



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28-5-2019
Αριθμός απόφασης: 1795

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ(Δ.Ε.Δ.)

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
ΦΑΞ : 2131604567

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 28/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των α) , Α.Φ.Μ., κατοίκου οδός και β) , Α.Φ.Μ., κατοίκου οδός κατά της υπ' αριθ./2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ./2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2013 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 24/12/2018 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των α) , Α.Φ.Μ., και β) , 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 υπ' αρ./2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2013 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 10.764,67 €, πλέον 6.820,23 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι με τις με αριθ./2018 και/2018 εντολές μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 2238/1994, των άρθρων 23, 24, 25 και 72 του Ν. 4174/2013, καθώς και της με αριθμό Δ.ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017/31-07-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τη χρήση 2012, προκειμένου να διαπιστωθεί αν προκύπτουν διαφορές από τις πιστώσεις των τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους οι προσφεύγοντες είναι συνδικαιούχοι και αφορούν καθαρές τραπεζικές καταθέσεις, που δεν δικαιολογούνται από τα εισοδήματά τους, σύμφωνα με το άρθρο 48 § 3 του Ν. 2238/1994.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την τροποποίηση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως «*πρωτογενών καταθέσεων*» ποσών προερχομένων από προγενέστερες, μη δαπανηθείσες αλλού, αναλήψεις
2. Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «*ανααιτιολόγητης προσαύξησης περιουσίας*» ποσών, που δεν προέρχονται από άγνωστη αιτία.

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 48 «Εισόδημα και απόκτηση του» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 15 του ν.3888/2010: «*3.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, σύμφωνα με τις οδηγίες της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ.1175/ 16-11-2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας»:

«*Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣτΕ, 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.

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.

...

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. ...

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

...

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/ 5-11-2015 «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας»:

«Απαντώντας σε προφορικά και γραπτά ερωτήματα περί της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα: ...

Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

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

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

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

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, σύμφωνα με τις οδηγίες της Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών ΠΟΛ.1095/ 29-4-2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010»:

«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.

...

9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.»

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ 1897/2018:

«6. Επειδή, τα αναφερόμενα στην προηγούμενη σκέψη, τα οποία κρίθηκαν με την απόφαση ΣΤΕ 884/2016 του Δικαστηρίου, ισχύουν κατ' αναλογία και σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι δικαιούχος τραπεζικού λογαριασμού από κοινού με ένα ή περισσότερα άλλα πρόσωπα. Πράγματι, και σε τέτοια περίπτωση, το (σημαντικό) χρηματικό ποσό που εισέρχεται στον κοινό λογαριασμό και το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που έχουν δηλώσει στη φορολογική αρχή οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε επικαλείται ο ελεγχόμενος συνδικαιούχος του λογαριασμού είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και έρευνας (στα οποία περιλαμβάνεται και η κλήση των λοιπών συνδικαιούχων του λογαριασμού για παροχή πληροφοριών και, ενδεχομένως, συναφών αποδεικτικών στοιχείων, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικούς δεκτά στην προηγούμενη σκέψη), μπορεί να θεωρηθεί, κατ' εκτίμηση του συνόλου των στοιχείων και των συνθηκών της υπόθεσης (μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται η τυχόν μεταφορά του ποσού αυτού στον επίμαχο λογαριασμό από ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου συνδικαιούχου του ή η κατάθεσή του από αυτόν, καθώς και χρεώσεις του επίμαχου κοινού τραπεζικού λογαριασμού, όπως η μεταφορά χρηματικού ποσού από το λογαριασμό αυτό σε ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου συνδικαιούχου ή σε τραπεζικό λογαριασμό προσωπικής ή κεφαλαιουχικής εταιρείας στην οποία αυτός είναι εταίρος ή μέτοχος ή σε λογαριασμό τρίτου προσώπου με το οποίο αυτός έχει επαγγελματική/οικονομική συνεργασία ή οικονομική συναλλαγή, ή η αφαίρεση από τον κοινό λογαριασμό χρημάτων για την κάλυψη αγορών που έγιναν μέσω της χρεωστικής ή πιστωτικής κάρτας του συγκεκριμένου συνδικαιούχου ή άλλης δαπάνης για την κτήση εκ μέρους του εμπράγματων ή ενοχικών δικαιωμάτων) ότι συνιστά εισόδημα του συγκεκριμένου συνδικαιούχου του λογαριασμού.».

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣΤΕ 1895/2018: «Ωστόσο, η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίνεται στο εν λόγω βάρος της σε περίπτωση, που δεν προβαίνει στην κατά τα ανωτέρω (τεκμηριωμένη) κρίση, αλλά απλώς θεωρεί ότι πρόκειται για περιουσιακή προσαύξηση άγνωστης προέλευσης (επομένως, δυνάμενη να προέρχεται και από πηγή ή αιτία μη αναγόμενη στην άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος) και, συνακόλουθα, βάσει των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, για εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών. Και τούτο, διότι οι τελευταίες αυτές διατάξεις, 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 ελευθέρου επαγγέλματος, ώστε να επιβάλλεται η υποχρέωση έκδοσης αντίστοιχης απόδειξης παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με το Κ.Β.Σ. (ΣΤΕ 886/2016, 7μελής).»

«4. ... 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, 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 παράβασης φοροδιαφυγής, η τέλεση της οποίας μπορεί να προκύπτει 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. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία. Περαιτέρω, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημα του μένει αφορολόγητο. Επομένως, κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού

και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου, (β) Η (προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010) διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ως προς το σκέλος της που αφορά σε προσαύξηση περιουσίας από τραπεζική κατάθεση σημαντικού χρηματικού ποσού «άγνωστης πηγής ή αιτίας» (ως «πηγή ή αιτία» της προσαύξησης της χρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου νοείται ο γενεσιουργός λόγος της εισαγωγής/ένταξης των αντίστοιχων ποσών στην περιουσία του), αποδίδει κατ' ουσίαν κανόνα που μπορούσε ήδη να συναχθεί, κατά τρόπο αρκούντως σαφή και προβλέψιμο, από το ισχύον πριν από τη δημοσίευση του ν. 3888/2010 νομικό πλαίσιο, σχετικά με τη δυνατότητα έμμεσης απόδειξης της ύπαρξης μη δηλωθέντος, φορολογητέου εισοδήματος, λογιζόμενου, συνεπεία της άγνωστης προέλευσής του, ως εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα. Συνεπώς, κατά το μέρος της αυτό, η παραπάνω διάταξη, σύμφωνα με την αληθή έννοιά της, εφαρμόζεται και σε υπόθεση όπου οι κινήσεις μεγάλων ποσών τραπεζικού λογαριασμού, που λαμβάνονται υπόψη από τη φορολογική αρχή για τη διαπίστωση διαφυγούσας φορολογητέας ύλης, πραγματοποιήθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της (30.9.2010). Εξάλλου, η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, με το προαναφερόμενο αντικείμενο και εννοιολογικό περιεχόμενο, δεν επιβάλλει φόρο (εισοδήματος), κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος. ... (γ) Οι διατάξεις των εδαφίων α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όπως ερμηνεύθηκαν ανωτέρω, έχουν, περαιτέρω, την έννοια ότι το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που (τροφοδότησε έμβασμα και) λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά (με έμβασμα) χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου, στον οποίο δεν υπάρχει συνδικαιούχος, σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου δεν ενέχει (κατ' αρχήν) προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος είναι, κατ' αρχήν, όχι ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, με αφορμή το οποίο έγινε ο έλεγχος και διαπιστώθηκε η περιουσιακή προσαύξηση, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή, σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσής του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του, όπως ο χρόνος κατάθεσης του ποσού αυτού (ή τμήματος του) σε άλλον τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου, από τον οποίο το επίμαχο ποσό (ή μέρος του) μεταφέρθηκε στο λογαριασμό του μέσω του οποίου διενεργήθηκε το έμβασμα. ... (δ) Καταλογιστική πράξη της φορολογικής αρχής η οποία φορολογεί το (άγνωστης πηγής ή αιτίας) ποσό τραπεζικού λογαριασμού, που τροφοδότησε έμβασμα, ως εισόδημα της χρήσης/διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία πραγματοποιήθηκε το έμβασμα, χωρίς να εξετάζεται ο κατά τα προεκτεθέντα κρίσιμος χρόνος της επέλευσης της αντίστοιχης περιουσιακής προσαύξησης,

αιτιολογείται (κατ' αρχήν) ελλιπώς. Ωστόσο, η τοιαύτη πλημμέλεια δεν άγει κατ' ανάγκη στην ακύρωση της πράξης από το διοικητικό δικαστήριο, το οποίο αποφαινεται επί ένδικης προσφυγής κατά του κύρους της. Ειδικότερα, η πραγματική βάση της προσβαλλόμενης πράξης συνίσταται, κατά τούτο, στο ότι η επίμαχη, άγνωστης προέλευσης, περιουσιακή προσαύξηση, που φορολογείται ως εισόδημα, επήλθε σε χρονικό σημείο ευρισκόμενο εντός της διαχειριστικής περιόδου κατά τη διάρκεια της οποίας διενεργήθηκε το αντίστοιχο έμβασμα. Η εν λόγω πραγματική βάση δεν είναι απαραίτητα εσφαλμένη, έστω κι αν αντανακλά την (κατ' αρχήν) απορριπτέα εκδοχή ότι κρίσιμος χρόνος είναι εκείνος του εμβάσματος. Πράγματι, η ανωτέρω πραγματική βάση είναι (κατ' αποτέλεσμα) ορθή, αν το επίμαχο ποσό (προκύπτει ότι) εισήχθη στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, αυξάνοντάς την, κατά την προαναφερόμενη διαχειριστική περίοδο, δηλαδή στην περίπτωση που το έτος της γένεσης της περιουσιακής προσαύξησης συμπίπτει με εκείνο της πραγματοποίησης του εμβάσματος. ...

7. Επειδή, στις περιπτώσεις στις οποίες αναφέρονται οι δύο προηγούμενες σκέψεις, ο ελεγχόμενος φορολογούμενος δύναται, μεταξύ άλλων, να επικαλεσθεί έναντι της φορολογικής Διοίκησης και, περαιτέρω, ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου ότι το (σημαντικό) χρηματικό ποσό (σε δραχμές ή σε ευρώ) που βρέθηκε είτε σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό που έχει με άλλο ή άλλα πρόσωπα είτε σε τραπεζικό λογαριασμό τρίτων προσώπων προέρχεται από την εισαγωγή συναλλάγματος εκ μέρους ή υπέρ (όχι του ιδίου αλλά) άλλου προσώπου - συνδικαιούχου του επίμαχου λογαριασμού. Ωστόσο ένας τέτοιος ισχυρισμός (ανεξαρτήτως του ζητήματος της προέλευσης του συναλλάγματος και του οικονομικού λόγου της περιέλευσής του στον τρίτο που είναι συνδικαιούχος του λογαριασμού), προκειμένου να τεκμηριωθεί νομίμως και επαρκώς, πρέπει να στηρίζεται στα προβλεπόμενα από το νόμο παραστατικά εισαγωγής συναλλάγματος [αντίστοιχες βεβαιώσεις της τράπεζας, των ΕΛ.ΤΑ. ή της τελωνειακής/φορολογικής αρχής: βλ. σχετικά υπ' αριθμ. Ε.751/22.1.1979 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (Β' 173/21.2.1979), υπ' αριθμ. 1005428/26/0012 ΠΟΛ.1020/16.1.1989 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (Β' 76/1.2.1989) και υπ' αριθμ. υπ' αριθμ. 1035772/676/Α0012/17.4.2002 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (Β' 540/1.5.2002)], καθώς και στις αντίστοιχες πιστωτικές κινήσεις τραπεζικού λογαριασμού σε συνάλλαγμα σε τραπεζικό ίδρυμα της ημεδαπής ή/και σε πιστοποιητικά μετατροπής του εισαχθέντος συναλλάγματος στο εθνικό νόμισμα.

8. ... Από τις παραπάνω διατάξεις συνάγεται ότι η έννοια του όρου "δικαιούχος" ή "συνδικαιούχος" σε ατομικό ή κοινό τραπεζικό λογαριασμό, είναι συνυφασμένη με τη δυνατότητα του προσώπου αυτού να έχει απόλυτη πρόσβαση στον εν λόγω λογαριασμό και να κάνει επ' ονόματι του χρήση ολόκληρου ή μέρους του ποσού των καταθέσεων που βρίσκονται σ' αυτόν, όπως π.χ. να πραγματοποιεί καταθέσεις, αναλήψεις, μεταφορές ή πληρωμές ποσών ή άλλες πράξεις που να σχετίζονται με αυτόν. Ως εκ τούτου, εξυπακούεται ότι, λόγω και του απορρήτου και της ασφάλειας των καταθέσεων, δεν μπορεί να αποδοθεί κυριότητα οποιουδήποτε λογαριασμού ή ποσού αυτού σε τρίτο πρόσωπο το οποίο δεν ήταν δικαιούχος ή συνδικαιούχος του λογαριασμού και συνεπώς δεν μπορούσε να έχει πρόσβαση ή να κάνει οποιαδήποτε χρήση του λογαριασμού αυτού. Εξάλλου, σε περίπτωση που διενεργείται φορολογικός έλεγχος σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό προκειμένου να διαπιστωθεί προσαύξηση περιουσίας κάποιου από τους

συνδικαιούχους του λογαριασμού, το ποσό του εν λόγω λογαριασμού θεωρείται κατ' αρχήν ότι ανήκει στους συνδικαιούχους κατ' ίσα μέρη είναι δε στην ευχέρεια της φορολογικής αρχής να αποδείξει το αντίθετο. Σε κάθε περίπτωση, όμως, στα πλαίσια του ίδιου ελέγχου, δεν μπορεί η φορολογική αρχή να ισχυριστεί ότι ολόκληρο ή μέρος του ποσού κοινού τραπεζικού λογαριασμού αφορά εισόδημα που ανήκει σε άλλο, τρίτο, πρόσωπο, το οποίο δεν είναι κύριος ή συνδικαιούχος του λογαριασμού αυτού. Και τούτο γιατί, όπως προαναφέρθηκε, πρόσωπο στο οποίο δεν ανήκει ο λογαριασμός ή δεν είναι συνδικαιούχος σ' αυτόν, δεν μπορεί το ίδιο, λόγω του απορρήτου και της ασφάλειας των καταθέσεων, να έχει οποιαδήποτε πρόσβαση ή να κάνει οιαδήποτε χρήση του λογαριασμού με την προαναφερθείσα έννοια.»

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ 886/2016: «Ως εκ τούτου ορθώς κατ' αρχήν η φορολογική αρχή θεώρησε τις καταθέσεις του προσφεύγοντος ως εισόδημα από παροχή υπηρεσιών, εφ' όσον υπερέβαιναν τα δηλωθέντα εισοδήματά του, χωρίς να απαιτείται η εξειδίκευση των υπηρεσιών αυτών δια της αναφοράς των ως άνω στοιχείων που επικαλείται ο προσφεύγων, καθ' όσον ο προσφεύγων έχει το βάρος αποδείξεως της πραγματικής πηγής ή αιτίας προελεύσεώς τους.»

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ 884/2016: «9. Επειδή, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην προηγούμενη σκέψη, στο πρώτο σκέλος του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος προσήκει η ακόλουθη απάντηση: Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.».

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΠΟΣΟ ΤΩΝ 2.000,00€, ΜΕ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΤΗΝ 03-05-2012 ΣΤΟΝ ΥΠ'ΑΡΙΘΜ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ

Επειδή, σύμφωνα με την από 24/12/2018 έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π. αναφέρεται ότι: «Οι ελεγχόμενοι ισχυρίζονται ότι οι πιστώσεις, ποσού 10.000,00 Ευρώ, 1.500,00 Ευρώ και 600,00 Ευρώ, αντιστοίχως, προέρχονται από ανάληψη μετρητών χρημάτων, ύψους 15.000,00 Ευρώ, στις 29-02-2012, από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό της α' εξ αυτών της, όπως προκύπτει από το οικείο παραστατικό (Δελτίο Ανάληψης) της ως άνω Τραπέζης, το οποίο προσκομίζουν και επικαλούνται.

Προσκομίστηκαν στον έλεγχο φωτοαντίγραφο του Αποδεικτικών κατάθεσης της , από τα οποία προκύπτει ότι στις 15/03/2012 έγινε κατάθεση ποσού 10.000,00 € από την ελεγχόμενη, στις 03/09/2012 πραγματοποιήθηκε κατάθεση ποσού 1.500,00 ευρώ από την υπάλληλο του γραφείου της ελεγχόμενης, στις 24/10/2012 κατάθεση ποσού 600,00 ευρώ από την ίδια την ελεγχόμενη, καθώς και φωτοαντίγραφο του δελτίου ανάληψης της με ημερομηνία 29/02/2012, ποσού 15.000,00 ευρώ από την ίδια την ελεγχόμενη. Κατόπιν εξέτασης των ανωτέρω προσκομισθέντων δικαιολογητικών και δεδομένου ότι από τα στοιχεία που έχει στη διάθεση του ο έλεγχος, δεν προκύπτει ότι η εν λόγω ανάληψη/χρέωση χρησιμοποιήθηκε για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή για λοιπές δαπάνες, γίνεται δεκτό ότι τα ποσά πίστωσης/κατάθεσης με α/α 24, 86 & 96 προήλθαν από προηγούμενη ανάληψη και δεν αποτελούν φορολογητέο εισόδημα

Κατόπιν τούτων γίνονται δεκτές από τον έλεγχο οι αιτιολογήσεις των εγγραφών με α/α 24, 86 και 96.».

Επειδή, η κρινόμενη πίστωση/κατάθεση ποσού 2.000,00 € στις 03-05-2012, στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της προσφεύγουσας της , από τον έλεγχο του Ειδικού Λογισμικού (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π) προέκυψε ότι η κρινόμενη πίστωση πραγματοποιήθηκε στις 03-05-2012 με Αιτιολογία Συναλλαγής κατάθεση μετρ. από APS (Μηχάνημα Αυτόματων Συναλλαγών) και Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης, την μεταφορά από λογαριασμό. Δεδομένου ότι οι προσφεύγοντες δεν προσκόμισαν το τραπεζικό παραστατικό κατάθεσης, της δεν απέδειξαν τον ισχυρισμό τους ότι το ποσό αυτό αφορά επανακατάθεση καθόσον δεν προσκομίστηκε με την Ενδικοφανή Προσφυγή το προβλεπόμενο τραπεζικό παραστατικό (Αποδεικτικό Κατάθεσης), της διότι οι δικαιολογημένες καταθέσεις που επικαλούνται οι προσφεύγοντες αφορά φωτοαντίγραφα των Αποδεικτικών κατάθεσης της

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι η υπ' αριθμ. 40 πίστωση, ποσού 2.000,00 Ευρώ, στις 03-05-2012, προέρχεται από υπόλοιπο αναλήψεως μετρητών χρημάτων ύψους 15.000,00 Ευρώ, στις 29-02-2012, από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό της α' εξ ημών της , όπως προκύπτει από το οικείο παραστατικό (Δελτίο Αναλήψεως) της ως άνω Τραπέζης, το οποίο προσκομίσαμε και επικαλεστήκαμε ενώπιον του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προκειμένου να αιτιολογήσουμε τις υπ' αριθμ. 24, 86 και 96 πιστώσεις του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, ποσού 10.000,00 Ευρώ, 1.500,00 Ευρώ και 600,00 Ευρώ, αντιστοίχως, οι οποίες έγιναν δεκτές από τον έλεγχο, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΠΟΣΟ ΤΩΝ 6.000,00€ ΜΕ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΤΗΝ 10/5/2012 ΚΑΙ 5.000,00€ ΜΕ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΤΗΝ 13/7/2012 ΣΤΗΝ &

Επειδή, σύμφωνα με την από 24/12/2018 έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναφέρεται ότι: «...Προσκομίστηκε στον έλεγχο φωτοαντίγραφο του γραμματίου είσπραξης της , από

το οποίο προκύπτει ότι στις 10-05-2012 κατετέθη από την ελεγχόμενη ποσό 6.000,00 ευρώ..... Από το προσκομισθέν παραστατικό στον έλεγχο και συγκεκριμένα από το φωτοαντίγραφο του αποδεικτικού κατάθεσης της, προκύπτει κατάθεση μετρητών 5.000,00 € 13/07/2012 από την ελεγχόμενη.».

Επειδή, από τις απόψεις που απέστειλε το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με το φάκελο επί της ενδικοφανούς προσφυγής στις οποίες αναφέρεται ότι: « Η Διπλότυπη Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών με Νο εκδόθηκε από τον προσφεύγοντα στις 18/01/2012 και αφορά αμοιβή του από τον ποσού 33.884,96 €. Από το ειδικό λογισμικό προκύπτει ονομαστική κατάθεση από τον, στο λογαριασμό της, στις 08/02/2012, ποσού 21.336,21 €. Για το υπόλοιπο ποσό της Αμοιβής, ήτοι το ποσό των 12.548,78 ευρώ ισχυρίζονται ότι καταβλήθηκε στον προσφεύγοντα σε μετρητά από τον κ.

Πέραν των ανωτέρω, οι προσφεύγοντες επικαλούνται εναλλακτικά και επανακαταθέσεις προερχόμενες από το υπόλοιπο αναλήψεως μετρητών χρημάτων ύψους 13.000,00 € στις 12-10-2011, ως το σχετικό παραστατικό (Δελτίο Ανάληψης) της

Ύστερα από όλα τα παραπάνω, γίνονται δεκτοί συνδυαστικά, οι προβαλλόμενοι λόγοι ακύρωσης.».

Σύμφωνα με τα ανωτέρω τα ποσά των 6.000,00 € την 10/5/2012 στην και 5.000,00 € 13/07/2012 στην δεν αποτελούν φορολογητέο εισόδημα των προσφευγόντων και πρέπει να αφαιρεθεί από την καταλογισθείσα σε βάρος τους προσαύξηση περιουσίας κατά το μέρος που τους αφορά ήτοι ποσό 3.666,67 ευρώ έκαστος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΠΟΣΟ ΤΩΝ 743,00€, ΜΕ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΤΗΝ 28/06/2012

Επειδή, σύμφωνα με την από 24/12/2018 έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναφέρεται ότι: «Προσκομίστηκε στον έλεγχο αντίγραφο κίνησης του λογαριασμού της , από τον οποίο προκύπτει η χρέωση του λογαριασμού της με το ποσό των 743,00 ευρώ και μεταφορά στο λογαριασμό των ελεγχόμενων με αριθμό της, το οποίο ήταν ήδη γνωστό στον έλεγχο από τις κινήσεις του ειδικού λογισμικού. Προσκομίστηκε στον έλεγχο υπεύθυνη δήλωση της με την οποία δηλώνει ότι το ποσό αυτό αφορά κοινόχρηστα.».

Επειδή, από τις απόψεις που απέστειλε το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με το φάκελο επί της ενδικοφανούς προσφυγής στις οποίες αναφέρεται ότι: « η Συγκεντρωτική Κατάσταση Δαπανών του Διαχειριστικού Γραφείου , είναι νέο συμπληρωματικό στοιχείο, το οποίο μέχρι την σύνταξη της από 24/12/2018 Έκθεσης Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων, δεν είχαν επικαλεστεί και προσκομίσει οι προσφεύγοντες και ως εκ τούτου δεν είχε αξιολογηθεί από τον έλεγχο, με την παρατήρηση ότι: προσκομίστηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Δαπανών του Διαχειριστικού Γραφείου , από τον Απρίλιο του έτους 2011 έως τον Απρίλιο του έτους 2012 από τις οποίες προκύπτει ότι τα

κοινόχρηστα του διαμερίσματος Δ2 επί της οδούαρ. στην Αθήνα μαζί με τα έξοδα ιδιοκτητών ανέρχονται στο ποσό των 667,59 €. Από την Υπεύθυνη δήλωση (άρθρου 8 Ν.1599/1986) προκύπτει ότι η ως ιδιοκτήτρια του διαμερίσματος με στοιχεία Δ2 του Δ' ορόφου της πολυκατοικίας επί της οδού κατέθεσε στο λογαριασμό της προσφεύγουσας (διαχειρίστρια) το ποσό των 743,00€ για τα κοινόχρηστα-έξοδα του διαμερίσματός της.».

Σύμφωνα με τα ανωτέρω το ποσό των 743,00€ την 28/06/2012 της δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα των προσφευγόντων και πρέπει να αφαιρεθεί από την καταλογισθείσα σε βάρος τους προσαύξηση περιουσίας κατά το μέρος που τους αφορά ήτοι ποσό 247,67 ευρώ έκαστος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΠΟΣΟ 1.815,52 €, ΜΕ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΤΗΝ 17/10/2012

Επειδή, από τις απόψεις που απέστειλε το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με το φάκελο επί της ενδικοφανούς προσφυγής στις οποίες αναφέρεται ότι: «Επί του προβαλλόμενου ισχυρισμού σημειώνουμε ότι πρόκειται για νέα συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία μέχρι την σύνταξη της από 24/12/2018 Έκθεσης Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων δεν είχαν επικαλεστεί και προσκομίσει οι προσφεύγοντες και ως εκ τούτου δεν είχαν αξιολογηθεί από τον έλεγχο, με την παρατήρηση ότι: Συνυποβλήθηκαν με την Ενδικοφανή Προσφυγή σε φωτοαντίγραφο:

α) Διπλότυπη Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών του Υποθηκοφύλακα , από την οποία προκύπτει ότι η κ. κατέβαλε το ποσό των 881,99 € για την μεταγραφή του Συμβολαίου/12 και

β) το με αριθ./2012 Γραμμάτιο Απόδειξης προκαταβολής εισφοράς του Δ.Σ.Α. εκ του οποίου προκύπτει ότι η κ. κατέβαλε στη δικηγόρο κα συνεργάτιδα του γραφείου της προσφεύγουσας, το ποσό των 970,00 ευρώ, για παράσταση και σύνταξη σχεδίου συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτου αξίας 150.000,00 ευρώ, ενώπιον της

Στην από 24-12-2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου αναφέρεται ότι : «Από τον έλεγχο των παραστατικών που προσκομίστηκαν προκύπτει ότι: α) η κατάθεση επιταγής ποσού 4.000,00 ευρώ στις 17-10-2012 σύμφωνα με το προσκομισθέν φωτοαντίγραφο εκδόθηκε από την σε διαταγή της ελεγχόμενης, β) συντάχθηκε το με αριθμό/2011 προσύμφωνο αγοραπωλησίας ακινήτου από την ελεγχόμενη μεταξύ των και και γ) στη συνέχεια συντάχθηκε από την ελεγχόμενη το Οριστικό Συμβόλαιο με αριθμό/2012 για το εν λόγω ακίνητο και τα δικαιώματά της ανήλθαν στο ποσό των 1.776,00 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 408,48 ευρώ, ήτοι σύνολο 2.184,48 €. Πέραν των ανωτέρω, δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο κανένα παραστατικό λοιπών εξόδων, όπως μεταγραφής, για πληρωμή Φ.Μ.Α, αμοιβές Μηχανικών για την έκδοση πιστοποιητικών ενεργειακής απόδοσης και αυθαιρεσιών που ισχυρίζεται. Το υπερβάλλον ποσό πέραν της αμοιβής που δεν

προσκομίστηκαν στον έλεγχο παραστατικά λοιπών εξόδων για την
δεν αναγνωρίζεται από τον έλεγχο ήτοι διαφορά 1.815,52 ευρώ».

Έπειτα από τα συνυποβληθέντα με την Ενδικοφανή Προσφυγή Συμπληρωματικά νέα στοιχεία, που αφορούν παραστατικά λοιπών εξόδων για το Συμβόλαιο Νο/2012 Αγοραπωλησίας ακινήτου, η διαφορά του ελέγχου, ήτοι το ποσό 1.815,52 ευρώ, καλύπτεται και δικαιολογείται από τα προαναφερόμενα παραστατικά.

Ύστερα από όλα τα παραπάνω ο προβαλλόμενος λόγος ακύρωσης γίνεται δεκτός, δεδομένου ότι προσκομίστηκαν συμπληρωματικά στοιχεία με την Ενδικοφανή Προσφυγή.».

Σύμφωνα με τα ανωτέρω το ποσό των 1.815,52 € την 17/10/2012 δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα των προσφευγόντων και πρέπει να αφαιρεθεί από την καταλογισθείσα σε βάρος τους προσαύξηση περιουσίας κατά το μέρος που τους αφορά ήτοι ποσό 605,17 ευρώ έκαστος.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 24/12/2018 έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της 28/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου
ενδικοφανούς προσφυγής των α),
Α.Φ.Μ., και β), Α.Φ.Μ.
.....και την τροποποίηση της υπ' αριθ./2018 πράξης διορθωτικού
προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2013 για την
....., **Α.Φ.Μ., βάσει της παρούσας απόφασης:**

Φορολογητέα εισοδήματα βάσει δήλωσης	98.695,94 €
Φορολογητέα εισοδήματα βάσει οριστικής πράξης διορθωτικού προσδ. φόρου βάσει ελέγχου	113.995,08 €
Μείον ποσό που δεν αποτελεί προσαύξηση άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94 και διαγράφεται με την παρούσα απόφαση.	4.519,51 €
Φορολογητέα εισοδήματα βάσει της παρούσας απόφασης	109.475,57 €

**Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2013 για τον ,
Α.Φ.Μ. βάσει της παρούσας απόφασης:**

Φορολογητέα εισοδήματα βάσει δήλωσης	54.961,93 €
Φορολογητέα εισοδήματα βάσει οριστικής πράξης διορθωτικού προσδ. φόρου βάσει ελέγχου	62.948,10 €
Μείον ποσό που δεν αποτελεί προσαύξηση άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94 και διαγράφεται με την παρούσα απόφαση.	4.519,51 €
Φορολογητέα εισοδήματα βάσει της παρούσας απόφασης	58.428,59 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης :

ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ		ΔΙΑΦΟΡΑ
	φόρος	εισόδημα	φόρος	εισόδημα	φόρος	
Εισόδημα Του υπόχρεου 54.961,93	14.505,53	Εισόδημα του υπόχρεου 62.948,10	17.599,24	Εισόδημα του υπόχρεου 58.428,59	15.822,86	
Μειώσεις από το φόρο	494,37	Μειώσεις από το φόρο	494,37	Μειώσεις από το φόρο	494,37	
Εισόδημα Της συζύγου 98.695,94	31.898,38	Εισόδημα Της συζύγου 113.995,08	38.717,79	Εισόδημα Της συζύγου 109.475,57	36.684,00	
Μειώσεις από το φόρο	1.923,07	Μειώσεις από το φόρο	1.923,07	Μειώσεις από το φόρο	1.923,07	
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων						
Φόρος που αναλογεί	43.986,47	Φόρος που αναλογεί	53.899,59	Φόρος που αναλογεί	50.089,42	6.102,95
Συμπληρωματικός φόρος	1.014,11	Συμπληρωματικός φόρος	1.014,11	Συμπληρωματικός φόρος	1.014,11	
Σύνολο κύριου και συμπληρωματικού φόρου	45.000,58	Σύνολο κύριου και συμπληρωματικού φόρου	54.913,70	Σύνολο κύριου και συμπληρωματικού φόρου	51.103,53	6.102,95
Φόρος που παρακρατήθηκε από μισθωτές υπηρεσίες	1.424,79	Φόρος που παρακρατήθηκε από μισθωτές υπηρεσίες	1.424,79	Φόρος που παρακρατήθηκε από μισθωτές υπηρεσίες	1.424,79	
Φόρος που παρακρατήθηκε από ελευθέρια επαγγέλματα	268,69	Φόρος που παρακρατήθηκε από ελευθέρια επαγγέλματα	268,69	Φόρος που παρακρατήθηκε από ελευθέρια επαγγέλματα	268,69	

Φόρος που προκαταβλήθηκε το προηγούμενο οικ. έτος	12.522,72	Φόρος που προκαταβλήθηκε το προηγούμενο οικ. έτος	12.522,72	Φόρος που προκαταβλήθηκε το προηγούμενο οικ. έτος	12.522,72	
Υπόλοιπο φόρου	30.784,38	Υπόλοιπο φόρου	40.697,50	Υπόλοιπο φόρου	36.887,33	6.102,95
προστίθενται	0,00	προστίθενται		προστίθενται		
		Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	6.820,23	Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	3.506,15	3.506,15
Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικ. έτος	23.056,84	Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικ. έτος	23.056,84	Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικ. έτος	23.056,84	
Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο	361,58	Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο	361,58	Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο	361,58	
ΟΓΑ χαρτοσήμου	72,32	ΟΓΑ χαρτοσήμου	72,32	ΟΓΑ χαρτοσήμου	72,32	
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου		Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου		Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου		
ΟΓΑ χαρτοσήμου στα πρόσθετα τέλη		ΟΓΑ χαρτοσήμου στα πρόσθετα τέλη		ΟΓΑ χαρτοσήμου στα πρόσθετα τέλη		
Εισφορά Αλληλεγγύης	5.814,70	Εισφορά Αλληλεγγύης	6.666,25	Εισφορά Αλληλεγγύης	6.349,89	535,19
Τέλος Επιτηδεύματος	812,50	Τέλος Επιτηδεύματος	812,50	Τέλος Επιτηδεύματος	812,50	
Σύνολο οφειλής	60.902,32	Σύνολο οφειλής	78.487,22	Σύνολο οφειλής		

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗΣ ΚΥΡΩΣΗΣ

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ) = (Β)+ (Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) ΚΑΙ (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν. 2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Κ.Φ.Δ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡ 49 Ν 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ ΠΡΟΣΤΙΜΟ	60 μήνες Χ2%=120% 6.102,95Χ120% = 7.323,54 €	6.102,95Χ 10% = 610,30 €	65 μήνες Χ 0,73% = 47,45% 6.102,95Χ 47,45% = 2.895,85 €	610,30 + 2.895,85= 3.506,15 €	3.506,15 €

Β) Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2013 για την επιβολή Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης, για την, Α.Φ.Μ. βάσει της παρούσας απόφασης:

Φορολογητέα εισοδήματα επιβολής εισφοράς βάσει δήλωσης	102.342,56 €
Φορολογητέα εισοδήματα επιβολής εισφοράς αλληλεγγύης βάσει οριστικής πράξης διορθωτικού προσδ. φόρου βάσει ελέγχου	117.641,70 €
Μείον ποσό που δεν αποτελεί προσαύξηση άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94 και διαγράφεται με την παρούσα απόφαση.	4.519,51 €
Φορολογητέα εισοδήματα επιβολής εισφοράς βάσει της παρούσας απόφασης	113.122,19 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης, βάση της παρούσας απόφασης :

	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά
--	---------	---------	-----------------	---------

Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	4.093,70	4.705,66	4.524,89	431,19
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.093,70	4.705,66	4.524,89	431,19

Γ) Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2012 για την επιβολή Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης, για τον , Α.Φ.Μ., βάσει της παρούσας απόφασης:

Φορολογητέα εισοδήματα επιβολής εισφοράς βάσει δήλωσης	57.366,83 €
Φορολογητέα εισοδήματα επιβολής εισφοράς αλληλεγγύης βάσει οριστικής πράξης διορθωτικού προσδ. φόρου βάσει ελέγχου	65.353,00 €
Μείον ποσό που δεν αποτελεί προσαύξηση άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94 και διαγράφεται με την παρούσα απόφαση.	4.519,51 €
Φορολογητέα εισοδήματα επιβολής εισφοράς βάσει της παρούσας απόφασης	60.833,49 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης, βάση της παρούσας απόφασης :

	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	1.721,00 €	1.960,59	1.825,00	104,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.721,00 €	1.960,59	1.825,00	104,00

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.