



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333245
ΦΑΞ : 2313 - 333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη: 29-5-2019
Αριθμός απόφασης: 1388

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).
 1. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
 2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
- Τη με ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ:....., κατοίκου, επί της οδού, κατά των με αριθμό: **α)...../2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012) **β)...../2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.
3. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

4. Τις από 24-1-2019 απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
5. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **29/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 5.346,60€ πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 5.015,11€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.438,60€ ήτοι συνολικό ποσό **12.800,61€**, λόγω διαπίστωσης πρωτογενών καταθέσεων για τις οποίες δεν αιτιολογήθηκε επαρκώς η αιτία και η πηγή προέλευσής τους, με αποτέλεσμα να θεωρηθούν ως προσαύξηση περιουσίας.
- Με την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 16.500,00€ πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 4.950,00 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.324,33€, ήτοι συνολικό ποσό **23.774,33€**, λόγω διαπίστωσης πρωτογενών καταθέσεων, για τις οποίες δεν αιτιολογήθηκε επαρκώς η αιτία και η πηγή προέλευσής τους, με αποτέλεσμα να θεωρηθούν ως προσαύξηση περιουσίας.

Από τον έλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα από τη Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2238/1994, του Ν.4172/2013 και του Ν. 4174/2013 και σε εκτέλεση της υπ. αριθμ./2018 σχετικής εντολής ελέγχου για τις χρήσεις 2012-2014, συντάχθηκε η από 28-12-2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και εκδόθηκαν οι ως άνω προσαλλόμενες πράξεις.

Μετά από επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε η ύπαρξη πρωτογενών πιστώσεων για τις οποίες ζητήθηκαν εξηγήσεις, ως εξής:

Διαχειριστική/ Φορολογική περίοδος	Ποσά σε Ευρώ
1/1/2012 - 31/12/2012	1.634.604,50
1/1/2013 - 31/12/2013	1.206.510,22
1/1/2014 - 31/12/2014	784.853,75
Συνολικό ποσό καταθέσεων	3.625.968,47

Από τις συνολικές πρωτογενείς πιστώσεις εξαιρέθηκαν πιστώσεις μικρότερες των 1.000€, καθώς και χίλιες εκατόν ενενήντα (1190) πρωτογενείς πιστώσεις για τις οποίες δε ζητήθηκαν εξηγήσεις από την προσφεύγουσα, αφού, βάσει της αιτιολογίας της συναλλαγής αφορούσαν καταθέσεις σύνταξης,

ενοικίων, μισθοδοσίας και πιστωτικών τόκων. Πέραν των ανωτέρω, διαπιστώθηκε ότι κατά τη χρήση 2012, στην υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος, δηλώθηκε μέρος των τόκων. Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τους συνολικούς πιστωτικούς τόκους, προκειμένου να προσδιορίσει την ειδική εισφορά αλληλεγγύης.

Κατόπιν κοινοποίησης του υπ' αριθμ./2018 αιτήματος παροχής πληροφοριών, η προσφεύγουσα κατέθεσε το υπ' αριθμ./2018 έγγραφο υπόμνημά της, καθώς και το υπ' αριθμ./2018 συμπληρωματικό υπόμνημα, με τα οποία παρείχε εξηγήσεις σχετικά με τις τραπεζικές της καταθέσεις.

Κατόπιν αυτού, αφού ο έλεγχος δέχθηκε τις αιτιάσεις της προσφεύγουσας για πληθώρα πρωτογενών καταθέσεων, για τις οποίες προσκομίσθηκαν τα απαραίτητα δικαιολογητικά, προέκυψαν καταθέσεις για τις οποίες δεν δικαιολογήθηκε η αιτία και η πηγή προέλευσης τους και χαρακτηρίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας, με αποτέλεσμα την έκδοση πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης. Οι καταθέσεις αυτές ανέρχονται σε:

Διαχειριστική/ Φορολογική περίοδος	Ποσά σε Ευρώ
1/1/2012 - 31/12/2012	26.000,00 €
1/1/2013 - 31/12/2013	0,00 €
1/1/2014 - 31/12/2014	50.000,00 €
Συνολικό ποσό καταθέσεων	76.000,00 €

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ελλιπής αιτιολογία. Το βάρος της απόδειξης της αποδιδόμενης προσαύξησης περιουσίας φέρει η φορολογική αρχή.
2. Εσφαλμένη η κρίση της φορολογικής αρχής περί αδικαιολόγητων καταθέσεων ύψους 26.000,00€ στη χρήση 2012. Στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό της με αριθμό και δικαιούχους την προσφεύγουσα και τον αδελφό της, , κατατέθηκε στις 3-2-2012 ποσό 5.000,00€ που αφορά επιστροφή δανείου του προς τον κουμπάρο του και συνδικαιούχο του λογαριασμού, (σελ. 9 της έκθεσης ελέγχου, α/α 7 του πίνακα). Στις 2-1-2012 κατατέθηκε ποσό 16.000,00€ που αποτελεί επανακατάθεση χρημάτων που είχαν αναληφθεί από την προσφεύγουσα στις 2-5-2011 (σελ. 9 της έκθεσης ελέγχου, α/α 2 του πίνακα) Αντίστοιχα, η κατάθεση ποσού 5.000,00€ στις 7-2-2012 αποτελεί επανακατάθεση μετρητών από προηγούμενη ανάληψη που έγινε την ίδια μέρα από τον ίδιο λογαριασμό (σελ. 10 της έκθεσης ελέγχου, α/α 9 του πίνακα). Περαιτέρω, σε περίπτωση απόρριψης του ως άνω ισχυρισμού, η φερόμενη ως προσαύξηση περιουσίας των 26.000,00€ εσφαλμένα καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα και δεν επιμερίστηκε μεταξύ των συνδικαιούχων του τραπεζικού λογαριασμού.

3. Εσφαλμένα καταλογίζεται ως προσαύξηση περιουσίας το ποσό των 50.000,00€ στη χρήση 2014, που αφορά σε επτά πιστώσεις με μεταφορά στο λογαριασμό της με αριθμό και συνδικαιούχους την προσφεύγουσα και το σύζυγό της Η μεταφορά των χρημάτων αυτών αφορά ταμειακή διευκόλυνση (δάνειο) από τον αδελφό της που καταρτίστηκε προφορικά και η επιστροφή του έγινε μέσα σε ένα χρόνο, με την καταβολή μερισμάτων από την εταιρεία στην προσφεύγουσα, στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό της με αριθμό που διατηρούσε η προσφεύγουσα με την αδελφό της.
4. Εσφαλμένος ο υπολογισμός της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του αρ.29 του Ν. 3986/2011 (πρόδηλο αριθμητικό λάθος) στη χρήση 2012, καθώς για φορολογητέο εισόδημα 30.076€ υπολογίστηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.438,90€.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

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

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

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. ... 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής:

...Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή....», ενώ σύμφωνα με τη διάταξη της **παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994**, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' και Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή, οι διατάξεις περί προσαύξησης της περιουσίας εντασσόμενες στη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος, στο μέτρο που προβλέπουν ότι εισόδημα άγνωστης πηγής ή αιτίας λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απλώς υπάγουν, κατά πλάσμα δικαίου και για τις ανάγκες της επιβολής του φόρου εισοδήματος το εισόδημα άγνωστης προέλευσης στη φορολογία εισοδήματος από την άσκηση ελευθερίων επαγγελματιών. (ΣΤΕ 1895/2015, ΣΤΕ Τμήμα Β' 1897/2016).

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «4. 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 περαιτέρω, με την παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

Επειδή στο άρθρο 39 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) 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, στην Πολ. 1095/2011 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 εισοδήματός 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.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ».

Επειδή περαιτέρω, με την **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «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. [...] 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. [...] 5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. [...] 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή,

κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.). 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. 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. [...] 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. [...] 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «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 [...]. Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται **ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.** Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣΤΕ 884/2016)».**

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «7. ο ΚΦΕ (άρθρα 66 επ.) και, ήδη, ο ν. 4174/2013 (άρθρα 13 επ. παρέχει στη φορολογική αρχή εξουσία ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, με διάφορα

μέσα.... 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. Κατ' ακολουθίαν, 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. 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 στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. 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.....13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλές, 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, η τυχόν οικονομική αλληλοβοήθεια μεταξύ των μελών της ίδιας οικογένειας, μέσω της διατήρησης και της κίνησης κοινών τραπεζικών λογαριασμών, δεν απαλλάσσει τα πρόσωπα αυτά από το βάρος να παράσχουν εξηγήσεις για τις οικονομικές πράξεις και σχέσεις τους και την περιουσιακή κατάσταση που προκύπτει από τις κινήσεις των λογαριασμών που αφορούν σημαντικά χρηματικά ποσά. Αν ο ελεγχόμενος προβάλλει ότι τα επίμαχα ποσά προέρχονται από συναλλαγές υπέρ όχι του ιδίου, αλλά άλλου προσώπου και, ιδίως του συνδικαιούχου του λογαριασμού, δύναται να τεκμηριώσει τον ισχυρισμό του στα προβλεπόμενα παραστατικά. (ΣτΕ 1891/2018).

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 εμπειριστатωμένα 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 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, σύμφωνα με το 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, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.*Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου*».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής**.

Επειδή περαιτέρω, 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, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε επαρκώς την αιτία και την προέλευση των αμφισβητούμενων πρωτογενών πιστώσεων, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό σχετικά με τις πρωτογενείς καταθέσεις στη χρήση 2012

Η προσφεύγουσα δεν δικαιολόγησε στον έλεγχο τις εξής πιστώσεις, στον με αριθμό τραπεζικό λογαριασμό της τράπεζας, στον οποίο είναι συνδικαιούχος η ίδια και ο αδελφός της, :

Α/ Α	ΧΡΗΜΑΤ/Κ Ο ΙΔΡΥΜΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΩΔΙΚΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ
			& ΩΡΑ			ΣΕ ΕΥΡΩ
2			02/01/2012 11:35	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	16.000,0 0
6			03/02/2012 12:53	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜ Ο		5.000,00
7			03/02/2012 13:27	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	5.000,00

Ως προς την υπ' αριθμ. 2 κατάθεση ποσού 16.000,00€ στις 2-1-2012, βάσει των ισχυρισμών της προσφεύγουσας, αυτή αφορά επανακατάθεση από προγενέστερη ανάληψη που έγινε στις 2-5-2011 από τον ίδιο λογαριασμό.

Ωστόσο, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν κινήσεις του ως άνω τραπεζικού λογαριασμού, προκειμένου να διαπιστωθεί ότι το αναληφθέν ποσό κατά την 2-5-2011 δεν επανακατατέθηκε σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό, ούτε δαπανήθηκε για την κάλυψη προσωπικών αναγκών, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς την πίστωση με α/α 7 που αφορά κατάθεση μετρητών στις 3-2-2012, βάσει των ισχυρισμών της προσφεύγουσας αφορά σε επιστροφή χρημάτων από δάνειο που χορήγησε ο συνδικαιούχος του τραπεζικού λογαριασμού,, στον κουμπάρο του,

Δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκε ιδιωτικό συμφωνητικό, που να αποδεικνύει το αληθές του ως άνω ισχυρισμού, ούτε αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν εκταμιεύσεις ή μεταφορά αντίστοιχων ποσών σε λογαριασμούς του φερόμενου ως «δανειολήπτη». Σε κάθε περίπτωση για το ληφθέν δάνειο θα έπρεπε να καταβληθούν τέλη χαρτοσήμου, γεγονός που θα αποδείκνυε και τη λήψη του.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται.

Ως προς την πίστωση με α/α 9 που αφορά κατάθεση ποσού 5.000,00 στις 7-2-2012, ο ισχυρισμός περί επανακατάθεσης του ποσού από ανάληψη που έγινε την προηγούμενη μέρα, αλυσιτελώς προβάλλεται καθώς ο έλεγχος δέχθηκε την εν λόγω αιτιολόγηση.

Επειδή από το άρθρο 1 του Ν.5638/1932 (ΦΕΚ 307 Α΄) «περί καταθέσεως σε κοινό λογαριασμό», όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 1 του Ν.Δ. 951/1971 και διατηρήθηκε σε ισχύ με το άρθρο 124 περ. Δ΄ στοιχ. α΄ του Ν.Δ.118/1973, προκύπτει ότι χρηματική κατάθεση σε κοινό ανοικτό λογαριασμό τράπεζας στο όνομα δύο ή περισσοτέρων είναι εκείνη που περιέχει τον όρο, ότι μπορεί να γίνει χρήση, δηλαδή ανάληψη από τον κοινό αυτό λογαριασμό, από έναν ή περισσότερους από εκείνους στο όνομα των οποίων έγινε η κατάθεση, γιατί βάσει της καταθέσεως αυτής η κυριότητα περιέρχεται μεν στην Τράπεζα, σύμφωνα με τα άρθρα 806 και 830 του Α.Κ. και το άρθρο 2 παρ. 1 του Ν.Δ. της 17-7-/13-8-1923 "περί ειδικών διατάξεων επί Ανωνύμων Εταιρειών" (ΟΛ.ΑΠ 1092/1991), αλλά καθένας από εκείνους, στο όνομα των οποίων έγινε η κατάθεση, δικαιούται κατ' αρχήν να απαιτήσει και να αναλάβει εξ ιδίου δικαίου και όχι ως αντιπρόσωπος άλλου, κατ' άρθρο 211 Α.Κ., το σύνολο ή μέρος της καταθέσεως, χωρίς τη σύμπραξη των λοιπών συνδικαιούχων, οπότε γίνεται κύριος των αναληφθέντων χρημάτων και είναι αδιάφορο σε ποιον πράγματι από τους καταθέτες ανήκαν τα χρήματα, όπως αδιάφορη είναι και η μεταξύ των καταθετών σχέση που οδήγησε σε κατάθεση σε κοινό λογαριασμό, η οποία μόνο ενοχικές αξιώσεις μπορεί να δημιουργήσει σε βάρος εκείνου από τους δικαιούχους του κοινού λογαριασμού που προέβη στην ανάληψη των χρημάτων.

Επειδή, περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1228/16-10-2014** της ΓΕΝΙΚΗΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ παρασχέθηκαν διευκρινήσεις σχετικές με την κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους. Στην παρ. 3 της ως άνω ΠΟΛ ορίζεται ότι: *«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 εμπεριστατωμένη (σχετ. διατ. [άρθ. 28](#) και [64](#) ν. [4174/2013](#))»*.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν αιτιολόγησε επαρκώς την αιτία και την πηγή προέλευσης πιστώσεων συνολικού ποσού 26.000,00€, ενώ δεν απέδειξε ότι μέρος αυτών των πιστώσεων αφορά έναν εκ των συνδικαιούχων του τραπεζικού λογαριασμού, ορθώς ο έλεγχος θεώρησε τις ως άνω πιστώσεις ως προσαύξηση περιουσίας. Ωστόσο, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις

θα πρέπει να γίνει επιμερισμός του ως άνω ποσού μεταξύ των συνδικαιούχων του τραπεζικού λογαριασμού.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός θα πρέπει να γίνει δεκτός, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό σχετικά με τις πρωτογενείς καταθέσεις στη χρήση 2014

Η προσφεύγουσα δεν δικαιολόγησε στον έλεγχο τις εξής πιστώσεις, στον με αριθμό τραπεζικό λογαριασμό της τράπεζας, στον οποίο είναι συνδικαιούχος η ίδια και ο σύζυγός της,:

Α/ Α	ΧΡΗΜΑΤ/ΚΟ ΙΔΡΥΜΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ Α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΩΔΙΚΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ
			& ΩΡΑ			ΣΕ ΕΥΡΩ
18 9	..	...	07/04/2014 14:26	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜ Ο		8.000,0 0
19 0	..		11/04/2014 10:06	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜ Ο		8.000,0 0
			14/04/2014 13:37	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜ Ο		8.000,0 0
19 3	..		22/04/2014 17:40	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜ Ο		8.000,0 0
19 4	..		24/04/2014 18:41	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜ Ο		8.000,0 0
			05/05/2014 17:47	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜ Ο		6.000,0 0
19 8	..	.	06/05/2014 14:54	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜ Ο		4.000,0 0

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι ως άνω καταθέσεις αφορούν σε ταμειακή διευκόλυνση (δάνειο) από τον αδελφό της προς την ίδια, χρήματα τα οποία επιστράφηκαν στον αδελφό της μετά την καταβολή και κατάθεση σε κοινό λογαριασμό των δύο, των μερισμάτων της ανώνυμης εταιρείας για το έτος 2014, αυτός δεν μπορεί να γίνει δεκτός, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκε ιδιωτικό συμφωνητικό, που να αποδεικνύει το αληθές του ως άνω ισχυρισμού στο οποίο να αποτυπώνεται η συμφωνία αυτή περί «δανεισμού» και δεν νοείται κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας, αλλά ούτε είναι σύνηθες σε συναλλαγή τέτοιου ύψους, να μην έχει εξασφαλίσει ο «δανειστής»

όλα τα εχέγγυα και τα αποδεικτικά μέσα που να αποδεικνύουν την ύπαρξη και την έκταση του φερόμενου «δανείου» που χορήγησε προς τον «δανειστή». Επιπροσθέτως δεν προσκομίστηκαν ικανά αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν την επικαλούμενη από την προσφεύγουσα επιστροφή - εξόφληση του δανείου. Σε κάθε περίπτωση για το ληφθέν δάνειο θα έπρεπε να καταβληθούν τέλη χαρτοσήμου, γεγονός που θα αποδείκνυε και τη λήψη του.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 29 του Ν. 3986/2011, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση: «1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011-2015.

2. Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Το τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν πιστώσεις ποσών τόκων συνολικής αξίας 2.595,87€ οι οποίοι δεν δηλώθηκαν στην υπ' αριθμ./2013 δήλωση φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013.

Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, οι τόκοι θα ληφθούν υπόψη για τον υπολογισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης κατά τον προσδιορισμό της υπ' αριθμ./2018 πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από **29/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με **Α.Φ.Μ.:** και

α) την τροποποίηση της υπ' αριθμ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1-1-2012 – 31-12-2012) και

β) την επικύρωση της υπ' αριθμ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Επί της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012)

Εισοδήματα 01/01/2012– 31/12/2012	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
-----------------------------------	------------------	------------------	-------------------	--------------------------------

Φορολογητέο εισόδημα	Υπόχρεου	68.522,15	68.552,15	68.522,15	0,00
	Της συζύγου	4.076,00	30.076,00	17.076,00	13.000,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
Χρεωστικό ποσό		14.300,34	19.646,94	15.989,34	1.689,00
Προκαταβολή φόρου		10.163,51	10.163,51	10.163,51	0,00
Τέλη χαρτοσήμου		72,00	72,00	72,00	0,00
Εισφορά Ο.Γ.Α.		14,40	14,40	14,40	0,00
Εισφορά αλληλεγγύης		2.064,57	4.503,47	2.261,29	196,72
Πρόστιμο άρθ. 58 και τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013			5.015,11	908,68	908,68
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών		26.614,82	39.415,43	29.409,22	2.794,40
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση		2.794,40€			

2)Επί της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	16.500,00 €	16.500,00 €
Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17)	4.950,00 €	4.950,00 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.324,33 €	2.324,33 €
Συνολικό ποσό	23.774,33 €	23.774,33 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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 με υποχρέωση.