



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 21/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1651

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 21/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αρ. κατά των: α) υπ' αριθμ. /2018 οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και β) υπ' αριθμ. /2018 οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2013 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις : α) υπ' αριθμ. /2018 οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και β) υπ' αριθμ. /2018 οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2013 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 14/12/2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ως άνω φορολογικής αρχής.
6. Τις απόψεις του ΚΕΦΟΜΕΠ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ οικονομικού έτους 2013, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 17.315,19€, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 16.241,64€ ήτοι συνολικό ποσό 33.556,83€.

Με την υπ' αριθ. /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ οικονομικού έτους 2013, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εισφορά αλληλεγγύης συνολικού ποσού 1.702,00€.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 24/12/2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, η οποία συντάχθηκε μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα για το οικονομικό έτος 2013, δυνάμει της υπ' αριθ. /2018 εντολής μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ.

Ειδικότερα, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του:

- α) Τις σχετικές διατάξεις όπως ισχύουν για το ελεγχόμενο έτος,
- β) Τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκαν και τα συνημμένα σε αυτές δικαιολογητικά,
- γ) Το ποσό των εμβασμάτων που απέστειλε η προσφεύγουσα στο εξωτερικό
- δ) Τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών τα οποία περιλαμβάνονται στον οπτικό ψηφιακό δίσκο [c.d.] που παραλήφθηκε από τον Οικον. Εισαγγελέα και του ηλεκτρονικού αρχείου (ΕΛ.Α.Ε.Π.Π.) της Α.Α.Δ.Ε.
- ε) Το γεγονός ότι το σύνολο των εμβασμάτων στάλθηκαν στο εξωτερικό από τραπεζικούς λογαριασμούς οι οποίοι συμπεριλαμβάνονται στον οπτικό ψηφιακό δίσκο (CD) που μας παραδόθηκε από τον Οικον. Εισαγγελέα, του οποίου ελέγχθηκε η προέλευση των πιστώσεων.
- στ) Τα απαντητικά υπομνήματα της προσφεύγουσας προσδιόρισε πιστώσεις χρηματικών ποσών, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα αποδεικτικά στοιχεία ότι έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί από τον φόρο και καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσία κατά το ελεγχόμενο οικονομικό έτος ως ακολούθως:

A/A	REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Νόμισμα	ΜΗ ΑΠΟΔΕΚΤΟ ΠΟΣΟ
2	(.....)	10/01/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	12.010,00	EUR	10.938,66
7	(.....)	07/02/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	3.620,00	EUR	2.752,80
8	(.....)	08/02/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	1.950,00	EUR	1.688,30
9	(.....)	16/02/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	6.950,00	EUR	5.720,50
13	(.....)	21/03/2012	CASH DEPOSIT	8.500,00	EUR	8.500,00
15	(.....)	20/04/2012	CASH DEPOSIT	7.200,00	EUR	7.200,00
22	(.....)	31/05/2012	.....	6.000,00	EUR	6.000,00
28	05/07/2012		3.300,00	EUR	3.300,00
30	10/07/2012		10.000,00	EUR	10.000,00
31	(.....)	10/07/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΝΤΟΛΗΣ	20.000,00	EUR	20.000,00
40	24/09/2012	.....	4.750,00	EUR	4.750,00
47	(.....)	07/12/2012	.....	20.000,00	EUR	20.000,00
48	(.....)	11/12/2012	CASH DEPOSIT	2.000,00	EUR	2.000,00
ΣΥΝΟΛΟ						106.280,00	EUR	102.850,26

Στη συνέχεια, όπως αναλυτικά περιγράφεται στην από 14/12/2018 οικεία έκθεση ελέγχου, η φορολογική αρχή, αφού επιμέρισε τα διερευνώμενα ποσά με βάση τον αριθμό δικαιούχων σε κάθε ελεγχόμενο λογαριασμό, έκρινε ότι από τις ανωτέρω δεκατρείς (13) πιστώσεις αναλογεί επιμεριστικά στην προσφεύγουσα το ποσό των **75.133,59 €**, το οποίο αποτελεί προσαύξηση περιουσίας για την οποία συντρέχουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένος και αναιτιολόγητος καταλογισμός ως δήθεν «αναιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας» των πιστώσεων με α/α 2,7,8,9 και 22 του υπ' αριθμ. τραπεζικού λογαριασμού της) όπου οι εν λόγω πιστώσεις δεν προέρχονται μόνον από τα ανά μήνα έσοδα του λιανικού εμπορίου – φαρμακείου της χρήσεως 2012 στο οποίο δραστηριοποιείται, αλλά και από αποταμιεύσεις προηγούμενων ετών.
- Εσφαλμένος καταλογισμός ως δήθεν «αναιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας» της πίστωσης με α/α 40 του υπ' αριθμ. κοινού τραπεζικού λογαριασμού της με τους υιούς της ποσού €4.750,00.- λόγω μη προσκόμισης παραστατικού παροχής υπηρεσιών από το δικηγόρο και παραστατικό επιστροφής του αντίστοιχου ποσού. Άκριτα και άκοπα επέρριψαν σ' εκείνη το βάρος της απόδειξης της έκδοσης και ύπαρξης παραστατικών.
- Αυθαίρετος και εσφαλμένος καταλογισμός ως δήθεν «αναιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας» των πιστώσεων με α/α 44,48,13,15 και 31 του υπ' αριθμ. κοινού τραπεζικού λογαριασμού της με την μητέρα της , καθώς και οι πιστώσεις με α/α 28 και 30 στον με αριθμό..... κοινό τραπεζικό λογαριασμό της με την μητέρα της και την αδελφή της , δεδομένου της προσκόμισης δύο υπεύθυνων δηλώσεων της μητέρας της.

Επειδή η προσφεύγουσα με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι οι πιστώσεις με αύξοντες αριθμούς 2, 7, 8, 9 και 22 του υπ' αριθμ. τραπεζικού λογαριασμού της δεν προέρχονται μόνον από τα έσοδα της επιχειρηματικής της δραστηριότητας, αλλά και από αποταμιεύσεις προηγούμενων ετών.

Επειδή η αόριστη επίκληση της ύπαρξης διαθεσίμων κεφαλαίων δεν επαρκεί από μόνη της, αλλά ο φορολογούμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιοδήποτε πρόσφορο στοιχείο. Στην υπό κρίση περίπτωση, δεν προσκομίσθηκε από την προσφεύγουσα οποιοδήποτε δικαιολογητικό προς επίρρωση του ισχυρισμού της, ούτε έγινε αναφορά στην ύπαρξη συγκεκριμένων εισοδημάτων ή σχηματισθέντων και αποταμιευθέντων κατά το παρελθόν κεφαλαίων. Περαιτέρω, δεν προσκόμισε οποιοδήποτε στοιχείο, όπως λ.χ. αντίγραφα φορολογικών δηλώσεων ή εκκαθαριστικών, είτε Πίνακα Σχηματισμού Κεφαλαίου Προηγούμενων Ετών, προκειμένου να αποδείξει τον ισχυρισμό της. Συνεπώς, ο σχετικός προβαλλόμενος λόγος απορρίπτεται ως αόριστος και αναπόδεικτος και ως εκ τούτου η φορολογική αρχή ορθώς έκρινε ότι δεν αιτιολογούνται ως προς την πηγή και αιτία προέλευσης οι επίμαχες πιστώσεις και καταλόγισε αυτές ως εισόδημα προερχόμενο από προσαύξηση περιουσίας, το οποίο φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994.

Επειδή η προσφεύγουσα με τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένος ο καταλογισμός της πίστωσης με αύξοντα αριθμό 40 του υπ' αριθμ. κοινού τραπεζικού λογαριασμού της με τους υιούς της ποσού €4.750,00. Παραπέμπει δε στο υπ' αριθ. πρωτ./2018 υπόμνημά της, επί του οποίου ισχυρίστηκε ότι η πίστωση αφορούσε τον δικηγόρο, λόγω επιστροφής υπολοίπου εισπραχθείσας αμοιβής του για τη νομική συμβολή του στην κατάρτιση του υπ' αριθ./2012 πωλητηρίου συμβολαίου. Ισχυρίζεται δε με την παρούσα, ότι λόγω μη προσκόμισης παραστατικού παροχής υπηρεσιών από το δικηγόρο και παραστατικό επιστροφής του αντίστοιχου ποσού, εσφαλμένα επέρριψαν σε εκείνη το βάρος της απόδειξης της έκδοσης και ύπαρξης παραστατικών.

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση 2012, ορίζεται:

«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 στην ΠΟΛ 1095/29.4.2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» ορίζεται:

«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 στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«.....»

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.

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 προσαύξησης της.

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.

.....

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.»

Επειδή στην ΠΟΛ 1175/16-11-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται:

«2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

.....»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 23 §§ 1 και 2 του ν. 4174/2013 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. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της,....»

Επειδή, σύμφωνα και με την δημοσιευθείσα στις 07-04-2016 απόφαση του ΣτΕ 884/2016 Β' Τμήμα επταμ.: «(Α) ...**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 δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος –.....»**

Επειδή περαιτέρω στη σκέψη 8 της ανωτέρω απόφασης ΣΤΕ αναφέρονται τα ακόλουθα: «Επειδή, η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα(άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου(άρθρου 2 § 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου(άρθρου 25 § 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας(άρθρο 25 § 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 § 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων, **το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση** (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). **Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της.** Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. **Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και 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** [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991,

2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβάση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) -πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με πα-ραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). **Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων** (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα στο εξωτερικό, 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, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν. 4174/2013), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ' αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού [πρβλ.ΣτΕ 2136/2012 και αποφάσεις του γαλλικού Conseil d'Etat της 20.12.1978 στην υπόθεση 5486, Rec. Lebon 1978 σελ. 519, της 5.4.1978, Rec. Lebon 1978 σελ. 178, της 5.3.1999 στην υπόθεση 176799 και της 19.3.2001 στην υπόθεση 187012 (οι τελευταίες δύο αποφάσεις είναι δημοσιευμένες στον ιστοχώρο του Conseil d'Etat)]. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67Bπαρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου 4174/2013, η

οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου. Πράγματι, τέτοιες υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο ποσό είτε (α) αποτελεί φορολογητέο μη δηλωθέν εισόδημα, περίπτωση που είναι και η συνήθης, κατά τα κοινώς γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε (β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣτΕ 387/2015) είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ' αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμενα να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης είτε (δ) σε εξαιρετικές περιπτώσεις, απορρέει από συμπεριφορά που συνιστά ποινικό αδίκημα (λ.χ. εμπόριο ναρκωτικών ή δωροδοκία), με συνέπεια να υπόκειται (όχι σε φόρο εισοδήματος αλλά) σε δήμηση, σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 76 του Ποινικού Κώδικα και με ειδικές διατάξεις της ποινικής νομοθεσίας. Περαιτέρω, σε υπόθεση όπως η παρούσα, 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 εισόδημά του μένει αφορολόγητο».

Επειδή βάσει των ανωτέρω, το ζήτημα του βάρους της απόδειξης έχει ήδη κριθεί νομολογιακά από το ΣτΕ.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013: «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 για την κρινόμενη πίστωση ποσού 4.750,00€ στον υπ' αριθμ. λογαριασμού της, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε οποιοδήποτε στοιχείο προκειμένου να αποδείξει την πηγή ή αιτία προέλευσης της, ο ισχυρισμός της κρίνεται αβάσιμος και αναπόδεικτος και ως εκ τούτου, ορθώς για την επίμαχη πίστωση κρίθηκε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.

Επειδή με τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι αυθαίρετος και εσφαλμένος καταλογισμός των πιστώσεων με αύξοντες αριθμούς 44, 48, 13, 15 και 31 του υπ' αριθμ. κοινού τραπεζικού λογαριασμού της Τράπεζας με την μητέρα της, καθώς και οι πιστώσεις με αύξ. αριθμούς 28 και 30 στον με αριθμό κοινό τραπεζικό λογαριασμό της με την μητέρα της και την αδελφή της, δεδομένου της προσκόμισης δύο υπεύθυνων δηλώσεων της μητέρας της, σύμφωνα με τις οποίες τα ποσά των συγκεκριμένων πιστώσεων αφορούν την ίδια, είναι δικά της και προέρχονται από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς της που έχουν ήδη ελεγχθεί.

Επειδή η φορολογική αρχή στο έγγραφο απόψεων που συνέταξε επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, επισημαίνει κατ' αρχάς ότι από το ηλεκτρονικό αρχείο που τέθηκε στη διάθεσή της προκύπτει ότι οι ερευνώμενες πιστώσεις αφορούν πρωτογενείς καταθέσεις μετρητών. Ως προς τον ισχυρισμό της ότι η μητέρα της κα. Κουρή Ελένη έχει ελεγχθεί, το ΚΕΦΟΜΕΠ αναφέρει ότι *«ο έλεγχος που διενεργήθηκε αφορούσε την αποστολή των εμβασμάτων στο εξωτερικό με την μεθοδολογία του σχηματισμού κεφαλαίου προς ανάλωση, εφαρμογή τεκμηρίων και όχι κάνοντας χρήση των δεδομένων των τραπεζικών κινήσεων της μητέρας της ως ελεγχόμενης, ήτοι πραγματικών περιστατικών και ποσών, που διαχρονικά η Υπηρεσία εφάρμοσε, μη δυνάμενη να έχει πρόσβαση στις ανωτέρω τραπεζικές κινήσεις κατά την περίοδο του εν λόγω ελέγχου»*.

Επειδή η προσφεύγουσα, εκτός από τις επικαλούμενες υπεύθυνες δηλώσεις της μητέρας της, δεν προσκόμισε οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό στοιχείο, από το οποίο να προκύπτει ότι οι επίμαχες πιστώσεις αφορούν εκείνη και όχι την ίδια. Ειδικότερα, δεν προσκόμισε αντίγραφα κίνησης τραπεζικών λογαριασμών της μητέρας της από τα οποία να προκύπτει οι διερευνώμενες πιστώσεις δεν σχετίζονται με την προσφεύγουσα αλλά τροφοδοτήθηκαν από την μητέρα της και την αφορούν αποκλειστικά. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός κρίνεται απορριπτός ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή η προσφεύγουσα επικουρικά προβάλλει τον ισχυρισμό ότι οι πιστώσεις των προαναφερόμενων ποσών που αφορούν τη μητέρα της , εάν ήθελε κριθεί ότι σχετίζονται με εκείνη ως συνδικαιούχο των συγκεκριμένων λογαριασμών, θα πρέπει να χαρακτηρισθούν και αντιμετωπισθούν ως δωρεές ή γονικές παροχές της μητέρας της προς εκείνη και ανάλογα να φορολογηθούν.

Επειδή με το άρθρο 1 παρ. 1 του Ν. 5638/1932 ορίζεται ότι: «1. Χρηματική κατάθεση 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 εις, είτε τινές και πάντες κατ' ιδίαν οι δικαιούχοι.»

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

Επειδή στην παράγραφο 18 της ΠΟΛ 1033/2013 αναφέρεται ότι: «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 στη παράγραφο 3 της ΠΟΛ.1228/15.10.2014 αναφέρεται ότι: «3. Κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους. Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερούς 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 στη παράγραφο 2.4 του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1050/17.2.2014 αναφέρεται ότι: «Περιπτώσεις κοινών [τραπεζικών] 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 του

συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων)».

Επειδή στην υπ' αριθ. 1897/2018 απόφαση ΣΤΕ αναφέρεται ότι: «...Εάν δεν προκύπτει (αφενός, με βάση τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου και των λοιπών συνδικαιούχων του λογαριασμού, σε συνδυασμό με τα αποδεικτικά στοιχεία που αυτοί επικαλούνται, και, αφετέρου, βάσει των μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης που λαμβάνει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την δέουσα, ενόψει των συνθηκών, επιμέλεια, προκειμένου να διαπιστώσει ποιος είναι ο αληθής δικαιούχος των επίμαχων ποσών, ενόψει και της πηγής ή αιτίας πίστωσής τους στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό) κάποια ιδιαίτερη εσωτερική σχέση μεταξύ των συνδικαιούχων ή/και το μερίδιο που δικαιούται ο καθένας τους, βάσει της μεταξύ τους σχέσης, εφαρμόζεται το τεκμήριο που θέτει το άρθρο 493 του Αστικού Κώδικα, σύμφωνα με το οποίο οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού έχουν δικαίωμα σε ίσα μέρη στο ενεργητικό του (πρβλ. ΣΤΕ 2260/2008, ΑΠ 1128/2017, ΑΠ 1691/2014, ΑΠ 1001/2012, ΑΠ 380/2006 κ.ά.) ...»

Επειδή το ΚΕΦΟΜΕΠ κατά τον διενεργηθέντα για το οικονομικό έτος 2013 έλεγχο, διαπίστωσε ότι υφίστανται σε λογαριασμούς της προσφεύγουσας πρωτογενείς πιστώσεις ποσών για τις οποίες δεν αποδείχτηκε η πηγή και αιτία προέλευσης, ούτε εάν έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου.

Επειδή σε όσες περιπτώσεις διερευνήθηκαν από τη φορολογική αρχή πιστώσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς, οι οποίοι είχαν περισσότερους του ενός δικαιούχου, εφόσον δεν αποδείχτηκε διαφορετική αναλογία, επιμέρισε τα ποσά των πιστώσεων ισόποσα με βάση τον συνολικό αριθμό των δικαιούχων εκάστου λογαριασμού.

Επειδή για τα ποσά των πιστώσεων με αύξοντες αριθμούς 44, 48, 13, 15 και 31 του υπ' αριθμ. κοινού τραπεζικού λογαριασμού της με την μητέρα της καθώς και οι πιστώσεις με αύξ. αριθμούς 28 και 30 στον με αριθμό κοινό τραπεζικό λογαριασμό της με την μητέρα της και την αδελφή της όπως αναφέρθηκε παραπάνω, δεν αποδείχτηκε από κανένα πρόσφορο στοιχείο, τόσο κατά τη διάρκεια του ελέγχου, όσο και μέχρι την εξέταση της παρούσας, ότι αφορούν αποκλειστικά τη μητέρα της και όχι την ίδια κατά το μέρος που της αναλογεί. Συνεπώς, εφόσον από τη φορολογική αρχή επιμερίστηκαν τα ποσά για τα οποία δεν αποδείχτηκε η πηγή ή αιτία προέλευσής τους ισομερώς στους δικαιούχους και η προσφεύγουσα, παρότι επικαλείται, δεν απέδειξε διαφορετική αναλογία, δεν δύναται να γίνει αποδεκτός ο ισχυρισμός της περί δωρεάς ή γονικής παροχής από τη μητέρα της.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζεται το αίτημά του...»

Επειδή στο άρθρο 2 της ΠΟΛ. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., που εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες (άρ. 63 παρ. 1 εδ. γ',δ',ε' Κ.Φ.Δ.).

2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζεται το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου. Σε κάθε περίπτωση μεταβολής των στοιχείων επικοινωνίας που επήλθε μετά την υποβολή του αιτήματος της ενδικοφανούς προσφυγής, ο υπόχρεος οφείλει να γνωστοποιεί εγγράφως αυτά στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, διαφορετικά οι κοινοποιήσεις γίνονται νομίμως βάσει των αρχικά δηλωθέντων στοιχείων.....».

Επειδή στην έννοια «οποιαδήποτε πράξης» έχει εκδοθεί σε βάρος υπόχρεου, εντάσσονται οι πράξεις προσδιορισμού κύριου ή πρόσθετου φόρου, προστίμου, προσαυξήσεων, ή και τελών ή πράξη επιβολής οποιασδήποτε κυρώσεως για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας που έχει εκδοθεί σε βάρος του ακόμα και η απόρριψη εν όλω ή εν μέρει συγκεκριμένου αιτήματός του από τη Φορολογική Αρχή που αναφέρεται σε φορολογική διαφορά.

Επειδή με την υπό κρίση προσφυγή, εκτός από τις υπ' αριθ./2018 και/2018 Οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και

εισφοράς αλληλεγγύης, προσβάλλεται και η από 14/12/2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του ΚΕΦΟΜΕΠ.

Επειδή η ως άνω έκθεση ελέγχου προσβάλλεται απαραδέκτως, καθόσον σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, αποτελεί έγγραφο πληροφοριακού χαρακτήρα. Ως εκ τούτου δεν συνιστά εκτελεστή διοικητική πράξη και δεν δύναται να προσβληθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 21/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ, και την επικύρωση των: α) υπ' αριθμ./2018 οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και β) υπ' αριθμ./2018 οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2013 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης – καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013 (ΧΡΗΣΗ 2012)

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	17.315,19 €	17.315,19 €
Πρόσθετος Φόρος/Πρόστιμο (αρ. 49 ν. 4509/17)	16.241,65 €	16.241,65 €
Σύνολο για καταβολή	33.556,83 €	33.556,83 €

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης ν. 3986/2011	1.702,00 €	1.702,00 €
Σύνολο για καταβολή	1.702,00 €	1.702,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.