



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

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

Θεσσαλονίκη, 28/9/2020

Αριθμός απόφασης: 1479

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **29/1/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ... με **ΑΦΜ:...** κατά της με αριθ. ... – **30/12/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

7. Την παραπάνω πράξη του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

8. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

9. Τη με αριθ. πρωτ. **ΔΕΔΥΠΕΠΝΥ ... ΕΞ 2020 ΕΜΠ – 9/7/2020** Κλήση προς ακρόαση της Υπηρεσίας μας.

10. Τη με αριθ. **19 - 13/7/2020** Πράξη Αναπομπής της Υπηρεσίας μας προς τη ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης.

11. Την από **7/9/2020** έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων κατόπιν πράξης αναπομπής της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, που διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας με το με αριθ. πρωτ. ... – **8/9/2020** έγγραφό της (αρ. πρωτ. εισ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... ΕΙ 2020 ΕΜΠ 9/9/2020**)

12. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **29/1/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της .. με **Α.Φ.Μ.:...** η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με τη με αριθ. ... – **30/12/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα και στον σύζυγό της, φόρος εισοδήματος ύψους 19.094,23€, πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013 ύψους 19.583,04€ και εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.258,91€, ήτοι συνολικό ποσό **39.936,18€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν προσθήκης στα δηλωθέντα εισοδήματά της προσφεύγουσας και του συζύγου της διαπιστωθείσας προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αιτία κατά τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του Ν.2238/1994 συνολικού ποσού 72.759,24€, ήτοι αποκρυβείσα ύλη ποσού 5.025,00€ στην προσφεύγουσα και αποκρυβείσα ύλη ποσού 67.734,24 στον σύζυγό της.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από **30/12/2019** έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης σε εκτέλεση των με αριθ. ... και **.../2019** εντολών φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Από την επεξεργασία των δεδομένων τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας του συζύγου της ... με **ΑΦΜ:...** και των τέκνων τους ... με **ΑΦΜ:...** και ... με **ΑΦΜ:...** με το αυτοματοποιημένο λογισμικό ελέγχου Προσαύξησης περιουσίας της ΑΑΔΕ, προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις σε λογαριασμούς στους οποίους συμμετέχουν συνολικού ποσού **5.833.389,26€**.

Συγκεκριμένα οι ανωτέρω πρωτογενείς καταθέσεις προέκυψαν κατά τον έλεγχο του ... με **ΑΦΜ:...**, γιου της προσφεύγουσας και συνδικαιούχου σε όλους τους λογαριασμούς της. Στις **8/10/2019** επιδόθηκε σε εξουσιοδοτημένο αντιπρόσωπο του αρχικά ελεγχόμενου ..., το με αριθ. πρωτ. ... – **8/10/2019** αίτημα παροχής πληροφοριών (Άρθ.14 παρ.1 του Ν.4174/13) με το οποίο κλήθηκε να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης, των ανωτέρω πρωτογενών καταθέσεων δηλαδή είτε ότι απαλλάσσονται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτά να μην φορολογηθούν ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίου επαγγέλματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του Ν.2238/1994 ως τροποποιήθηκε με το άρθρο 15 παρ. 3 του Ν. 3888/2010.

Ο ... ανταποκρίθηκε στο παραπάνω αίτημα και προσκόμισε στον έλεγχο το αριθ. πρωτ. ... –

20/11/2019 υπόμνημα συνοδευόμενο από σχετικά έγγραφα (αποδεικτικά καταθέσεων, αναλήψεων, μεταφορών κλπ.) προς απόδειξη των ισχυρισμών του. Από την επεξεργασία του υπομνήματός του και των προσκομισθέντων στοιχείων το οποίο έγινε εν μέρει δεκτό, οι πρωτογενείς πιστώσεις που κρίθηκαν από τον έλεγχο ως αδικαιολόγητες περιορίστηκαν σε ποσό **20.950,00€** με αναλογούν ποσό για την προσφεύγουσα **5.387,50€** κατόπιν επιμερισμού στους συνδικαιούχους των λογαριασμών:

... με ΑΦΜ:...

Αριθμός λογαριασμού	Πλήθος δικαιούχων	Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων που δεν δικαιολογούνται επαρκώς	Ποσό που αναλογεί στην προσφεύγουσα ως (συν)δικαιούχο
GR...	2	600,00	300,00
GR...	4	20.350,00	5.087,50
ΣΥΝΟΛΟ		20.950,00	5.387,50

... με ΑΦΜ:...

Αριθμός λογαριασμού	Πλήθος δικαιούχων	Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων που δεν δικαιολογούνται επαρκώς	Ποσό που αναλογεί στον σύζυγο της προσφεύγουσας ως (συν)δικαιούχο
GR...	2	1.521,58	760,79
GR...	3	574.925,25	191.641,75
GR...	3	169.101,22	56.367,07
GR...	4	20.350,00	5.087,50
ΣΥΝΟΛΟ		765.898,05	253.857,11

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος επέδωσε στην προσφεύγουσα και στο σύζυγό της, τα με αριθ. ... – **9/12/2019** και ... – **9/12/2019** (αντίστοιχα) σημειώματα διαπιστώσεων του άρθρου 28 και 62 του Ν.4174/2013 με συνημμένη τη σχετική πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, δίνοντάς τους τη δυνατότητα να διατυπώσουν τις απόψεις τους εντός είκοσι ημερών από την επίδοσή τους. Η προσφεύγουσα και ο σύζυγός της ανταποκρίθηκαν στα ως άνω σημειώματα και υπέβαλαν στη ΔΟΥ Ζ Θεσσαλονίκης αντίστοιχα τα με αριθ. πρωτ. ... – **20/12/2019** και με αριθ. πρωτ.... – **27/12/2019** υπομνήματα. Σημειώνεται ότι υπομνήματα υποβλήθηκαν και από τους έτερους συνδικαιούχους των λογαριασμών ήτοι τον ... υπόμνημα με αριθ. πρωτ. ... – **20/12/2019** και τον ... υπόμνημα με αριθ. πρωτ. ... – **27/12/2019**.

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, ο έλεγχος επανεκτίμησε το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων που δε δικαιολογήθηκαν επαρκώς και που αναλογούν στην προσφεύγουσα και στο σύζυγό της, σύμφωνα με τους τραπεζικούς λογαριασμούς στους οποίους είναι (συν)δικαιούχοι, ως εισόδημα από υπηρεσία ελευθέρου επαγγέλματος που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή, ή αιτία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 ως κάτωθι:

... με ΑΦΜ:...

Αριθμός λογαριασμού	Πλήθος δικαιούχων	Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων που δεν δικαιολογούνται επαρκώς	Ποσό που αναλογεί στην προσφεύγουσα ως (συν)δικαιούχο
GR...	2	600,00	300,00
GR...	4	18.900,00	4.725,00
ΣΥΝΟΛΟ		19.500,00	5.025,00

... με ΑΦΜ:...

Αριθμός λογαριασμού	Πλήθος δικαιούχων	Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων που	Ποσό που αναλογεί στον σύζυγο της
---------------------	-------------------	----------------------------------	-----------------------------------

		δεν δικαιολογούνται επαρκώς	προσφεύγουσας ως (συν)δικαιούχο
GR...	3	24.294,52	8.098,17
GR...	3	164.733,22	54.911,07
GR...	4	18.900,00	4.725,00
ΣΥΝΟΛΟ		207.927,74	67.734,24

Οι αναλυτικές εγγραφές – πρωτογενείς καταθέσεις που αφορούν την προσφεύγουσα και οι οποίες δε δικαιολογήθηκαν επαρκώς έχουν ως εξής:

A/A	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Δικ/χοι Λογ/σμου	Ημ/νία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συν. Τραπ.	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
260	...	GR...	2	15/07/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	...	450,00
436	...	GR...	2	22/11/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	...	150,00
Σύνολα						2	600,00€
91	...	GR...	4	27/02/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	CASH DEPOSIT	2.000,00
146	...	GR...	4	02/04/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	CASH DEPOSIT	4.500,00
232	...	GR...	4	14/06/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	CASH DEPOSIT	5.000,00
378	...	GR...	4	22/10/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	CASH DEPOSIT	3.000,00
383	...	GR...	4	25/10/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	CASH DEPOSIT	4.400,00
Σύνολα						5	18.900,00€

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- ✓ Πλημμελής, ελλιπής αιτιολογία και στέρηση νόμιμης βάσης της προσβαλλόμενης πράξης. Αντιστροφή του βάρους της απόδειξης. Η έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνει αιτιολογημένα τα στοιχεία που έλαβε υπόψη η φορολογική διοίκηση για την εξακρίβωση της πιθανής προσαύξησης της περιουσίας της. Ο έλεγχος δεν έκανε δεκτά κάποια από τα παραστατικά που κατέθεσε, αλλά και δεν αιτιολόγησε στην έκθεση ελέγχου, ως όφειλε σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013, τους λόγους απόρριψής αυτών, ούτε ανέφερε ποιά στοιχεία απαιτούνταν να προσκομίσει. Όπως κρίθηκε και με την απόφαση του ΣτΕ 884/2016 δεν αρκεί η αναιτιολόγητη θέση του ελέγχου πως «ο έλεγχος δεν κάνει δεκτά» ή «πιστευτά τα σχετικά επιχειρήματα», αλλά ο έλεγχος πρέπει να αποδείξει ότι η πραγματικότητα είναι διαφορετική από αυτή που επικαλείται ο φορολογούμενος. Ειδικότερα υποστηρίζει:

- Α) Μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών δικό της και του συζύγου της, δικαιολογεί τις επίμαχες πρωτογενείς καταθέσεις. Συνυποβάλλει σχετικούς πίνακες σχηματισμού κεφαλαίου προηγούμενων ετών από το έτος 2007 μέχρι και το έτος 2012, ως ακολούθως:

Έτος	Διαθέσιμο υπόλοιπο	
	Προσφεύγουσας ΑΦΜ:...	Συζύγου της ΑΦΜ:...
2007	57.025,78	69.639,31
2008	80.100,58	200.325,27
2009	105.188,70	275.461,79
2010	137.224,70	351.161,89
2011	143.303,59	415.006,52
2012	143.303,59	336.377,65

Βάσει των ανωτέρω ισχυρίζεται ότι στο τέλος του έτους 2012 (προηγούμενο του ελεγχόμενου έτους 2013), διέθετε η ίδια ατομικά μη αναλωθέν κεφάλαιο ποσού **143.303,59€**, και ο σύζυγός της ... μη αναλωθέν κεφάλαιο ποσού **336.377,65€**, ήτοι συνολικά διαθέσιμο υπόλοιπο ποσού **479.681,24€**.

- Β) Οι εγγραφές **293** και **327** του λογαριασμού **GR...** στην τράπεζα ... συνολικού ποσού **12.805,50€** αφορούν μεταφορές εισπράξεων της ατομικής της επιχείρησης, από τον λογαριασμό του υπεύθυνου του πρατηρίου της, όπου κατατέθηκαν χάριν ευκολίας, λόγω υφιστάμενου καταστήματος της άνω τράπεζας κοντά στο πρατήριο. Επομένως για τις εν λόγω πιστώσεις τα έσοδα της ατομικής της επιχείρησης υπερκαλύπτουν το ποσό που της καταλογίστηκε. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επαναπροσκομίζει έγγραφα τράπεζας ..., αντίγραφο κίνησης τραπεζικού λογαριασμού ... με αριθ.
- Γ) Εσφαλμένα ο έλεγχος της καταλόγισε ως προσαύξηση περιουσίας ποσό **4.725,00€** που της αναλογεί από τις πιστώσεις - εγγραφές με αριθ. **91, 146, 232, 378, 383** στο λογαριασμό **GR...** συνολικού ποσού **18.900,00€**. Αρχικά στον έλεγχο, για τις ως άνω καταθέσεις, από παραδρομή αναφέρθηκε ότι πρόκειται για καταθέσεις πελατών της ατομικής επιχείρησης του Μετά την προσκόμιση στη φορολογική αρχή των σχετικών δικαιολογητικών εγγράφων από την αρμόδια τράπεζα διαπιστώθηκε ότι οι εν λόγω πέντε πιστώσεις ήταν καταθέσεις του συζύγου της και των γιων τους στον κοινό τους λογαριασμό που αφορούσαν εισπράξεις από την άσκηση των επαγγελματιών τους. Υποβάλλει εκ νέου φωτοαντίγραφα των ως άνω πέντε καταθέσεων από τα οποία προκύπτει ότι οι με αριθ. **91** και **232** εγγραφές είναι καταθέσεις του συζύγου της ..., οι με αριθ. **146** και **383** εγγραφές είναι καταθέσεις του γιού τους ... και η με αριθ. **378** εγγραφή είναι κατάθεση του γιού τους
- Δ) Εσφαλμένα ο έλεγχος της καταλόγισε ως προσαύξηση περιουσίας ποσό **600,00€** ήτοι τις πιστώσεις με αριθ. **260, 436** στο λογαριασμό ... καθώς οι καταθέσεις αυτές αφορούσαν σε καταβολές στον κοινό με τον γιο της ... λογαριασμό υποχρεώσεων πελατών του γιού της και ότι ως προς τις εγγραφές αυτές δεν κατέστη δυνατόν να ανευρεθούν τα σχετικά παραστατικά, καθόσον πρόκειται για καταθέσεις τρίτων – πελατών λιανικής. Σε κάθε περίπτωση οι υπό κρίση με αριθ. **260, 436** πρωτογενείς καταθέσεις 450,00€ και 150,00€ αντίστοιχα, αφορούν μικρά ποσά που δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογικού ελέγχου προσαύξησης περιουσίας.
- Η φορολογική αρχή μη ορθώς δε συνεκτίμησε σημαντικούς παράγοντες, όπως το επάγγελμά της, το είδος των εισοδημάτων της, την περιοδικότητα των καταθέσεών της, κλπ., ούτε έλαβε υπόψη το ύψος κατάθεσης των ποσών, αφού δέχθηκε ως προσαύξηση περιουσίας και τα μικροποσά.

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, με το **άρθρο 48 παρ. 3 του ν.2238/94**, έτσι όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν.3888/10, ορίζεται ότι: «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** 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. **8.** Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.... **11.** Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.».

Επειδή, σύμφωνα 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:«Α' Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών 1.

Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15, 16, 17, 18 και 19 του Ν.2238/1994, καθώς και σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, προβλέπεται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό που προσδιορίζεται με τα ως άνω σχετικά άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό εισόδημά του. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ανωτέρω νόμου, η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων περιορίζεται ή καλύπτεται μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο. 2. Με την 1037965/356/0012/ΠΟΛ.1094/23.3.1989 διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών καθώς και με την παράγραφο 7 του άρθρου 3 του Ν.3842/2010 που τροποποίησε την παράγραφο 2, περίπτωση ζ', του άρθρου 19 του Ν.2238/1994, για τον υπολογισμό του κεφαλαίου που σχηματίζεται κάθε έτος, λαμβάνονται υπόψη εισοδήματα που είχαν φορολογηθεί ή είχαν νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, εισπράχθηκαν αποδεδειγμένα και τα οποία προκύπτουν από τον συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων του ίδιου έτους. Εάν σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο τούτο επηρεάζει αρνητικά τα θετικά στοιχεία των προηγούμενων ετών. Επίσης τα έτη αυτά θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φτάνουν μέχρι το προηγούμενο του έτους που επικαλείται ο φορολογούμενος (κρινόμενο έτος). Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων αυτών των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη. 3. Τα ως άνω αναφερόμενα στις παραγράφους 1 και 2 ίσχυαν για υποθέσεις και διαχειριστικές περιόδους μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2013...Β' Προσαύξηση περιουσίας.....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. 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, με την **ΠΟΛ. 1175/2017** παρασχέθηκαν οδηγίες για την αντιμετώπιση θεμάτων ελέγχου προσαύξησης περιουσίας και διευκρινίστηκε 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.

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

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. ...».

Επειδή, με τη με αριθ. **884/2016** **απόφαση Σ.τ.Ε.** (Τμ. Β') κρίθηκε ότι: «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 9293). Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (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.). 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 ύπαρξης 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 ελλείψει 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, στο **άρθρο 65 του Ν. 4174/13** 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, στο **άρθρο 63 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «5. ... Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. ...».

Επειδή, με το **άρθρο 3 της ΠΟΛ.1064/2017** της ΑΑΔΕ ορίζεται ότι: «3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμα της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. 4. Προκειμένου να τύχουν εφαρμογής τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης που έχει διαβιβασθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο».

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που κατέθεσε στη ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης και μας διαβιβάστηκε αρμοδίως με το με αριθ. πρωτ. ... – **31/3/2020** (ΔΕΔ ... – **03/04/2020**) έγγραφο, συνυπέβαλε, πινάκα σχηματισμού κεφαλαίου προηγούμενων ετών, αντίγραφο στοιχείων βιβλιαρίου Τράπεζας ..., έγγραφα τράπεζας ... ΑΕ, αντίγραφο κίνησης τραπεζικού λογαριασμού ... με αριθ. ..., και αποδεικτικά καταθέσεων μετρητών. Από την υπηρεσία μας απεστάλη η με αρ. πρωτ. **ΔΕΔΥΠΕΠΝΥ ... ΕΞ 2020 ΕΜΠ – 9/7/2020** κλήση προς ακρόαση προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις της για την απόδειξη των προβαλλόμενων λόγων με την υπό κρίση ενδικοφανή της προσφυγή και σχετικά με τα συνυποβαλλόμενα νέα στοιχεία, στην οποία δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή, τα παραπάνω συνυποβληθέντα με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή στοιχεία, το

μεγαλύτερο μέρος των οποίων δεν είχε στη διάθεσή της η ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης κατά τη διαμόρφωση του ελεγκτικού πορίσματος για την εν λόγω υπόθεση, στάλθηκαν στη φορολογική αρχή για να εξεταστούν και να διενεργηθούν πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις με τη με αριθ. **19 - 13/7/2020** Πράξη Αναπομπής της Υπηρεσίας μας, δια του με αριθ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... ΕΞ 2020 ΕΜΠ - 15/7/2020** διαβιβαστικού εγγράφου.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα νέα στοιχεία, η ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης με την από **7/9/2020** έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων κατόπιν πράξης αναπομπής της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, που διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας με το με αριθ. πρωτ. ... - **8/9/2020** έγγραφό της (αρ. πρωτ. εισ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... ΕΙ 2020 ΕΜΠ 9/9/2020**), εμμένει στις αρχικές ελεγκτικές διαπιστώσεις για την προσφεύγουσα και το αποτέλεσμα του έλεγχου δε διαφοροποιείται.

Ως προς την επίκληση της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών από την προσφεύγουσα

Επειδή, από την **7/9/2020** έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων κατόπιν πράξης αναπομπής της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, προκύπτουν τα εξής:

- ✓ Η προσφεύγουσα προσκόμισε και επικαλείται σχετικούς Πίνακες Σχηματισμού Κεφαλαίου Προηγούμενων Ετών που αφορούν στον ίδια και στον σύζυγο της με τον οποίο υποβάλλει κοινή φορολογική δήλωση, αρχής γενομένης από το έτος 2007 μέχρι και το έτος 2012, που είναι και το προηγούμενο του ελεγχόμενου έτους 2013 καταλήγοντας στα εξής αποτελέσματα:

Έτος	Διαθέσιμο υπόλοιπο	
	Προσφεύγουσας	Συζύγου της
	ΑΦΜ:...	ΑΦΜ:...
2007	57.025,78	69.639,31
2008	80.100,58	200.325,27
2009	105.188,70	275.461,79
2010	137.224,70	351.161,89
2011	143.303,59	415.006,52
2012	143.303,59	336.377,65

- ✓ Κατόπιν ελέγχου της ορθότητας των ως άνω πινάκων σχηματισμού κεφαλαίου προηγούμενων ετών, η ελεγκτική αρχή επαναπροσδιόρισε το διαθέσιμο κεφάλαιο προς ανάλωση, της προσφεύγουσας και του συζύγου της, την 1/1/2013 στο συνολικό ποσό των **315.248,01€** (για την προσφεύγουσα **93.380,12€** και για τον σύζυγό της **221.867,89€**), ως εξής:

Οικονομικό Έτος	2009		2008		2007	
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου
Αριθμός Φορολογικού Μητρώου	...	...	...	...	...	...
Φορολογούμενα Εισοδήματα	54.876,81	25.088,12	53.422,25	23.074,80	35.379,99	25.119,29
Αφορολόγητα και Φορολογούμενα κατ'ειδικό τρόπο	23.159,71		80.163,71			
Σύνολα Εισοδημάτων	78.036,52	25.088,12	133.585,96	23.074,80	35.379,99	25.119,29
Δαπάνη Παροχής Υπηρεσιών	1.207,91		270,20			
Φόροι που Προκαταβλήθηκαν	3.289,24	142,86	446,10	309,40	1.415,34	1.813,01
Φόροι που Παρακρατήθηκαν			90,50		135,55	
Ποσό Ασφαλίσεων		454,17		454,17		454,17
Έξοδα Ιατρικής Περίθαλψης	686,00	80,00	210,00			954,00
Δωρεές ή Γονικές Παροχές ή Χορηγίες	150,00					
Υποχρεωτικές εισφορές σε ταμεία ασφάλισης (κωδικό 053-4 του πίνακα	25.200,10	12.807,55	21.238,82	10.911,31	20.484,50	11.288,42

8 στο Έντυπο Ε1)						
Σύνολα Πραγματικών Δαπανών	30.533,25	13.484,58	22.255,62	11.674,88	22.035,39	14.509,60
Διαθέσιμο Υπόλοιπο στη χρήση	47.503,27	11.603,54	111.330,34	11.399,92	13.344,60	10.609,69
Μεταφορά στο Τελικό Διαθέσιμο Υπόλοιπο	47.503,27	11.603,54	111.330,34	11.399,92	13.344,60	10.609,69
Τελικό Διαθέσιμο Υπόλοιπο	172.178,21	33.613,15	124.674,94	22.009,61	13.344,60	10.609,69

Οικονομικό Έτος	2012		2011		2010	
	<i>Υπόχρεου</i>	<i>Συζύγου</i>	<i>Υπόχρεου</i>	<i>Συζύγου</i>	<i>Υπόχρεου</i>	<i>Συζύγου</i>
Αριθμός Φορολογικού Μητρώου	...	...	...	...	...	...
Φορολογούμενα Εισοδήματα	52.463,69	24.361,56	41.277,55	21.751,89	39.926,51	32.036,00
Αφορολόγητα και Φορολογούμενα κατ'ειδικό τρόπο	35.355,88	650,00	36.047,08		38.673,59	
Σύνολα Εισοδημάτων	87.819,57	25.011,56	77.324,63	21.751,89	78.600,10	32.036,00
Δαπάνη Παροχής Υπηρεσιών					1.694,91	
Φόροι που Προκαταβλήθηκαν	1.027,62	302,29	645,32	867,61	2.561,47	118,73
Φόροι που Παρακρατήθηκαν			11.775,72		5.450,50	
Ποσό Ασφαλίσεων						454,17
Έξοδα Ιατρικής Περίθαλψης					1.800,00	
Αγορά Πλοίων ή Αεροσκαφών	152.520,00					
Αγορά Ακινήτων ή χρονομ. ή χρηματ. μίσθωση				4.913,00		
Υποχρεωτικές εισφορές σε ταμεία ασφάλισης (κωδικό 053-4 του πίνακα 8 στο Έντυπο Ε1)					20.612,73	13.222,50
Σύνολα Πραγματικών Δαπανών	153.547,62	302,29	12.421,04	5.780,61	32.119,61	13.795,40
Διαθέσιμο Υπόλοιπο στη χρήση	-65.728,05	24.709,27	64.903,59	15.971,28	46.480,49	18.240,60
Μεταφορά στο Τελικό Διαθέσιμο Υπόλοιπο	0,00	24.709,27	63.844,63	6.078,89	46.480,49	18.240,60
Τελικό Διαθέσιμο Υπόλοιπο	216.775,28	82.641,91	282.503,33	57.932,64	218.658,70	51.853,75

Οικονομικό Έτος	2013	
	<i>Υπόχρεου</i>	<i>Συζύγου</i>
Αριθμός Φορολογικού Μητρώου	...	...
Φορολογούμενα Εισοδήματα		12.119,80
Αφορολόγητα και Φορολογούμενα κατ'ειδικό τρόπο	11.170,07	
Σύνολα Εισοδημάτων	11.170,07	12.119,80
Δαπάνη Παροχής Υπηρεσιών		
Φόροι που Προκαταβλήθηκαν	6.077,46	1.381,59
Φόροι που Παρακρατήθηκαν		
Ποσό Ασφαλίσεων		
Έξοδα Ιατρικής Περίθαλψης		
Αγορά Πλοίων ή Αεροσκαφών		
Αγορά Ακινήτων ή χρονομ. ή χρηματ. μίσθωση		
Υποχρεωτικές εισφορές σε ταμεία ασφάλισης (κωδικό 053-4 του πίνακα 8 στο Έντυπο Ε1)		
Σύνολα Πραγματικών Δαπανών	6.077,46	1.381,59
Διαθέσιμο Υπόλοιπο στη χρήση	5.092,61	10.738,21
Μεταφορά στο Τελικό Διαθέσιμο Υπόλοιπο	5.092,61	10.738,21
Τελικό Διαθέσιμο Υπόλοιπο	221.867,89	93.380,12

Επειδή, εν προκειμένω, τα μη αναλωθέντα εισοδήματα προηγούμενων ετών, όπως αυτά προσδιορίστηκαν με την από **7/9/2020** έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων κατόπιν πράξης αναπομπής της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, ήτοι συνολικού ύψους **315.248,01€** (για την προσφεύγουσα **93.380,12€** και για τον σύζυγό της **221.867,89€**), είναι μικρότερα από τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών στη λήξη του έτους που προηγείται του ελεγχθέντος (ήτοι στις 31/12/2012), συνολικού ποσού **374.565,40€** (όπως προκύπτει από τα στοιχεία του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας). Επομένως είναι πρόδηλη η μη ύπαρξη χρηματικών διαθεσίμων διατηρούμενων εκτός τραπεζικού συστήματος ικανών να καλύψουν τις υπό κρίση καταθέσεις έτους 2013 της προσφεύγουσας και του συζύγου της.

Επειδή, με την παρούσα απόφαση αποδεχόμαστε τις διαπιστώσεις και το ως άνω πόρισμα της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης.

Συνεπώς ο σχετικός επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας για τις εγγραφές 293 και 327 στον λογαριασμό GR... συνολικού ποσού 12.805,50€

Ο παραπάνω ισχυρισμός αλυσιτελώς προβάλλεται από την προσφεύγουσα, γιατί δεν προκύπτει προσαύξηση της περιουσίας της από τον εν λόγω λογαριασμό, καθώς δεν είναι (συν)δικαιούχος του.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας για τις εγγραφές με αριθ. 260, 436 με αριθ. στο λογαριασμό GR... συνολικού ποσού 600,00€

Επειδή, όσον αφορά στις εγγραφές 260 και 436 στο λογαριασμό GR..._συνολικού ποσού 600,00€, δεν προσκομίστηκε ούτε κατά τον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή κανένα δικαιολογητικό στοιχείο, που να επιβεβαιώνει τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι εν λόγω καταθέσεις αφορούν καταβολές πελατών του γιού της

Συνεπώς ο σχετικός επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περι μικρών ποσών

Επειδή με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του ΣτΕ, η οποία απάντησε σε προδικαστικά ερωτήματα υποβληθέντα από το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών, κρίθηκαν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα: «Ενόψει και των μνημονευόμενων στην αιτιολογική της έκθεση, η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ως προς το σκέλος της που αφορά σε προσαύξηση περιουσίας από τραπεζική κατάθεση σημαντικού χρηματικού ποσού «άγνωστης πηγής ή αιτίας», αποδίδει κατ' ουσίαν κανόνα που μπορούσε ήδη να συναχθεί, κατά τρόπο αρκούντως σαφή και προβλέψιμο, από το ισχύον πριν από τη δημοσίευση του ν.3888/2010 νομικό πλαίσιο, σχετικά με τη δυνατότητα έμμεσης απόδειξης της ύπαρξης μη δηλωθέντος, φορολογητέου εισοδήματος, λογιζόμενου, συνεπεία της άγνωστης προέλευσής του, ως εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά παραπάνω – Συνεπώς, κατά το μέρος της αυτό, η εν λόγω διάταξη, σύμφωνα με την αληθή έννοιά της, εφαρμόζεται και σε υπόθεση, όπως η επίδικη, όπου οι κινήσεις μεγάλων ποσών τραπεζικού λογαριασμού που λαμβάνονται υπόψη από τη φορολογική αρχή για τη διαπίστωση διαφυγούσας φορολογητέας ύλης πραγματοποιήθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της (30.9.2010)».

Επειδή ασφαλώς, η φορολογική αρχή δεν δύναται να απαιτεί την πλήρη αιτιολόγηση εάν αυτό αντίκειται σε κάποια γενική αρχή του δικαίου, όπως η αρχή κατά την οποία «ουδείς υποχρεούται στα αδύνατα». Εντούτοις, η πλήρης αιτιολόγηση των μικρών σχετικά ποσών, μπορεί να θεωρηθεί, αντικειμενικώς και απολύτως, αδύνατη μόνον όταν η φορολογική αρχή διαπιστώνει, μετά από προσεκτική εξέταση, ότι συντρέχουν δύο προϋποθέσεις, ήτοι, αφενός, το υποστατό των δυσχερειών που επικαλείται ο ελεγχόμενος και, αφετέρου, η απουσία εναλλακτικών τρόπων απόδειξης. (βλ. ΔΕΕ C-622/16 P έως C-624/16 P).

Επειδή, η έννοια «μικρά ποσά» εξειδικεύεται κατά περίπτωση ανάλογα με τις ιδιότητες και την οικονομική δυνατότητα του φορολογουμένου και ως εκ τούτου η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας

του φορολογουμένου, πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το ύψος και το είδος των εισοδημάτων του, το επάγγελμά του, την περιοδικότητα των καταθέσεών του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ. Δεν ισχύει ενιαίο κριτήριο για όλες τις περιπτώσεις και για όλες τις συναλλαγές, καθώς εναπόκειται στην πραγματική κρίση του ελέγχου αν οι εν λόγω συναλλαγές αποτελούν αντικείμενο φορολογικού ελέγχου προσαύξησης περιουσίας.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη το επάγγελμα της προσφεύγουσας (πρατηριούχος υγρών καυσίμων), το σύνολο των πιστώσεων στους τραπεζικούς της λογαριασμούς, τα ποσά που του καταλογίζονται ως προσαύξηση περιουσίας, αλλά και αυτά που δικαιολογήθηκαν τόσο κατά τη διάρκεια του ελέγχου όσο και με την παρούσα απόφαση, δε διαπιστώνονται ποσά μικρά στους λογαριασμούς της που να είναι αδύνατο να δικαιολογηθούν.

Συνεπώς ο σχετικός επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, η προσφεύγουσα υποβάλλει κοινή δήλωση με το σύζυγο της ... με **ΑΦΜ:...**, ο οποίος για την καταλογισθείσα σε βάρος του προσαύξηση περιουσίας βάσει του άρθρου 48 παρ.3 του Ν.2238/1994 άσκησε τη με αριθ. πρωτ. ... – **29/1/2020** ενδικοφανή προσφυγή κατά της ίδιας προσβαλλόμενης πράξης. Η Υπηρεσία μας έκανε **εν μέρει δεκτή** την ανωτέρω ενδικοφανή προσφυγή, αποδεχόμενη τις απόψεις του ελέγχου όπως αυτές διατυπώθηκαν στην από **30/12/2019** έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και στην από **2/9/2020** έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων κατόπιν πράξης αναπομπής της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης λόγω ύπαρξης νέων στοιχείων.

Κατά συνέπεια η με αριθ. ... – **30/12/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης τροποποιείται με την παρούσα ως εξής:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2014	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά Απόφασης ΔΕΔ		Διαφορά Απόφασης Δήλωσης	Διαφορά Απόφασης Ελέγχου
	...	Προσφεύ- γουσας	...	Προσφεύ- γουσας		Προσφεύ- γουσας		
A - B. Από ακίνητα	3.816,24	1.246,19	3.816,24	1.246,19	3.816,24	1.246,19	0,00	0,00
Δ. Από εμπορικές Επιχειρήσεις		4.333,88		4.333,88		4.333,88		0,00
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα			67.734,24	5.025,00	17.603,20	5.025,00	22.628,20	-50.131,04
Συνολικό εισόδημα	3.816,24	5.580,07	71.550,48	10.605,07	21.419,44	10.605,07	22.628,20	-50.131,04
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	4.551,60		4.551,60		4.551,60			0,00
Υπόλοιπο	-735,36	5.580,07	66.998,88	10.605,07	16.867,84	10.605,07	22.628,20	-50.131,04
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται								
Άθροισμα		5.580,07	66.998,88	10.605,07	16.867,84	10.605,07	21.892,84	-50.131,04
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994								
Φορολογητέο εισόδημα		5.580,07	66.998,88	10.605,07	16.867,84	10.605,07	21.892,84	-50.131,04

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗ	Διαφορά Απόφασης Δήλωσης	Διαφορά Απόφασης Ελέγχου
Φορολογητέο εισόδημα	...		66.998,88	16.867,84	16.867,84	-50.131,04
	Προσφεύγουσας	5.580,07	10.605,07	10.605,07	5.025,00	0,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό					

	Χρεωστικό ποσό	902,7	19.996,93	6.113,99	5.211,29	-13.882,94
Προκαταβολή φόρου		699,91	699,91	699,91	0,00	0,00
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		74,9	74,9	74,9	0,00	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		14,98	14,98	14,98	0,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013			19.583,04	5.344,70	5.344,70	-14.238,34
Εισφορά Αλληλεγγύης		951,85	2.210,76	951,85	0,00	-1.258,91
Τέλος Επιτηδεύματος		1.300,00	1.300,00	1.300,00	0,00	0,00
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης		1.414,00	1.414,00	1.414,00	0,00	0,00
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταλογισμό		5.358,34	45.294,52	15.914,33	10.555,99	-29.380,19

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ... – **29/1/2020** ενδικοφανούς προσφυγής της ... με **Α.Φ.Μ.:...**

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικ. έτος 2014

- Η με αριθ. ... – **30/12/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης – ελέγχου
Διαφορά φόρου εισοδήματος	19.094,23	5.211,29	-13.882,94
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	19.583,04	5.344,70	-14.238,34
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	1.258,91	0,00	-1.258,91
Σύνολο φόρου για καταβολή	39.936,18	10.555,99	-29.380,19

και συγκεκριμένα για την ... με **Α.Φ.Μ.:...**

	Ποσό
Διαφορά φόρου εισοδήματος	1.306,50
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	1.339,95
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή	2.646,45

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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 με υποχρέωση.