



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη 16/09/2020

Αριθμός απόφασης: 1433

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333254
Fax : 2313-333258

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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 Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού».

5. Την Α. 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως και την 30.09.2020.

6. Την με ημερομηνία κατάθεσης **24-01-2020** με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανή προσφυγή της ... με **ΑΦΜ** ..., κατά της με αριθμό **.../20-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
7. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
8. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
9. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της **από 24-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ... με **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' αριθμ. **.../20-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, οικονομικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 18.111,45 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ύψους 18.575,10 €, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 1.907,03 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 38.374,56 €.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε ερειδόμενη στην από 20/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, για τα έτη 2013 - 2014, με βάση τα άρθρα 48 παρ 3 του Ν. 2238/1994, 21 και 28 του Ν. 4172/2013, 27 του Ν. 4174/2013, την ΠΟΛ 1037/2005 και την απόφαση Α.1293/2019, σε συνδυασμό με τα άρθρα 23 και 27 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. **.../22-10-2019** σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της που εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση της υπ' αριθ. **.../18-05-2018** εντολής.

Από την εκτέλεση του ειδικού λογισμικού ελέγχου προσαύξησης περιουσίας και την επεξεργασία των ληφθέντων στοιχείων προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις (πιστώσεις), οι οποίες έχρηζαν περαιτέρω διερεύνησης καθώς δεν δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα της προσφεύγουσας στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Αφού λήφθηκαν υπόψη τα με αριθ. πρωτ. **.../02-10-2019** και **.../12-12-2019** υπομνήματα της προσφεύγουσας με τα δικαιολογητικά και τις εξηγήσεις που παρείχε ανταποκρινόμενη στο με αριθ. **.../2019** Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, με συνημμένο τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος που της κοινοποιήθηκε, η φορολογική αρχή, διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994, ως ακολούθως:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	Μείον: ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΘΗΚΑΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΠΟ ΑΓΝΩΣΤΗ ΠΗΓΗ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΗΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑ
2014	2.429.944,80 €	2.125.194,89 €	64.205,34 €	64.205,34 €

Σημειώνεται ότι, τα ποσά που κατατέθηκαν σε κοινούς λογαριασμούς στους οποίους η προσφεύγουσα ήταν συνδικαιούχος και τα οποία ο έλεγχος δεν μπόρεσε να ταυτοποιήσει με τον πραγματικό δικαιούχο των εν λόγω πιστώσεων, τα καταλόγισε κατ' ισομοιρία στους συνδικαιούχους, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 4 του ν. 5638/1932, τις διατάξεις της παρ. 18 της ΠΟΛ. 1033/21-2-2013 και της παρ. 3 της ΠΟΛ. 1228/16-10-2014.

Σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου το ποσό των 240.713,00 € αποτελεί ταμειακή διευκόλυνση από την επιχείρηση «...», το οποίο υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των τελών.

Κατόπιν τούτου, η φορολογική αρχή, βάσει των γενικών διατάξεων, προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας, για το οικονομικό έτος 2014, ως κάτωθι:

Οικονομικό έτος 2014

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 2013	ΥΠΟΧΡΕΟΥ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ		
Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις	1.814,31	1.814,31
Εισόδημα από ακίνητα	610,47	610,47
Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα	4.238,40	4.238,40
Προσαύξηση περιουσίας αρ. 48 Ν. 2238/1994		64.205,34
Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα	6.663,18 €	70.868,52 €

Δυνάμει των διατάξεων των άρθρων 67B του Ν. 2238/94 και 27 του Ν. 4174/2013, διενεργήθηκε έλεγχος με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των φορολογητέων κερδών της προσφεύγουσας.

Βάσει του πίνακα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας προέκυψε **αρνητική διαφορά** μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» για το οικονομικό έτος 2014 ποσού -36.726,61 €, ως κάτωθι:

Οικονομικό έτος 2014

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ €
Πηγές κεφαλαίων/εσόδων	1.384.735,73
Αναλώσεις κεφαλαίων/εσόδων	1.421.462,34
Υπόλοιπο (διαφορά ακαθαρίστων εσόδων)	-36.726,61

Ακολούθως ο έλεγχος, συγκρίνοντας για το υπό κρίση έτος, το προσδιορισθέν καθαρό φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας από όλες τις πηγές με βάση τις γενικές φορολογικές διατάξεις και το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα της από όλες τις πηγές με βάση την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας, ως τελικό φορολογητέο εισόδημα, έλαβε το μεγαλύτερο, βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ. 1050/2014.

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
2014	6.663,18	36.726,61	70.868,52	70.868,52	64.205,34

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../24-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσας, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- 1) Παράνομα και εσφαλμένα ο έλεγχος απέρριψε τους ισχυρισμούς του συζύγου της προσφεύγουσας ...-ΑΦΜ ..., ότι οι ακόλουθες καταθέσεις τρίτων που πραγματοποιήθηκαν σε κοινούς τους λογαριασμούς αποτελούσαν προκαταβολή για τη, βάσει προσυμφώνων, μελλοντική εκτέλεση έργων (φωτοβολταϊκών πάρκων), από τον σύζυγό της, τα οποία εν συνεχεία ματαιώθηκαν και συγκεκριμένα οι καταθέσεις με α/α 23 (α/α 5 του συζύγου) ποσού 10.000 € από τον κ. ...), 53 (α/α 18 του συζύγου) ποσού 10.000 € από τον κ. ... και 686 (α/α 131 του συζύγου), ποσού 10.000 € από τον κ. Οι ως άνω προκαταβολές για τις περιπτώσεις με α/α 5, 18 και 131 έλαβαν χώρα βάσει προσυμφώνων για μελλοντική σύναψη οριστικής σύμβασης εκτέλεσης του έργου, τα οποία προσκομίστηκαν νομίμως στον έλεγχο. Ωστόσο τα ως άνω έργα (φωτοβολταϊκά πάρκα) ματαιώθηκαν για διάφορους λόγους, με αποτέλεσμα τα αντίστοιχα ποσά να επιστραφούν από τον σύζυγό της σε μετρητά. Τα εν λόγω ποσά επιμερίστηκαν από τον έλεγχο ανάλογα με τον αριθμό των δικαιούχων στους λογαριασμούς. Η φορολογική αρχή απέρριψε τους ισχυρισμούς του συζύγου της αβάσιμα

και έκρινε ότι οι σχετικές καταθέσεις δεν δικαιολογούνται βάσει των προσκομισθέντων εγγράφων, διότι τα σχετικά συμφωνητικά δεν υποβλήθηκαν στην ΔΟΥ προς θεώρηση ενώ οι αντίστοιχες αναλήψεις των ποσών των προκαταβολών από τον ίδιο, προκειμένου να επιστραφούν, δεν μπορούσαν να συσχετισθούν με τις κινήσεις των λογαριασμών του.

- 2) Εσφαλμένη εκτίμηση των εξηγήσεων της και των προσκομισθέντων δικαιολογητικών αναφορικά με συγκεκριμένες καταθέσεις.
- Η κατάθεση με α/α 236, ποσού 50.000,00 €, με επιταγή στον αριθ. GR ... λογαριασμό της ... αποτελεί απόδοση (μετά του σχετικού κεφαλαίου επένδυσης) σε τραπεζικό προϊόν. Κατόπιν υπόδειξης του Διευθυντή της ... Τράπεζας, κρίθηκε αναγκαίο να μετέχει επενδυτικά στην εξαγορά του Αμοιβαίου Κεφαλαίου «Δήλος», χωρίς ωστόσο να έχει τα διαθέσιμα κεφάλαια. Για το λόγο αυτό έλαβε προσωρινά από την εταιρεία του συζύγου της, «...» το ποσό των 100.000 ευρώ μέσω τραπεζικής μεταφοράς και το ποσό των 50.000 ευρώ από την εταιρεία «...» μέσω τραπεζικής επιταγής (συνυποβάλλεται). Οι σχετικές καταθέσεις διενεργήθηκαν στις 9-4-2013, όπως προκύπτει και από την κίνηση του εν λόγω λογαριασμού. Τα ως άνω ποσά αφού επενδύθηκαν στο αμοιβαίο κεφάλαιο ΔΗΛΟΣ, της επιστράφηκαν στις 17-5-2013, μαζί με μια μικρή απόδοση, όπως φαίνεται και στο αντίγραφο του λογαριασμού της με τις κινήσεις του μηνός Μαΐου 2013.
 - Η κατάθεση με α/α 528, ποσού 800,00 €, από την ..., υπάλληλο της εταιρείας «...», αποτελεί κατάθεση ταμείου του υποκαταστήματος Γιαννιτσών, από τα ακαθάριστα έσοδα του εν λόγω υποκαταστήματος εκείνης της περιόδου. (Συνυποβάλλεται Αναλυτική Περιοδική Δήλωση (ΑΠΔ) του μηνός Αυγούστου 2013).
- 3) Η κατάθεση με α/α 611, ποσού 72,00 € από τον ..., εκτελωνιστή, αποτελεί επιστροφή του υπερβάλλοντος ποσού που κατέβαλε για τον εκτελωνισμό διάφορων συσκευών λήψεως εικόνων. Εκ παραδρομής του καταβλήθηκε, μέσω εμβάσματος, το ποσό των 480,82 €, αντί του ορθού 408,82 €. (Συνυποβάλλεται το υπ' αριθμ. .../13-9-2013 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, ποσού 408,82 € και το αποδεικτικό εμβάσματος της ...+).
- 4) Σε περίπτωση που γίνουν δεκτοί οι ανωτέρω ισχυρισμοί της, και θεωρηθούν δικαιολογημένες όλες οι καταθέσεις της για την επίμαχη χρήση, δεν πρέπει να ληφθούν υπόψη ούτε τα αποτελέσματα που προέκυψαν από την έμμεση τεχνική ανάλυσης ρευστότητας, καθώς και αυτή διενεργήθηκε παράνομα και εσφαλμένα για τους εξής λόγους:
- α) Εφαρμόστηκε η εν λόγω έμμεση τεχνική χωρίς την απόφαση του αρμοδίου οργάνου (Προϊσταμένου). σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 5 της ΠΟΛ 1050/17-02-2014.
 - β) Η έμμεση τεχνική ανάλυσης ρευστότητας εφαρμόστηκε μόνο για τα δικά της εισοδήματα και όχι ενιαία και για τα εισοδήματα του συζύγου της, σύμφωνα με το εδάφιο β' του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1050/2014.
 - γ) Δεν υπολογίστηκαν από τη φορολογική αρχή στα διαθέσιμα μετρητά, ποσά που προκύπτουν από μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών (2002-2012), στις 31-12-2012

συνολικού ποσού 339.267,65 €. Η φορολογική αρχή έκρινε ανατιολόγητα ότι το εν λόγω ποσό ήταν μικρότερο από τις συνολικές οικογενειακές της καταθέσεις κατά την έναρξη των ελεγχόμενων ετών, μη υπολογίζοντας κανένα ποσό στη στήλη «διαθέσιμα μετρητά» της έμμεσης τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (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 της 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 ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή....».

Επειδή με την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, ορίζεται ότι: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων 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, με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 εισάγεται μια διαδικαστική ρύθμιση, ή μάλλον διευκρινίζεται απερίφραστα και κατηγορηματικά ένα διαδικαστικό θέμα σχετικά με το βάρος απόδειξης σε αυτές τις περιπτώσεις. Έχει ήδη κριθεί και νομολογιακά, ότι η επίμαχη διάταξη δε χαρακτηρίζει ως εισόδημα προσαύξηση που δε φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, αλλά απλώς κατανέμει το βάρος απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογούμενου, της πρώτης περιοριζόμενης στην εξακρίβωση της περιουσιακής προσαύξησης και του δεύτερου βαρυνόμενου με την απόδειξη της φορολόγησης ή της νόμιμης απαλλαγής από το φόρο ή της μη υπαγωγής σε φόρο των χρηματικών ποσών που τη δημιούργησαν (ΔΕΦΑΘ 3983/2015).

Επειδή, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ.1095/29-04-2011** με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010», ορίζεται ότι: «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, 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: «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. [...] 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.λ.π. 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. 9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της [παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994](#) ή της [παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013](#), στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.[2238/1994](#), πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.[2238/1994](#) ή του ν.[4172/2013](#), αναλόγως του είδους του εισοδήματος. 2. Γενικά, επισημαίνεται

ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του. [...]5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων: 5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας. [...] 5.4 ...Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου. Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο. Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση...».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. **884/2016 απόφαση του ΣτΕ** (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «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

[...] 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 ύπαρξης 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), [...]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 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. [...] 20. Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, η φορολογούμενη ύλη (εν προκειμένω, εισόδημα) δεν επιτρέπεται να είναι πλασματική, αλλά πρέπει να είναι πραγματική (βλ. λ.χ. ΣΤΕ Ολομ. 29/2014, Ολομ. 4003/2014, Ολομ. 2563/2015, Ολομ. 2564/2015).[...]».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις

περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 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, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) 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».

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ότι οι καταθέσεις με α/α 23, 53 και 686 αφορούν σε προκαταβολές πελατών του συζύγου της, για μελλοντική εκτέλεση έργων

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι καταθέσεις ποσών 10.000,00 € στις 11/01/2013 από τον ..., 10.000,00 € στις 25/01/2013 από τον ... στον υπ' αριθ. GR ... λογαριασμό της Τράπεζας ..., 10.000,00 € και στις 23/10/2013 στον υπ' αριθ. GR ... λογαριασμό της Τράπεζας ... από τον ..., αποτελούσαν προκαταβολή για τη, βάσει προσυμφώνων, μελλοντική εκτέλεση έργων (φωτοβολταϊκών πάρκων), από τον σύζυγό της. Τα συμβόλαια, για διάφορους λόγους, ακυρώθηκαν και τα αντίστοιχα ποσά επιστράφηκαν στους καταθέτες, από αυτόν, σε μετρητά.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή: α) Τα από 04-01-2013 και 02-09-2013 προσύμφωνα εκτέλεσης έργου με αντισυμβαλλόμενους τους ... και ... αντίστοιχα, στα οποία προβλεπόταν ρητά η υποχρέωση προκαταβολής για την μετέπειτα εκτέλεση του έργου και β) τις από 13-09-2013 και 19-03-2014 αποδείξεις είσπραξης των ανωτέρω και αντίστοιχες βεβαιώσεις για το γνήσιο της υπογραφής.

Επειδή, κατά τη διάταξη του άρθρου 166 ΑΚ, το προσύμφωνο είναι σύμβαση, δια της οποίας τα μέρη υποχρεούνται να συνάψουν ορισμένη σύμβαση. Προκύπτει, έτσι, σαφώς ότι το προσύμφωνο, ως παράγον υποχρέωση προς παροχή, συνισταμένη στην κατάρτιση της οριστικής συμβάσεως, αποτελεί ενοχική - υποσχετική σύμβαση. Η σύναψη της σκοπούμενης οριστικής συμβάσεως επιφέρει απόσβεση της εκ του προσυμφώνου ενοχής. (ΑΠ1500/ 2008). Η προκαταβολή τελεί υπό τη νομική αίρεση της δημιουργίας στο μέλλον της ενοχής και όχι υπό την αίρεση της μη εκπληρώσεως της κυρίας ενοχής, όπως ο αρραβώνας. (.20525/2011 Πολ. Πρωτ. Θεσ/νίκης).

Επειδή, από τα ανωτέρω στοιχεία προκύπτει η υποχρέωση των αντισυμβαλλομένων για καταβολή ποσού 10.000,00 € στον σύζυγό της ..., ως προκαταβολή για την μετέπειτα εκτέλεση των έργων, που (σύμφωνα με τις αποδείξεις είσπραξης) τελικώς ματαιώθηκε. Σύμφωνα με την υπ' αριθ.1430/16-09-2020 απόφαση της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης επί της υπ' αριθ. πρωτ. .../24-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του συζύγου της προέκυψε διαθέσιμο υπόλοιπο σε μετρητά «εις χείρας» του συζύγου της προσφεύγουσας κατά την 01/01/2013 ποσού 155.978,78 €, και άρα η δυνατότητά του να επιτρέψει στους καταθέτες τα εν λόγω ποσά που εισέπραξε ως προκαταβολή.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι καταθέσεις με α/α 23 και 686, ποσού 10.000,00 εκάστη αφορούν σε προκαταβολές για την μετέπειτα εκτέλεση των έργων (που τελικώς ματαιώθηκε) και επομένως είναι από γνωστή πηγή και δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή για την κατάθεση με α/α 53 ποσού 10.000,00 € στις 25/01/2013 στον υπ' αριθ. GR ... λογαριασμό της Τράπεζας ... από τον ..., η προσφεύγουσα δεν συνυπέβαλε κανένα στοιχείο, ο εν λόγω ισχυρισμός της προβάλλεται αναπόδεικτα και απορρίπτεται.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας για α) την κατάθεση με α/α 236 ποσού 50.000,00 €, με τραπεζική επιταγή

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ποσό των 50.000,00 €, που κατατέθηκε με επιταγή στις 09/04/2013 στον υπ' αριθ. GR ... λογαριασμό της στην .. Τράπεζα δεν παρέμεινε στην κατοχή της, αλλά επενδύθηκε και επιστράφηκε αμέσως μόλις κατέστη δυνατή η ανάληψή του από το αμοιβαίο κεφάλαιο στο οποίο είχε τοποθετηθεί.

Επειδή για την εν λόγω πίστωση ύψους 50.000,00 € στις 09/04/2013 με κατάθεση από την προσφεύγουσα της υπ' αριθ. ... επιταγής της Τράπεζας ..., εκδοθείσας σε διαταγή της επιχείρησης «...», από τα συνυποβληθέντα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή στοιχεία (αντίγραφα της επιταγής, του επενδυτικού προγράμματος «ΔΗΛΟΣ», της κίνησης των μηνών Απριλίου-Μαΐου του λογαριασμού) δεν προκύπτει ο λόγος έκδοσης της εν λόγω επιταγής (με κομιστή την ίδια την προσφεύγουσα) που κατατέθηκε στον υπ' αριθ. GR ... λογαριασμό της στην ... Τράπεζα ώστε να αποδεικνύεται η αιτία της εν λόγω πίστωσης, προκειμένου να μην καταλογιστεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα (προσαύξηση) σύμφωνα με την παρ 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994.

Κατόπιν τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

β) την κατάθεση με α/α 528 ποσού 800,00 €

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ποσό των 800,00 €, που κατατέθηκε στις 14/08/2013 στον υπ' αριθ. GR ... λογαριασμό της στην ... Τράπεζα, προέρχεται από τις εισπράξεις τρέχουσας περιόδου του καταστήματος ... Γιαννιτών (υποκαταστήματός της).

Από το αντίγραφο του βιβλίου Εσόδων-Εξόδων μηνός Αυγούστου 2013 (κατάσταση εσόδων), που συνυπέβαλε η προσφεύγουσα, προκύπτουν συνολικά έσοδα για το υποκατάστημα ύψους 596,43 €, για το χρονικό διάστημα από 08/08/2013-13/08/2013 (ήτοι μικρότερο ποσό), δεδομένου ότι ο έλεγχος αποδέχτηκε τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι κατάθεση ποσού 3.550,00 € στις 08/08/2013 προέρχεται από τις εισπράξεις του εν λόγω υποκαταστήματος. Ως εκ τούτου ο επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι η σχετική πίστωση προέρχεται από τις τρέχουσες εισπράξεις του υποκαταστήματος απορρίπτεται.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας για την κατάθεση με α/α 611 ποσού 72,00 €

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ποσό των 72,00 €, που κατατέθηκε στις 23/09/2013 από τον ... - εκτελωνιστή στον υπ' αριθ. GR ... λογαριασμό της στην ... Τράπεζα, αφορά σε επιστροφή του υπερβάλλοντος ποσού που του κατέβαλε για τον εκτελωνισμό συσκευών λήψεως εικόνων. Από το συνυποβληθέν υπ' αριθ. .../13-09-2013 Τ.Π.Υ. που της εξέδωσε ο ανωτέρω αξίας 408,85 € και το από 19/09/2013 αποδεικτικό εμβάσματος (μέσω e-banking) ποσού 480,85 €, της ..., προκύπτει διαφορά 72,00 € (480,85 €- 408,85 €) και άρα το βάσιμο του ισχυρισμού της προσφεύγουσας.

Συνεπώς, εφόσον από τα συνυποβληθέντα στοιχεία προκύπτει η πηγή και η αιτία κατάθεσης, ο εν λόγω επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο **26 παρ 1** του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Οι υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα, επιλέγονται με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και δεν δημοσιοποιούνται».

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 27** του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 67B παρ 1 και 4 του Ν.2238/1994**, όπως προστέθηκε με άρθρο 4 παρ.14 του ν.4038/2012 και σύμφωνα με το άρθρο 37 του ιδίου ως άνω νόμου ισχύει από 02/02/2012 ορίζεται ότι: «1. Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές

ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών (*mark up method*),

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (*source and application of funds method*),

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (*net worth method*),

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (*unit and volume method*) και

ε) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (*bank deposits and cash expenditure method*).

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των επιτηδευματιών βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.....

4. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και για όλες τις εκκρεμείς χρήσεις για τις οποίες υφίσταται φορολογική υποχρέωση».

Επειδή, με την αιτιολογική έκθεση του **ν.4038/2012** επί του άρθρου 4, ως προς την παρ 14, με την οποία με την οποία προστέθηκε το άρθρο 67B του ΚΦΕ, ορίζεται ότι: «Με την προτεινόμενη διάταξη της παραγράφου 15 θεσπίζονται έμμεσοι μέθοδοι προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος, εφαρμοστές διεθνώς από πολλές φορολογικές διοικήσεις, στις περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία δεν απεικονίζουν την πραγματική οικονομική του κατάσταση ή υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός σε κινητή και ακίνητη περιουσία φυσικών ή νομικών προσώπων ή υπερβολικές δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα της επιχείρησης ή και του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Με τις εν λόγω μεθόδους, οι οποίες λειτουργούν με βάση τις γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, ο ελεγκτής έχει τη δυνατότητα, αναφορικά με τον προσδιορισμό του εισοδήματος, να χρησιμοποιεί και να αξιοποιεί ένα ευρύτατο φάσμα πληροφοριών και δεδομένων προερχόμενο από τρίτες πηγές προκειμένου να εξαγει ασφαλέστερα αποτελέσματα και να συμβάλλει αποτελεσματικά στη σύλληψη της φορολογητέας ύλης. Εξάλλου στο φορολογούμενο δίνεται σε κάθε περίπτωση, στα πλαίσια του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, η δυνατότητα ανταπόδειξης καθώς πριν την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων, μπορεί να επικαλεστεί ενώπιον της ελεγκτικής αρχής κάθε πρόσφορο στοιχείο σχετικά με τη φοροδοτική του ικανότητα.».

Επειδή περαιτέρω, με την **Αρ. πρωτ. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013** (ΦΕΚ Β' 1136/10-05-2013), με θέμα «Εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων», στα άρθρα 1 και 4, ορίζεται ότι: «**Άρθρο 1- Αντικείμενο έμμεσων τεχνικών ελέγχου.** Αντικείμενο των έμμεσων τεχνικών ελέγχου είναι η εξεύρεση μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα

δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η υπηρεσία διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ελεγχόμενο τον/την σύζυγό του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Άρθρο 4- Επιλογή Υποθέσεων. Οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου εφαρμόζονται επί υποθέσεων που επιλέγονται σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις για διενέργεια τακτικού ελέγχου.»

Περαιτέρω, στο άρθρο 3 της ως άνω Α.Υ.Ο., ορίζεται ότι: «Στον τρόπο και τη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, υπάγονται: 6 Οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, για τις οποίες ισχύει μία ή περισσότερες από τις κατωτέρω περιπτώσεις: α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις) β) παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου (ατομικά και οικογενειακά) ή/και της επιχείρησης στην οποία μπορεί να συμμετέχει, γ) τα δηλωθέντα εισοδήματα από άσκηση ατομικής επιχείρησης ή ελευθερίου επαγγέλματος δεν αποκλίνουν σημαντικά από το εκάστοτε αφορολόγητο όριο. Στην περίπτωση αυτή εντάσσονται και φυσικά πρόσωπα μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιογόνα αποτελέσματα. δ) δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/ΚΦΑΣ, ε) υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/ δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές). Στις πιο πάνω υποθέσεις περιλαμβάνονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος (του φορολογούμενου ή της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες».

Επειδή με τις διατάξεις της εγκυκλίου **ΠΟΛ 1050/17-02-2014** (ΦΕΚ Β' 478/26-02-2014) της ΓΓΔΕ, ορίζονται τα ακόλουθα: Στο **άρθρο 2** «• Φορολογική περίοδος: Ειδικά για την εφαρμογή των παραπάνω τεχνικών ελέγχου ως φορολογική περίοδος ορίζεται: η διαχειριστική περίοδος για το διάστημα που ίσχυαν οι διατάξεις του ν.2238/1994 και το φορολογικό έτος για εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2014 και μετά.» Στο **άρθρο 3- Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής**, ορίζεται ότι: «Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν: 1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ν.4172/2013, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά, 2) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 για τις οποίες δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου μέχρι 31/12/2013 (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν.4174/2013), και συντρέχει μία ή περισσότερες από τις πιο κάτω περιπτώσεις: και συντρέχει μία ή περισσότερες από τις πιο κάτω περιπτώσεις:

α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις),

β) παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου(ατομικά και οικογενειακά),[..]

Στις πιο πάνω υποθέσεις περιλαμβάνονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος (του φορολογούμενου ή του/της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες».

Περαιτέρω **στο άρθρο 5- Επιλογή τεχνικής ελέγχου** της ως άνω ΠΟΛ, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1094/7.4.2014 και ισχύει, ορίζεται ότι: «Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της. Στην περίπτωση που και οι δυο φορολογούμενοι/ σύζυγοι υποβάλουν κοινή δήλωση και ελέγχονται ταυτόχρονα ο προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας γίνεται ενιαία. Στις υποθέσεις που εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, θα εφαρμόζονται και οι λοιπές ισχύουσες περί φορολογικού ελέγχου διατάξεις».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, βάσει της από 20/12/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, στο έτος 2013 διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας ύψους 64.205,34 € και ως εκ τούτου, ορθώς στο υπό κρίση έτος, διενεργήθηκε έλεγχος και με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης της προσφεύγουσας, βάσει του άρθρου 67B του Ν. 2238/1994, του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1050/2014, κατόπιν του υπ' αριθ. .../22-10-2019 εισηγητικού υπηρεσιακού σημειώματος του ελέγχου και βάσει της υπ' αριθ. .../22-10-2019 απόφασης του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας

Κατόπιν των ανωτέρω ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στα **άρθρα 9 και 11** της εγκυκλίου **ΠΟΛ 1050/17-02-2014** της ΓΓΔΕ, ορίζονται τα ακόλουθα: «*Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής:* • Κατ αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος. • Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω. • Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο. ... Στην συνέχεια, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, το οποίο θα κατανέμεται στους φορολογουμένους σύμφωνα με τον επιλεγέντα τρόπο.

Σε κάθε άλλη περίπτωση θα επιλέγεται το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον έλεγχο με τις γενικές φορολογικές διατάξεις [...] Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013. Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/ νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση αρχικά ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν το έτος 2013 και στη συνέχεια προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα της για το υπό κρίση έτος με την τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας, λαμβάνοντας ως τελικό φορολογητέο εισόδημα, το μεγαλύτερο, βάσει των διατάξεων του άρθρου 9 της ΠΟΛ. 1050/2014, ήτοι το προσδιορισθέν με τις γενικές διατάξεις καταλογίζοντας προσαύξηση περιουσίας ύψους 64.205,34 € και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης διενέργειας της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας λόγω του μη συνυπολογισμού των εισοδημάτων του συζύγου της και των διαθεσίμων μετρητών απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Σημειώνεται ότι προκειμένου να προσδιορισθεί το ποσό των καταθέσεων που αναλογεί στον προσφεύγοντα και το οποίο αιτιολογείται δια της παρούσας απόφασης, γίνεται επιμερισμός των εν λόγω ποσών στους δικαιούχους των τραπεζικών λογαριασμών, κατά το ποσοστό που προσδιορίστηκε από τη φορολογική αρχή, ως ακολούθως:

Τράπεζα	Αριθ. Λογαριασμού	Πλήθος δικαιούχων	Ποσά καταθέσεων που δικαιολογήθηκαν	Ποσό που αναλογεί στην προσφεύγουσα
...	GR ...	1	72,00	72,00
...	GR...	2	10.000,00	5.000,00
...	GR...	3	10.000,00	3.333,33

Κατόπιν τούτου η προσαύξηση περιουσίας που καταλογίζεται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, για το υπό κρίση έτος σε βάρος της προσφεύγουσας, διαμορφώνεται με την παρούσα απόφαση, ως ακολούθως:

Οικ. Έτος	Πρωτογενείς καταθέσεις που αναλογούν στην προσφεύγουσα βάσει Ελέγχου	Πρωτογενείς καταθέσεις σε Λογαριασμούς της προσφεύγουσας βάσει Απόφασης
2014	64.205,34 €	55.800,01 €

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή από 24-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ... με ΑΦΜ ... και την τροποποίηση της υπ' αριθ. .../20-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμ. .../20-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014

Εισοδήματα 01/01/2013–31/12/2013		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Υπόχρεου	9.115,68	9.115,68		9.115,68		0,00
	Της συζύγου	6.663,18	70.868,52	64.205,34	62.463,19	55.800,01	8.405,33
Φόρος	Πιστωτικό ποσό						
Χρεωστικό ποσό		925,60	19.037,05	18.111,46	16.263,29	15.337,69	2.773,76
Προκαταβολή φόρου		0,00	0,00		0,00		0,00
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		3,26	3,26		3,26		0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτ		0,66	0,66		0,66		0,00

Πρόστιμο αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 Ν. 4174/2013		18.575,10	18.575,10	15.730,33	15.730,33	2.844,77
Εισφορά αλληλεγγύης	394,82	2.301,85	1.907,03	2.049,70	1.654,88	252,15
Τέλος επιτηδεύματος	2.500,00	2.500,00		2.500,00		0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	308,00	308,00		308,00		0,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	4.132,34	42.506,90	38.374,56	36.855,24	32.722,90	5.870,68

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.