



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27.05.2019

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

Αριθμός απόφασης: 1296

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ.12.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ.12.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, 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' αριθ.12.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 983,04 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 ν. 4174/2013) 922,09 € και εισφοράς αλληλεγγύης 69,86€, δη σύνολο φόρου 1.974,99 €, λόγω διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών άγνωστης ή μη διαρκούς ή μη σταθερής πηγής ή αιτίας σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 συνολικού ποσού 3.493,33 €.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από 28.12.2018 έκθεσης ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της φορολογικής αρχής.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1) Ο έλεγχος αναπιολόγητα, λανθασμένα και αβάσιμα χαρακτήρισε τα κατωτέρω αναφερόμενα ποσά καταθέσεων ως προερχόμενα από άγνωστη πηγή, καθόσον των συγκεκριμένων καταθέσεων είχαν προηγηθεί αναλήψεις οι οποίες υπερκάλυπταν τα επίμαχα ποσά. Συγκεκριμένα:

α) Για την κατάθεση στις 10.01.2012 ποσού 600,00€ με μετρητά στον τηρούμενο στην ΕΤΕ λογαριασμό με αριθμό είχαν προηγηθεί οι ακόλουθες αναλήψεις μετρητών:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΩΔΙΚΟΣ ΚΑΤΑΣΤΗΜ.	ΚΩΔΙΚΟΣ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΠΟΣΟ
02/01/2012 10:32			ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	140,00
03/01/2012 12:35			ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	80,00

09/01/2012 09:28	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	40,00
	Συνολικό Ποσό				260,00

β) Για τις καταθέσεις:

Ημερομηνία συναλλαγής	Χρημ/τικό Ίδρυμα	Λογαριασμός	Ποσό κατάθεσης	Ποσό που αναλογεί στον ελεγχόμενο	Αιτιολογία
09.02.2012			470,00	156,67	Κατάθεση μετρητών
13.02.2012			270,00	90,00	Κατάθεση μετρητών

είχαν προηγηθεί οι ακόλουθες αναλήψεις μετρητών:

16/01/2012 13:25	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	40,00
18/01/2012 20:37	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	40,00
23/01/2012 14:00	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	170,00
24/01/2012 00:00	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	.....	1.000,00
25/01/2012 07:29	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	40,00
01/02/2012 10:15	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	230,00
05/02/2012 15:59	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	110,00
09/02/2012 13:20	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	110,00
			ΣΥΝΟΛΟ:		1.740,00

γ) Για την κατάθεση:

Ημερομηνία συναλλαγής	Χρημ/τικό Ίδρυμα	Λογαριασμός	Ποσό κατάθεσης	Ποσό που αναλογεί στον ελεγχόμενο	Αιτιολογία
09.03.2012			400,00	133,33	Κατάθεση μετρητών

είχαν προηγηθεί οι ακόλουθες αναλήψεις μετρητών:

14/02/2012 13:33	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	40,00
19/02/2012 16:39	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	60,00
25/02/2012 14:58	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	40,00
28/02/2012 22:38	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	40,00
01/03/2012 10:19	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	120,00
03/03/2012 10:29	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	230,00
09/03/2012 09:55	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	60,00
			ΣΥΝΟΛΟ:		590,00

δ) Για την κατάθεση:

Ημερομηνία συναλλαγής	Χρημ/τικό Ίδρυμα	Λογαριασμός	Ποσό κατάθεσης	Ποσό που αναλογεί στον ελεγχόμενο	Αιτιολογία
10.04.2012			500,00	166,67	Κατάθεση μετρητών

είχαν προηγηθεί οι ακόλουθες αναλήψεις μετρητών:

12/03/2012 13:45	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	40,00
22/03/2012 11:53	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	40,00
28/03/2012 00:00	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	.....	500,00
04/04/2012 12:22	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	80,00
			ΣΥΝΟΛΟ:		660,00

ε) Για την κατάθεση:

Ημερομηνία συναλλαγής	Χρημ/τικό Ίδρυμα	Λογαριασμός	Ποσό κατάθεσης	Ποσό που αναλογεί στον ελεγχόμενο	Αιτιολογία
-----------------------	------------------	-------------	----------------	-----------------------------------	------------

09.05.2012			600,00	200,00	Κατάθεση μετρητών
------------	-------	-------	--------	--------	----------------------

είχαν προηγηθεί οι ακόλουθες αναλήψεις μετρητών:

11/04/2012 18:50	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	180,00
14/04/2012 14:53	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	40,00
30/04/2012 10:22	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	40,00
30/04/2012 00:00	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	.....	500,00
03/05/2012 10:13	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	230,00
			ΣΥΝΟΛΟ		990,00

στ) Για την κατάθεση:

Ημερομηνία συναλλαγής	Χρημ/τικό Ίδρυμα	Λογαριασμός	Ποσό κατάθεσης	Ποσό που αναλογεί στον ελεγχόμενο	Αιτιολογία
07.06.2012			400,00	133,33	Κατάθεση μετρητών

είχαν προηγηθεί οι ακόλουθες αναλήψεις μετρητών:

13/05/2012 22:12	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	40,00
17/05/2012 07:31	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	20,00
20/05/2012 01:07	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	40,00
25/05/2012 07:25	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	40,00
28/05/2012 07:24	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	40,00
28/05/2012 14:53	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	40,00

29/05/2012 14:51	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	50,00
29/05/2012 21:13	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	180,00
30/05/2012 00:00	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	.....	500,00
05/06/2012 13:45	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	170,00
06/06/2012 07:24	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	40,00
			ΣΥΝΟΛΟ:		1.160,00

ζ) Για την κατάθεση:

Ημερομηνία συναλλαγής	Χρημ/τικό Ίδρυμα	Λογαριασμός	Ποσό κατάθεσης	Ποσό που αναλογεί στον ελεγχόμενο	Αιτιολογία
12.09.2012			640,00	213,33	Κατάθεση μετρητών

είχαν προηγηθεί οι ακόλουθες αναλήψεις μετρητών:

11/06/2012 07:37	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	80,00
21/06/2012 07:30	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	40,00
23/06/2012 12:32	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	40,00
25/06/2012 00:00	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	.....	724,34
26/06/2012 07:20	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	40,00
28/06/2012 11:59	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	80,00
29/06/2012 07:24	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	100,00
08/07/2012 21:22	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	80,00

09/07/2012 19:31	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	20,00
09/07/2012 11:47	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	50,00
12/07/2012 00:00	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	.....	500,00
13/07/2012 20:51	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	20,00
16/07/2012 07:21	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	40,00
23/07/2012 07:43	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	40,00
23/07/2012 00:00	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	.....	1.000,00
25/07/2012 07:37	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	40,00
31/7/2012 10:14	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	40,00
01/08/2012 11:12	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	220,00
06/08/2012 07:46	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	20,00
14/08/2012 13:16	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	40,00
20/08/2012 12:42	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	40,00
21/08/2012 11:07	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	40,00
21/08/2012 00:00	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	.....	5.577,65
23/08/2012 00:00	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	.....	2.654,72
03/09/2012 10:48	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	220,00
12/09/2012 00:00	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	.....	500,00

			ΣΥΝΟΛΟ:	12.246,71
--	--	--	----------------	------------------

η) Για την κατάθεση:

Ημερομηνία συναλλαγής	Χρημ/τικό Ίδρυμα	Λογαριασμός	Ποσό κατάθεσης	Ποσό που αναλογεί στον ελεγχόμενο	Αιτιολογία
15.10.2012			220,00	73,33	Κατάθεση μετρητών

είχαν προηγηθεί οι ακόλουθες αναλήψεις μετρητών:

14/09/2012 14:43	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	200,00
16/09/2012 17:37	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	40,00
28/09/2012 14:47	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	40,00
28/09/2012 00:00	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	.....	1.000,00
01/10/2012 07:27	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	160,00
03/10/2012 14:28	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	180,00
11/10/2012 07:18	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	40,00
			ΣΥΝΟΛΟ:		1.660,00

θ) Για την κατάθεση:

Ημερομηνία συναλλαγής	Χρημ/τικό Ίδρυμα	Λογαριασμός	Ποσό κατάθεσης	Ποσό που αναλογεί στον ελεγχόμενο	Αιτιολογία
13.11.2012			2.630,00	876,67	Κατάθεση μετρητών

είχαν προηγηθεί οι ακόλουθες αναλήψεις μετρητών:

15/10/2012 00:00			ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	10.000,00
------------------	-------	-------	-------------------------------	----------------------	-----------

19/10/2012 07:31	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	40,00
26/10/2012 00:00	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	.....	1.000,00
28/10/2012 19:56	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	40,00
29/10/2012 07:29	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	40,00
01/11/2012 12:37	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	120,00
03/11/2012 15:04	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	40,00
04/11/2012 17:06	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	40,00
05/11/2012 07:38	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	40,00
08/11/2012 11:44	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	40,00
13/11/2012 08:19	.....	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	2.230,00
			ΣΥΝΟΛΟ:		13.630,00

ι) Για την κατάθεση:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΔΙΚΑΙΟΥΧ ΟΙ	ΤΡΑΠΕΖ Α	ΛΟΓ/ΜΟ Σ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ	ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΠΑΡΑΤΗΣΡΗΣΕΙ Σ
23/11/2012	3	..... .	.....	5.000,00	1.250,00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ

είχαν προηγηθεί οι υπό στοιχείο η) ανωτέρω αναφερόμενες αναλήψεις μετρητών

2) Το ποσό ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών (343.098,61€) αντικατοπτρίζει την οικονομική δυνατότητα της ελεγχόμενης και συνεπώς θα μπορούσε να διακινηθεί και μέσω τραπεζικών λογαριασμών.

Επειδή, με το άρθρο 4 του ν. 2238/1994, 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. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό.

2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ... Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή.»

Επειδή, με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την παράγραφο 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175), ορίζεται ότι:

«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 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 ελευθέρων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή, με το ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ/5.11.2015 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας και συγκεκριμένα αναφέρονται τα εξής:

«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 1095/29-4-2011 ορίζεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.» 2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά. 3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.».

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

«.....2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των

συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

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

Επειδή, σύμφωνα με την 884/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ:

«.....Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος – Και να μην μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, σκέψεις 35-41), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ

20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17) το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.).....το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση. Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση..... η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης.....Η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 2 του Ν. 5638/1932 ορίζεται ότι:

«1. Χρηματική κατάθεσις παρά Τραπεζή εις ανοικτόν λογαριασμόν επ'ονόματι δύο ή πλειοτέρων από κοινού (Compte joint, joint account) είναι εν την έννοια του παρόντος νόμου η περιέχουσα τον όρον ότι του εκ ταύτης λογαριασμού δύναται να κάμνει χρήση εν όλω ή εν μέρει, άνευ συμπράξεως των λοιπών είτε εις είτε τινές, και πάντες κατ'ιδίαν οι δικαιούχοι».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 5638/1932 ορίζεται ότι:

«Κατάσχεσις της καταθέσεως επιτρέπεται, έναντι όμως των κατασχόντων αυτή τεκμαίρεται αμαχήτως, ότι ανήκει εις πάντας τους δικαιούχους κατ' ίσα μέρη».

Επειδή, με την υπ' αρ. 1891/2018 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι:

«.....Β. 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 άρθρου 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.). Σε αντιστοιχία προς τα παραπάνω, η (εκδοθείσα κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 27 παρ. 2 του ΚΦΔ) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1050/17.2.2014 (Β' 474/25.2.2014), ορίζει, στο άρθρο 2.4, 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 τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων)».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1033/21.02.2013 ορίζεται 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, με την ΠΟΛ 1050/17.02.2014 άρθρο 2.4 ορίζεται ότι:

«2.4. Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται οι παρακάτω έννοιες:

- Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από προσωπικούς και επαγγελματικούς λογαριασμούς σε/από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.

Καταθέσεις σε/ Αναλήψεις από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό), του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών (λογαριασμοί προσωπικοί, οικογενειακοί και επαγγελματικοί). Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων)».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1228/15.10.2014 ορίζεται ότι:

«3.Κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους.

Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος.

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εκδίδεται εντολή ελέγχου σε όλα τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού και εφόσον συμμετέχει ανήλικος έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2238/1994 όπως ίσχυαν.

Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του.

Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπεριστατωμένη (σχετ. διατ. άρθ. 28 και 64 Ν.4174/2013)».

Επειδή, με το άρθρο 14 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. 2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, συμπεριλαμβανομένων πελατολογίων και καταλόγων προμηθευτών, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή, με τα οριζόμενα στο άρθρο 23 του Ν.4174/2013 ισχύει 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 μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης. β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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 άρθρου 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, οι ανωτέρω αναφερόμενες υπό στοιχεία α), β), γ), δ), ε), στ) και η) αναλήψεις μετρητών συνολικής αξίας 260,00€, 1.740,00€, 590,00€, 660,00€, 990,00€, 1.160,00€ και 1.660,00€ αντίστοιχα δε μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως ποσά τα οποία στη συνέχεια επανακατατέθηκαν δικαιολογώντας έτσι την πηγή προέλευσης των ανωτέρω αναλυτικά αναφερόμενων πρωτογενών καταθέσεων, καθόσον πρόκειται για ποσά που λόγω του περιορισμένου ύψους τους συνάγεται κατά την κοινή λογική και συνήθη πρακτική ότι χρησιμοποιήθηκαν για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης της προσφεύγουσας και των υπόλοιπων δικαιούχων των λογαριασμών που στην πλειονότητα των λογαριασμών είναι (3) τρεις, πολλώ δε μάλλον όταν μεταξύ των αναλήψεων και των καταθέσεων παρεμβάλλεται κατά μέσο όρο διάστημα ενός μηνός, χρόνος ικανός για να

δικαιολογήσει τοιαύτες δαπάνες (οι περισσότερες αναλήψεις έγιναν από αυτόματα μηχανήματα Α.Τ.Μ.).

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται τις ανωτέρω αναλυτικά αναφερόμενες υπό στοιχεία ζ) και θ) αναλήψεις μετρητών συνολικής αξίας 12.246,71€ και 13.630,00€ αντίστοιχα ισχυριζόμενη ότι μέρος τους επανακατατέθηκε στις 12.09.2012 (640,00€) και στις 13.11.2012 (2.630,00€), ωστόσο από τα στοιχεία του φακέλου (έκθεση ελέγχου, ενδικοφανή προσφυγή ή άλλο παραστατικό) δεν προκύπτει α) το όνομα του προσώπου που προέβη στις εν λόγω καταθέσεις, και β) ο αριθμός των λογαριασμών από τους αναλήφθηκαν τα συγκεκριμένα ποσά, ώστε να συσχετισθούν οι αναλήψεις με τις καταθέσεις.

Επειδή, η συνεχώς και αδικαιολογήτως επαναλαμβανόμενη διαδικασία ανάληψης μετρητών και ολικής ή μερικής επανακατάθεσης αυτών, την οποία επικαλείται η προσφεύγουσα δεν συνάδει με την συνήθη πρακτική και τα συναλλακτικά ήθη.

Επειδή, δεν συνάδει με τα διδάγματα της λογικής και της κοινής πείρας η ανάληψη μη ακέραιων ποσών ήτοι 724,34€, 5.577,65€ και 2.654,72€ [υπό στοιχείο ζ)] προκειμένου να διακρατηθούν ως μετρητά και στη συνέχεια να επανακατατεθεί μέρος τους ως ακέραιο ποσό.

Επειδή, τα χρήματα από τις αναλήψεις θα μπορούσαν κάλλιστα να είχαν χρησιμοποιηθεί για την πληρωμή των εξόδων διαβίωσης της προσφεύγουσας, των λοιπών συνδικαιούχων των λογαριασμών και των οικείων τους ή για την αγορά κάποιου καταναλωτικού αγαθού, πολλώ δε μάλλον όταν ορισμένες αναλήψεις αφορούν σε μη ακέραια ποσά.

Επειδή, με το άρθρο 19 του ν. 2238/1994 του Κεφαλαίου Γ' «Προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες», ως ίσχυε το διαχειριστικό έτος 2012, οριζόταν ότι:

«1. Η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογουμένου ή της συζύγου του, κατά περίπτωση, από εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών και αν δε δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48.

2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει. Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. Τα ποσά αυτά ιδίως είναι: α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο, τη σύζυγο του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. ... ε) Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Ειδικώς, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς

δαπάνης της προηγούμενης παραγράφου, κατά το ποσό που προέρχεται από δαπάνη του άρθρου 17, το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης. ... ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο. Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 16 και 17, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. ... Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων των παραπάνω περιπτώσεων τα μειώνει και η διαφορά που προκύπτει λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού.»

Επειδή, ως προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2238/1994, η ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών λαμβάνεται υπόψη για τον περιορισμό ή την κάλυψη προστιθέμενων διαφορών τεκμηρίων και όχι για την δικαιολόγηση πρωτογενών καταθέσεων και προσαύξησης περιουσίας. Ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες ως αναφέρεται στο ν. 2238/1994 και ο εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας ως αναφέρεται στο ν. 4172/2013 θεσπίστηκε ώστε να παρέχεται στη φορολογική αρχή η δυνατότητα εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας, προκειμένου να ενισχυθεί η δυνατότητα αντιμετώπισης της φοροαποφυγής διαμέσου σαφών αντικειμενικών κριτηρίων.

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

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, συνεκτιμώντας τα δεδομένα των τραπεζικών καταθέσεων που είχε στη διάθεσή του, σε συνδυασμό με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, ορθώς διαπίστωσε για το οικ. έτος 2013 προσαύξηση της περιουσίας της από άγνωστη ή μη σταθερή πηγή ή αιτία συνολικού ύψους 3.493,33 €.

Κατόπιν των ανωτέρω οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./29.01.2019 ενδικοφανούς προσφυγής της , ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ.12.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013

Διαφορά φορολογητέου εισοδήματος	3.493,33€
Διαφορά φόρου	983,04€
Πρόσθετος φόρος – πρόστιμο λόγω ανακρίβειας	922,09€
Εισφορά αλληλεγγύης	69,86€
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.974,99€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.