



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: 1478

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 του ... με Α.Φ.Μ.:... κατά της με αριθ. ... – 30/12/2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και τον με αριθ. ... – 30/12/2019 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό τελών χαρτοσήμου έτους 2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα

7. Τις ανωτέρω πράξεις των οποίων ζητείται τροποποίηση ή ακύρωση.

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. **17 - 13/7/2020** Πράξη Αναπομπής της Υπηρεσίας μας προς τη ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης.

11. Την από **2/9/2020** 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 του ... 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με τη με αριθ. – **30/12/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα και στη σύζυγό του, 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 του προσφεύγοντος και της συζύγου του διαπιστωθείσας προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αιτία κατά τις διατάξεις του αρ. 48 παρ.3 του Ν.2238/1994 συνολικού ποσού 72.759,24€, ήτοι αποκρυσβαύση ύλη ποσού 67.734,24€ στον προσφεύγοντα και αποκρυσβαύση ύλη ποσού 5.025,00€ στη σύζυγό του.
2. Με τον με αριθ. ... – **30/12/2019** οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό τελών χαρτοσήμου έτους 2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα, χαρτόσημο ύψους 5.601,29€, ΟΓΑ χαρτοσήμου 1.120,26€, πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013 ύψους 6.893,62€, ήτοι συνολικό ποσό 13.615,17€. κατόπιν χορήγησης δανείου προς την συνολικού ποσού **183.709,83€** και προς τον ... ποσού **3.000,00€** κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων **12, 13 παρ.1α και 15 παρ.1α** του Κ.Ν.Τ.Χ. (Π.Δ. της 28ης Ιουλίου 1930).

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από **30/12/2019** εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ (ΚΤΧ) βάσει των άρθρων 23 έως 25 και 66 Ν.4174/2013 της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης σε εκτέλεση της με αριθ./2019 εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Από την επεξεργασία των δεδομένων τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, της συζύγου του ... 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 τους, συνολικού ποσού **5.833.389,26€**.

Συγκεκριμένα οι ανωτέρω πρωτογενείς καταθέσεις προέκυψαν κατά τον έλεγχο του ..., γιου του προσφεύγοντος και συνδικαιούχου στους λογαριασμούς του. Στις **8/10/2019** επιδόθηκε σε εξουσιοδοτημένο αντιπρόσωπο του αρχικά ελεγχόμενου ..., το με αριθ. πρωτ. – **8/10/2019** αίτημα παροχής πληροφοριών (Αρθ.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 τα ποσά φορολογήθηκαν σύμφωνα τις διατάξεις, 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 με 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 **765.898,05€** με αναλογούν ποσό για τον προσφεύγοντα **253.857,11€** κατόπιν επιμερισμού στους συνδικαιούχους των λογαριασμών, ως κάτωθι:

... με ΑΦΜ:....

Αριθμός λογαριασμού	Πλήθος δικαιούχων	Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων που δεν δικαιολογούνται επαρκώς	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα 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

... με ΑΦΜ:....

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

Επιπλέον από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στον τραπεζικό λογαριασμό με αριθ. **GR...** οι εγγραφές με αριθ. **1, 3, 18, 37, 48, 49, 59, 69, 90, 96, 104, 108, 113, 121, 125, 137, 144, 148, 155, 173, 178, 180, 184, 188, 191, 195, 198, 202, 207, 259, 261, 274, 280, 290, 295, 297, 299, 300, 303, 322, 328, 331, 337, 344, 363, 401, 405, 408, 429, 433, 439, 441, 447, 458, 481, 485, 490, 494, 502** (σύνολο 60), ήτοι καταθέσεις της ... συνολικού ποσού **183.709,83€** και η εγγραφή με αριθ. **403**, ήτοι κατάθεση του ... ποσού **3.000,00€** αποτελούσαν χορήγηση δανείου, υποκείμενου σε τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου

Ακολούθως, ο έλεγχος επέδωσε στον προσφεύγοντα (και στη σύζυγό του), 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. Ο προσφεύγων και η σύζυγός του ανταποκρίθηκαν στα ως άνω σημειώματα και υπέβαλαν στη ΔΟΥ Ζ

Θεσσαλονίκης αντίστοιχα τα με αριθ. πρωτ. ... – 27/12/2019 και με αριθ. πρωτ. ... – 20/12/2019 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 στον προσφεύγοντα και στη σύζυγό του, 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 στον προσφεύγοντα 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

... με ΑΦΜ:....

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

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

A/A	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Δικ. Λογ.	Ημ/νία Συν/γής	Περιγραφή Κωδικού Συν. Τραπε.	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
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
Σύνολο						5	18.900,00
	...	GR...	3	2013 ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ <u>Εγγραφές:</u> 4,12, 14,15,19, 20, 25,26,29, 32,46,52,57,75,78,79,80, 95, 101, 103, 105, 114, 117, 119, 128, 131, 135, 138, 145, 147, 150, 153, 154, 156, 164, 168, 170, 172, 174, 179, 189, 199, 200, 203, 211, 221, 222, 227, 231, 243, 246, 251, 257, 264, 275, 277, 291, 294, 296, 302, 305, 313, 315, 318, 321, 324, 334, 342, 350, 352, 355, 359, 362, 370, 377, 379, 394, 406, 410, 415, 437, 446, 452, 469, 474, 478, 499, 506		...	24.094,52
40	...	GR...	3	28/01/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	...	200,00
Σύνολο						89	24.294,52

266	...	GR...	3	17/07/2013	CHECK DEPOSIT IF CLEARED	ΚΤΘ.ΤΡΑΠΕΖ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ EUR	100.000,00
273	...	GR...	3	24/07/2013	CHECK DEPOSIT IF CLEARED	ΚΤΘ.ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ EUR	369,00
293	...	GR...	3	13/08/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	12.345,50
327	...	GR...	3	16/09/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	460,00
365	...	GR...	3	11/10/2013	CHECK DEPOSIT IF CLEARED	ΚΤΘ.ΤΡΑΠΕΖ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ EUR	50.393,12
424	...	GR...	3	15/11/2013	CHECK DEPOSIT IF CLEARED	ΚΤΘ.ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ EUR	1.165,60
Σύνολο						6	164.733,22

Οι αναλυτικές εγγραφές στον λογαριασμό της ... **GR...** οι οποίες χαρακτηρίστηκαν ως δάνειο και για τις οποίες καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, τέλος χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου έχουν ως εξής:

A/A	Δικ/χοι Λογ/σμου	Ημ/νία Συν/γής	Περιγραφή Κωδικού Συν. Τραπ.	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
1	3	03/01/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	5.500,00
3	3	04/01/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	2.000,00
18	3	11/01/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	3.100,00
37	3	24/01/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	2.300,00
48	3	01/02/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	930,00
49	3	01/02/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	3.620,00
59	3	07/02/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	1.000,00
69	3	13/02/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	1.750,00
90	3	27/02/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	1.500,00
96	3	01/03/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	4.000,00
104	3	07/03/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	1.600,00
108	3	11/03/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	3.000,00
113	3	12/03/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	2.400,00
121	3	14/03/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	5.500,00
122	3	15/03/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	2.250,00
125	3	19/03/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	3.650,00
137	3	26/03/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	4.500,00
144	3	02/04/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	2.000,00
148	3	02/04/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	5.200,00
155	3	05/04/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	1.000,00
173	3	18/04/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	2.000,00
178	3	23/04/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	3.850,00
180	3	25/04/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	8.500,00
184	3	29/04/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	5.850,00
188	3	02/05/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	2.500,00
191	3	08/05/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	3.183,00
195	3	13/05/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	2.500,00
198	3	14/05/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	4.000,00
202	3	16/05/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	1.500,00
207	3	23/05/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	2.700,00
259	3	10/07/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	2.100,00
261	3	15/07/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	1.100,00
274	3	25/07/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	1.000,00
280	3	29/07/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	1.000,00
290	3	09/08/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	1.100,00
295	3	14/08/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	2.200,00
297	3	16/08/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	500,00
299	3	19/08/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	1.000,00
300	3	22/08/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	1.000,00
303	3	26/08/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	1.000,00
322	3	12/09/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	3.000,00
328	3	16/09/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	2.000,00
331	3	19/09/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	1.276,83
337	3	23/09/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	1.100,00
344	3	27/09/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	3.100,00
363	3	11/10/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	1.000,00
401	3	05/11/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	3.000,00
403	3	07/11/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	3.000,00
405	3	07/11/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	4.000,00
408	3	08/11/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	3.500,00
429	3	18/11/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	1.700,00
433	3	19/11/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	7.600,00
439	3	22/11/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	7.600,00
441	3	25/11/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	5.000,00
447	3	26/11/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	4.100,00
458	3	02/12/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	6.000,00

481	3	16/12/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	5.000,00
485	3	17/12/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	5.000,00
490	3	19/12/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	2.650,00
494	3	23/12/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	5.000,00
502	3	30/12/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	6.700,00
ΣΥΝΟΛΟ					186.709,83

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- ✓ Πλημμελής αιτιολογία της πράξης επιβολής τελών χαρτοσήμου. Εσφαλμένα χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο δάνειο της ... με **ΑΦΜ:...** (εκμετάλλευση πρατηρίου υγρών καυσίμων στο Δυτικό Πέλλας) και του ... με **ΑΦΜ:...** (εκμετάλλευση πρατηρίου υγρών καυσίμων στο ...) οι επίμαχες στον τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος **GR...** (με συνδικαιούχους τους γιούς του), καθόσον ο προσφεύγων ως «**εγγυητής**» είχε συνάψει με τις προμηθεύτριες εταιρείες υγρών καυσίμων ... **ΑΕ** και ... **ΑΕΕΠ** μεταξύ άλλων πρατηριούχων για τη ... και τον ... συμβάσεις εγγύησης αναφορικά με την εμπρόθεσμη αποπληρωμή των οφειλών τους. Επιπρόσθετα επικαλείται ότι ο με αριθ. ... – **30/12/2019** οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός τελών χαρτοσήμου οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης πρέπει να ακυρωθεί καθώς το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή τέλους χαρτοσήμου στη χρήση 2013 έχει παραγραφεί. Επικουρικά, ισχυρίζεται ότι θα πρέπει να τροποποιηθεί ο χαρακτηρισμός των εν λόγω πιστώσεων από δάνειο σε ταμειακή διευκόλυνση.
- ✓ Πλημμελής, ελλιπής αιτιολογία και στέρηση νόμιμης βάσης της προσβαλλόμενης πράξης φόρου εισοδήματος. Αντιστροφή του βάρους της απόδειξης. Οι εκθέσεις ελέγχου δεν περιλαμβάνουν αιτιολογημένα τα στοιχεία που έλαβε υπόψη η φορολογική διοίκηση για την εξακρίβωση της πιθανής προσαύξησης της περιουσίας του. 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 ανατιολόγητη 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 ότι:
 - Α) Μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών δικό του και της συζύγου του, δικαιολογεί τις επίμαχες πρωτογενείς καταθέσεις. Συνυποβάλει σχετικούς πίνακες σχηματισμού κεφαλαίου προηγούμενων ετών από το έτος 2007 μέχρι και το έτος 2012, ως ακολούθως:

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

Βάσει των ανωτέρω ισχυρίζεται ότι στο τέλος του έτους 2012 (προηγούμενου του

ελεγχόμενου έτους 2013), διέθετε ο ίδιος ατομικά μη αναλωθέν κεφάλαιο ποσού **336.377,65€**, και η σύζυγός του ... μη αναλωθέν κεφάλαιο ποσού **143.303,59€**, ήτοι συνολικά διαθέσιμο υπόλοιπο ποσού **479.681,24€**.

- Β) Εσφαλμένα ο έλεγχος του καταλόγισε ως προσαύξηση περιουσίας ποσό **4.725,00€** που του 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 επιχείρησής 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 ιδίου και των γιων του στον κοινό τους λογαριασμό και 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 ιδίου, οι με αριθ. **146** και **383** εγγραφές είναι καταθέσεις του γιού του ... και η με αριθ. **378** εγγραφή είναι κατάθεση του γιού του
- Γ) Εσφαλμένα ο έλεγχος του καταλόγισε ως προσαύξηση περιουσίας ποσό **50.131,04€** που του αναλογεί από τις πιστώσεις – εγγραφές με αριθ. **266, 365** στο λογαριασμό **GR ...** συνολικού ποσού **150.393,12€**. Συγκεκριμένα η εγγραφή **266** - κατάθεση τραπεζικής επιταγής ποσού **100.000,00€** και η εγγραφή **365** - κατάθεση τραπεζικής επιταγής ποσού **50.393,12€** αφορούν ποσά προθεσμιακών καταθέσεων διαθέσιμου κεφαλαίου του, γνωστής πηγής / αιτίας προέλευσης, και τόκους των εν λόγω προθεσμιακών καταθέσεων. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του συνυποβάλλει αντίγραφο Ε3 έτους 2013 του ..., αντίγραφο κίνησης τραπεζικού λογαριασμού .. με αριθ. **GR...**, κατάσταση αναλυτικής κίνησης λογαριασμού, φωτοαντίγραφο δυο όψεων της με αριθ. ... επιταγής ..., φωτοαντίγραφο κατάθεσης επιταγής ..., φωτοαντίγραφο βιβλιαρίου λογ. **GR...** ... Bank δύο σελίδες, φωτοαντίγραφο δυο όψεων της με αριθ. ...-**8** επιταγής ... Bank, έγγραφο κατάθεσης τραπεζικής επιταγής τράπεζας ..., φωτοαντίγραφο κίνησης λογαριασμού με αριθ. **GR...** ... δυο σελίδες. Σε κάθε περίπτωση, επικαλούμενος την **ΠΟΛ.1033/2013**, ισχυρίζεται ότι με βάση τα στοιχεία και τα έγγραφα που προσκόμισε, απέδειξε ότι οι εν λόγω **266** και **365** εγγραφές αποτελούν δικές του αποκλειστικά καταθέσεις και δεν αφορούν τους δύο άλλους συνδικαιούχους (γιούς του).
- Δ) Εσφαλμένα ο έλεγχος του καταλόγισε ως προσαύξηση περιουσίας ποσό **511,53€** που του αναλογεί από τις πιστώσεις – εγγραφές με αριθ. **273, 424** στο λογαριασμό **GR...** συνολικού ποσού **1.534,60€**. Αφορούν κατάθεση ιδιωτικών επιταγών του ποσών 369,00€ και 1.165,60€ αντίστοιχα, συγκεκριμένα τριών επιταγών τρίτων που του εγχείρισαν πελάτες του, προς εξόφληση των οφειλών τους σ'αυτόν και ακολούθως, αφού πρώτα οπισθογραφήθηκαν εις διαταγήν του, τις κατέθεσε προς είσπραξη στην τράπεζα ... στον ως άνω λογαριασμό. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του συνυποβάλλει φωτοαντίγραφο δυο όψεων της με ημερομηνία έκδοσης **23/7/2013**

επιταγής της Τράπεζας ..., φωτοαντίγραφο δυο όψεων της με αριθ. ... επιταγής της ...
φωτοαντίγραφο δυο όψεων της με αριθ. ... επιταγής της ... Bank.

- Ε) Εσφαλμένα ο έλεγχος του καταλόγισε ως προσαύξηση περιουσίας ποσό **200,00€** ήτοι την πίστωση με αριθ. **40** στο λογαριασμό **GR...** καθώς αφορά την κατάθεση στην οποία προέβη η ..., σύζυγος του ... την **28/1/2013** για λογαριασμό της εταιρίας «...» στην οποία συμμετέχει ο ίδιος. Σε κάθε περίπτωση η υπό κρίση με αριθ. **40** πρωτογενής κατάθεση 200,00€ αφορά μικρό ποσό που δεν αποτελεί αντικείμενο φορολογικού ελέγχου προσαύξησης περιουσίας.
- ΣΤ) Η φορολογική αρχή μη ορθώς δε συνεκτίμησε σημαντικούς παράγοντες, όπως το επάγγελμά του, το είδος των εισοδημάτων του, την περιοδικότητα των καταθέσεών του, κλπ., ούτε έλαβε υπόψη το ύψος κατάθεσης των ποσών, αφού δέχθηκε ως προσαύξηση περιουσίας και τα μικροποσά.

Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος

Επειδή, ο Κώδικας των Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου (ΚΝΤΧ, π.δ. της 28.7.1931, Α' 239) ορίζεται ότι:

άρθρο 1 «Φόρος υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου επιβάλλεται κατά τα εν τω παρόντι νόμω οριζόμενα επί των εν αυτώ καθοριζομένων εγγράφων»

άρθρο 12 «Επί των συμβολαίων και των εγγράφων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω 13, το τέλος ορίζεται εις τρία επί τοις εκατόν (3%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμάς».

άρθρο 13 παρ 1^α «Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 12 τέλος υπόκεινται: 1. α) Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου. ...»

άρθρο 15 παρ. 1α' «Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται: 1.α) Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν, και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.»

Επειδή με το άρθρο 72 παρ.11 του Ν.4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: « Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή, με το **άρθρο 84 παρ. 1 του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας...».

Επειδή, με το **άρθρο 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την απόφαση **ΣτΕ 433/2020** Τμ.Β': Προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου & της εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, κρίθηκαν, τα παρακάτω: ... 5. Επειδή, ούτε στον Κώδικα νόμων περί τελών χαρτοσήμου ούτε στον ν. 4169/1961 υπάρχουν διατάξεις περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή, αντιστοίχως, του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου (πρβλ. ΣτΕ 28/1975, 737/1979, 3293/1979 7μ., 3085, 3553-3556/1980, 394, 2780/1982, 3666/1983 7μ., 4008, 4567/1983, 1890/1985, 1995/1987, 1493/1989, 3514/1996 7μ., 2579/1998, 1561/2003) ή της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ (ΣτΕ 1561/2003, πρβλ. ΣτΕ 4476/1990, 3389/1999). Εξάλλου, δεν μπορούν να εφαρμοσθούν ούτε οι γενικές διατάξεις περί παραγραφής του Αστικού Κώδικα, όπως η διάταξη του άρθρου 249 Α.Κ., η οποία ορίζει μεν ότι «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια», αφορά ωστόσο αστικές σχέσεις και δικαιώματα και δεν διέπει φορολογικές διαφορές (πρβλ. ΣτΕ 582/2019 7μ., 3014/2010). Αντιθέτως, ισχύει κατ' αρχήν πενταετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν. 2238/1994, Α' 151), και, κατ' εξαίρεση, δεκαετής προθεσμία παραγραφής της εν λόγω αξίωσης, με την αυτή αφετηρία, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της παρ. 4 του ίδιου άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής. Τούτο, δε, διότι η φορολογική αρχή (οφείλει να) διαπιστώνει την οικεία οφειλή και επιβάλλει τα τέλη χαρτοσήμου και την κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφορά επί τη βάση δεδομένων που προκύπτουν από στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος στο πλαίσιο υποχρεώσεων που του επιβάλλονται από τη νομοθεσία περί φορολογικών στοιχείων με σκοπό την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του ίδιου και των συναλλασσόμενων με αυτόν και ιδίως την εκπλήρωση της υποχρέωσης σε φορολόγηση του εισοδήματός του, ο περί της οποίας φορολογικός έλεγχος πρέπει, κατά την έννοια των προαναφερόμενων διατάξεων του Κ.Φ.Ε. (βλ. ΣτΕ 2934/2017 7μ.), να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας και, κατ' εξαίρεση, εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους, εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος [βλ. ενδεικτικώς τις διατάξεις των άρθρων του ΚΝΤΧ (i) 3 παρ. 1, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 11 του ν.δ. 3717/1957, που ορίζει ότι «επί δανείων συναπτομένων μεταξύ εμπόρων ή μεταξύ εμπορικών εταιριών ή μεταξύ

εμπόρων και εμπορικών εταιριών ως και μεταξύ εμπόρων ή εμπορικών εταιριών και οιουδήποτε τρίτου [...] τα οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου καταβάλλονται εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου του μηνός του επομένου της εις τα λογιστικά βιβλία εγγραφής των πράξεων τούτων», (ii) 15γ παρ. 3, 15δ παρ. 7, 15ε παρ. 1-2, 5, 6 και 11 περί καταβολής του τέλους χαρτοσήμου κατά την υποβολή στη φορολογική αρχή των προβλεπόμενων από τη νομοθεσία περί φορολογικών στοιχείων, (iii) 32 παρ. 4 περί είσπραξης του τέλους χαρτοσήμου μαζί με τον παρακρατούμενο φόρο εισοδήματος· βλ. και τις διατάξεις των άρθρων 8 της απόφασης Υπουργού Οικονομικών 1061203/1148/ΔΣΣΦΕ/Α/ΠΟΛ1144/1998 (Β' 529), 6 της Α.Υ.Ο. 1063790/ 1444/ΔΕ-Α/ΠΟΛ1168/2001 (Β' 882), 5 της Α.Υ.Ο. 1021681/1120/ΔΕ-Α/ 2005 (Β' 302) και 8 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1072/2011 (Β' 577), κατά τις οποίες με τη φορολογία εισοδήματος ελέγχονται συγχρόνως και οι λοιπές φορολογίες]. Άλλωστε, και με τις μεταγενέστερες διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, στο πεδίο εφαρμογής του οποίου εμπίπτουν και τα τέλη χαρτοσήμου (άρθρο 2 παρ. 1 περ. δ και Παράρτημα ν. 4174/2013, Α' 170), ο νομοθέτης θέσπισε ως κανόνα την κριθείσα από τον ίδιο ως επαρκή για την άσκηση της ελεγκτικής αρμοδιότητας της Διοίκησης, περαιτέρω δε και εύλογη (ΣτΕ 1738/2017 Ολομ., 2934/2017 7μ. κ.ά.) πενταετή προθεσμία παραγραφής από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης. Κατά τη συγκλίνουσα γνώμη των Παρέδρων [...], η διάταξη του άρθρου 249 Α.Κ. διέπει μεν ως γενική διάταξη και ελλείπει ειδικής νομοθετικής ρύθμισης τις αξιώσεις του Δημοσίου προς επιβολή τελών χαρτοσήμου ή της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ (βλ. νομολογία που παρατίθεται στη γνώμη που επικράτησε), πλην, κατά το μέρος που προβλέπει εικοσαετή προθεσμία παραγραφής αναφορικά με τις εν λόγω αξιώσεις (και μόνο ως προς αυτές, πρβλ. ΔΕΕ απόφαση της 17-9-2014, C 341/13, Cruz & Companhia Lda, σκ. 60, της 5-5-2011, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C 201/10, 202/10, σκ. 42), 5 υπερβαίνει την επιβαλλόμενη από τις συνταγματικές αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας εύλογη διάρκεια της προθεσμίας παραγραφής. Τούτο, διότι η καθιέρωση ενός τόσο μεγάλου διαστήματος παραγραφής εμφανώς βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο και εύλογο για τον (κατά τα αναφερόμενα στη γνώμη που επικράτησε, δια του ελέγχου των στοιχείων που τηρούνται προς εκπλήρωση λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων και ιδίως εκείνης σε φορολόγηση του εισοδήματος) εντοπισμό περιπτώσεων φοροδιαφυγής, χωρίς να διασφαλίζει ούτε την είσπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών, και, ως εκ τούτου, κατ' αποτέλεσμα, ούτε την τήρηση της αρχής της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών, ούτε τα συνταγματικώς προστατευόμενα συμφέροντα και δικαιώματα του διοικούμενου (δυνατότητα προγραμματισμού και ανάπτυξης των οικονομικών του δραστηριοτήτων με έγκαιρη εκκαθάριση των φορολογικών εκκρεμοτήτων, δικαίωμα άμυνας του φορολογούμενου), ενώ, αντίθετα, ενθαρρύνει την απραξία της φορολογικής διοίκησης, η οποία οφείλει (άρθρο 66 Κ.Ν.Τ.Χ.) να ερευνά και εξακριβώνει την εφαρμογή και τις παραβάσεις του Κ.Ν.Τ.Χ. (πρβλ. ΣτΕ 1738/2017 Ολομ., 732/2019 7μ., προαναφερθείσα απόφαση ΔΕΕ επί της υπόθεσης C 341/2013). Περαιτέρω, ισχύει η προθεσμία παραγραφής, η οποία έγινε δεκτή από τη γνώμη που επικράτησε και σύμφωνα με το οικείο σκεπτικό αυτής.

Επειδή με την εγκύκλιο **Ε 2147/2020** του Διοικητή ΑΑΔΕ ορίζεται ότι: «Κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθ. 433/2020 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμήμα Β') σχετικά με τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει αναλογικά τέλη χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, για διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ., δεδομένου ότι από 1/1/2014

το ζήτημα της παραγραφής των τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις διατάξεις του άρθρου 36 του νόμου αυτού, διευκρινίζονται τα εξής:

1. Με την ως άνω απόφαση του ΣτΕ έγινε δεκτό ότι επί αναλογικών τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ δεν μπορούν να εφαρμοστούν οι γενικές διατάξεις περί παραγραφής του Αστικού Κώδικα, όπως η διάταξη του άρθρου 249 Α.Κ., η οποία προβλέπει ότι «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια», καθώςον αφορά αστικές σχέσεις και δικαιώματα και δεν διέπει φορολογικές διαφορές. Επιπλέον, εφόσον δεν προβλέπεται στον ΚΝΤΧ (Π.Δ. της 28.7.1931) ούτε στον ν. 4169/1961 περί εισφοράς υπέρ ΟΓΑ προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή αυτών, κρίθηκε ότι «ισχύει κατ' αρχήν πενταετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του Ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., Ν. 2238/1994, Α'151), και, κατ' εξαίρεση, δεκαετής προθεσμία παραγραφής της εν λόγω αξίωσης, με την αυτή αφετηρία, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της παρ. 4 του ίδιου άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. , εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής.».

2. Κατά συνέπεια, για υποκείμενες σε χαρτόσημο πράξεις του ΚΝΤΧ, οι οποίες ανάγονται σε διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ., ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, ορίζεται κατ' αρχήν σε πέντε έτη, υπολογιζόμενα από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τους, με δυνατότητα επέκτασης του εν λόγω δικαιώματος σε δέκα έτη, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994, Α' 151), ήτοι στις περιπτώσεις : α) που η μη ενάσκηση του εν λόγω δικαιώματος οφείλεται, έστω και κατά ένα μέρος, στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου και β) που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτωσης α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του ίδιου νόμου (σχετ. ΠΟΛ 1194/2017 και 1191/2017). Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτός παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

Παράδειγμα: Σε επιβολή -τελών χαρτοσήμου επί εγγράφου, με βάση το οποίο ημερομηνία γένεσης της υποχρέωσης καταβολής τους ήταν η 3.1.2012, η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τα οικεία τέλη χαρτοσήμου είναι, κατ' αρχήν, η 31.12.2017. Εξαιρετικά, το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου στη συγκεκριμένη περίπτωση, παρατείνεται μέχρι την 31/12/2022, σε περίπτωση που συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 2238/1994, Α' 151).

3. Διευκρινίζεται ότι, για διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ. (ήτοι μέχρι 31/12/2013), και μόνο για τις περιπτώσεις αναλογικών τελών χαρτοσήμου που καταβάλλονται με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή παρακρατούμενων φόρων (τέλη χαρτοσήμου επί μισθωμάτων ή τέλη χαρτοσήμου επί αμοιβών που αποδίδονται κατά τον ίδιο τρόπο και χρόνο που αποδίδεται στο Δημόσιο και παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος), ισχύουν οι προθεσμίες παραγραφής

του δικαιώματος του Δημοσίου που ορίζονται με τις διατάξεις των άρθρων 84 και 68 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 άρθ. 72 του Κ.Φ.Δ., και ειδικότερα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 περί δεκαπενταετούς προθεσμίας παραγραφής. Παράδειγμα: Στην περίπτωση τέλους χαρτοσήμου μισθωμάτων χρήσης 2013 για τα οποία η δήλωση φορολογίας εισοδήματος υποβάλλεται εντός του έτους 2014 και υφίσταται υποχρέωση καταβολής του οικείου τέλους χαρτοσήμου εντός του έτους 2014, ο χρόνος παραγραφής άρχεται από την 31-12-2014 και λήγει την 31-12-2019 βάσει του κανόνα της πενταετούς παραγραφής, εφόσον δεν συντρέχει λόγος παρέκτασής του, βάσει των εξαιρέσεων που προβλέπονται με τις διατάξεις των άρθρων 84 παρ. 4 και 5 και 68 του ν.2238/1994. Αν η σχετική δήλωση φορολογίας εισοδήματος δεν υποβληθεί, ο χρόνος παραγραφής των τελών χαρτοσήμου επί μισθωμάτων χρήσης 2013 λήγει, σύμφωνα με το αρ. 84§5 ν.2238/94, στις 31/12/2029.

Για όλες τις λοιπές περιπτώσεις απόδοσης τελών χαρτοσήμου δεν τίθεται ζήτημα εφαρμογής της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 περί δεκαπενταετούς προθεσμίας για διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη του ΚΦΔ.

4. Τέλος, σημειώνεται ότι τα τέλη χαρτοσήμου δεν περιλαμβάνονται στα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ΚΦΔ εγκλήματα φοροδιαφυγής και κατά συνέπεια δεν συντρέχει λόγος εφαρμογής των διατάξεων του εδαφίου α' της παραγράφου 27 του άρθρου 66 ν.4646/2019 περί δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής για τις χρήσεις 2012 και 2013 (σχετ. Ε.2045/2019)».

Επειδή, με την απόφαση **ΣτΕ 172/2018** κρίθηκαν, τα παρακάτω: « Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, 2703/1997, 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

Περαιτέρω, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην σκέψη 10, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος, ο οποίος, κατά τα προεκτεθέντα, πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός της προβλεπόμενης στο ανωτέρω άρθρο 84 παρ. 1 πενταετίας, είναι και η εξέταση του υπόλοιπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή. Τούτων έπεται ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν (ενόψει και των επιταγών της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας) την επιμήκυνση της (κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περιπτ. β, σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περιπτ. α του ΚΦΕ.

Πράγματι, αν θεωρηθεί ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών στην ημεδαπή μπορούν να αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής δεν θα είχε κατ' ουσίαν πεδίο εφαρμογής και η εμφανιζόμενη ως παρέκκλιση δεκαετής παραγραφή θα καθίστατο ο κανόνας, δεδομένου ότι, αν όχι το σύνολο των φορολογουμένων, εν πάση περιπτώσει, η συντριπτική πλειοψηφία αυτών τηρούσε ήδη από πολλών ετών και εξακολουθεί να τηρεί τραπεζικούς λογαριασμούς, χωρίς τους οποίους, άλλωστε, δεν είναι πλέον δυνατή η πραγματοποίηση

μεγάλου πλήθους συναλλαγών. Επιπρόσθετα ένας τέτοιος κανόνας, ορίζοντας τόσο μακρύ χρόνο παραγραφής (δεκαετία), διπλάσιο του κατ' αρχήν προβλεπόμενου (και, δη, ανεξαρτήτως των συνθηκών τέλεσης ή/και της βαρύτητας, από απόψεως ποσού, της αποδιδόμενης φοροδιαφυγής), εμφανίζει σοβαρά μειονεκτήματα, τόσο για τους φορολογούμενους όσο και για το Δημόσιο (όσον αφορά τη φερεγγυότητα των φορολογικών ελέγχων, τη δυνατότητα προσήκουσας άμυνας των διοικουμένων, τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη των οικονομικών δραστηριοτήτων τους, προς όφελος και της εθνικής οικονομίας, καθώς και την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών), ενόψει των οποίων και με βάση όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 11, θα έβαινε εμφανώς πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο και εύλογο για τον εντοπισμό και την καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού) από μια σύγχρονη, καλά οργανωμένη και επιμελή φορολογική Διοίκηση, λαμβανομένου υπόψη ότι ο λόγος της ανωτέρω επιμήκυνσης της προθεσμίας παραγραφής θα συνίστατο στην όψιμη (μετά την πάροδο της πενταετίας) συλλογή και εκτίμηση από τη φορολογική αρχή στοιχείων περί των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογουμένων, μέσω της χρήσης βασικού και τακτικού μέσου, που έχει στη διάθεσή του, εδώ και πολλά χρόνια, ο φορολογικός έλεγχος και το οποίο αυτός οφείλει να εφαρμόζει, ορθολογικά και επίκαιρα, αξιοποιώντας κατάλληλα και τη σύγχρονη τεχνολογία, για την αποτελεσματική εκπλήρωση του έργου του, σύμφωνα με όσα σημειώθηκαν στη σκέψη 10»..

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση του με αριθ. ... – **30/12/2019** οριστικού διορθωτικού προσδιορισμό τελών χαρτοσήμου έτους 2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από **30/12/2019** οικεία έκθεση μερικού ελέγχου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, αιτία του καταλογισμού τελών χαρτοσήμου σε βάρος του προσφεύγοντος αποτέλεσε η ανάλυση των δεδομένων κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων, στους οποίους ο προσφεύγων εμφανίζεται ως (συν)δικαιούχος και η διαπίστωση ότι κατά το έτος 2013, ο προσφεύγων χορήγησε δάνεια στην ... και στον ... συνολικού ποσού **186.709,83€**, για τα οποία δεν κατέβαλε το ανάλογο τέλος χαρτοσήμου ποσού 5.601,29€, με αποτέλεσμα να εκδοθεί σε βάρος του ο με αριθ. ... – **30/12/2019** οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός τελών χαρτοσήμου ποσού 5.601,29€, ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 1.120,26€ και πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013 μετά των τόκων του άρθρου 53 του ίδιου νόμου ποσού 6.893,62€, ήτοι συνολικό ποσό **13.615,17€**.

Επειδή, ο έλεγχος για να καταλογίσει τα τέλη χαρτοσήμου και τις λοιπές επιβαρύνσεις βασίστηκε στις πιστώσεις της περιόδου 1/1 - 31/12/2013 που εμφανίζονται στον τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος. Ακόμη και αν οι εν λόγω πιστώσεις θεωρηθούν υποκείμενες σε χαρτόσημο πράξεις του ΚΝΤΧ, η υποχρέωση καταβολής του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, έχει γεννηθεί εντός του έτους 2013 συνεπώς ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή τελών χαρτοσήμου στη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2013** παρήλθε στις **31/12/2018**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του Ν.2238/94, σε συνδυασμό με την Ε2147/2020 και την ΣτΕ 433/2020.

Κατόπιν των ανωτέρω, κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης στις **30/12/2019**, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή τελών χαρτοσήμου, ως προς την εν λόγω διαχειριστική περίοδο είχε παραγραφεί.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή τελών χαρτοσήμου, έχει νομικό έρεισμα και γίνεται αποδεκτός, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης των έτερων προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Αναφορικά με τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος

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 απαλλάγεί 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 απαλλάγεί 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 προερχόμενη ή σχετιζόμενη 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 την υπ' 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 ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, 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 πόρισμά 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, ο προσφεύγων 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, επικαλέστηκε και προσκόμισε πίνακα σχηματισμού κεφαλαίου προηγούμενων ετών, αποδεικτικά καταθέσεων μετρητών, αντίγραφο Ε3 έτους 2013 του ..., αντίγραφο κίνησης τραπεζικού λογαριασμού ... με αριθ. **GR...**, κατάσταση αναλυτικής κίνησης λογαριασμού, φωτοαντίγραφο δυο όψεων της με αριθ. ΓΔ ... επιταγής ... και φωτοαντίγραφο κατάθεσής της στον με αριθ. **GR...** λογ. ..., φωτοαντίγραφο βιβλιαρίου λογ. **GR...** ... Bank δύο σελίδες, φωτοαντίγραφο δυο όψεων της με αριθ.... επιταγής ... Bank και φωτοαντίγραφο κατάθεσής της στον με αριθ. **GR...** λογ. ..., φωτοαντίγραφο κίνησης του λογαριασμού με αριθ. **GR...** ... δυο σελίδες, φωτοαντίγραφο δυο όψεων της με ημερομηνία έκδοσης **23/07/2013** επιταγής της Τράπεζας ..., φωτοαντίγραφο δυο όψεων της με αριθ. ... επιταγής της ..., φωτοαντίγραφο δυο όψεων της με αριθ. ... επιταγής της ... Bank. Από την υπηρεσία μας απεστάλη στον προσφεύγοντα η με αρ. πρωτ. **ΔΕΔΥΠΕΠΝΥ ... ΕΞ 2020 ΕΜΠ – 9/7/2020** κλήση προς ακρόαση προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις του για τους προβαλλόμενους λόγους στην υπό κρίση ενδικοφανή του 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. **17 - 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 **2/9/2020** 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 (αριθ. πρωτ. εισ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... ΕΙ 2020 ΕΜΠ 9/9/2020**), δέχτηκε εν μέρει τις απόψεις του προσφεύγοντος και το αποτέλεσμα του ελέγχου διαφοροποιήθηκε.

Ως προς την επίκληση της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών από τον προσφεύγων

Επειδή, από την **2/9/2020** έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων κατόπιν πράξης αναπομπής της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, προκύπτουν τα εξής:

- ✓ Ο προσφεύγων προσκόμισε και επικαλέστηκε σχετικούς Πίνακες Σχηματισμού Κεφαλαίου Προηγούμενων Ετών που αφορούν στον ίδιο και στη σύζυγό του με την οποία υποβάλει 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 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

- ✓ Κατόπιν ελέγχου της ορθότητας των ως άνω πινάκων σχηματισμού κεφαλαίου προηγούμενων ετών, η ελεγκτική αρχή επαναπροσδιόρισε το διαθέσιμο κεφάλαιο προς ανάλωση, του προσφεύγοντος και της συζύγου του, την 1/1/2013 στο συνολικό ποσό των **315.248,01€** (για τον προσφεύγοντα **221.867,89€** και για τη σύζυγό του **93.380,12€**) 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 8 στο Έντυπο Ε1)	25.200,10	12.807,55	21.238,82	10.911,31	20.484,50	11.288,42
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	
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου
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	
	Υπόχρεου	Συζύγου
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 τον προσφεύγοντα **221.867,89€** και για τη σύζυγό του **93.380,12€**), 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 του προσφεύγοντος και της συζύγου του.

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

Συνεπώς ο σχετικός επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος για τις εγγραφές με αριθ. 91, 146, 232, 378, 383 στο λογαριασμό GR... συνολικού ποσού 18.900,00€

Επειδή, στην από **2/9/2020** έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων κατόπιν πράξης αναπομπής της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, αναφέρονται τα εξής:

«2.2. Ως προς τα σχετικά 3, 4, 5, 6 & 7 και τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου σχετικά με τις εγγραφές 91, 146, 232, 378, 383 / σύνολο εγγραφών 5 / συνολικού ποσού 18.900,00 Ευρώ

Τα σχετικά έγγραφα είχαν τεθεί στην διάθεση του αρχικού ελέγχου και συνεπώς δεν αποτελούν νέα στοιχεία. Αντίθετα ο ελεγχόμενος επικαλείται πως εκ παραδρομής ανέφερε στο αρχικό του υπόμνημα (αρ.πρωτ. .../27-12-2019) ότι οι επίμαχες καταθέσεις μετρητών αφορούσαν καταθέσεις πελατών της ατομικής επιχείρησής του. Σύμφωνα με τον νέο ισχυρισμό του ελεγχόμενου οι επίμαχες καταθέσεις αφορούν σε καταθέσεις εισπράξεων των ατομικών επιχειρήσεων του ιδίου και τον υιών του.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1175/2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» επισήμανση 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 λουπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.»

Επειδή, η φορολογική αρχή δεν έκανε δεκτό τον εν λόγω ισχυρισμό του προσφεύγοντος καθώς όπως επισημαίνει: «ενώ άλλαξε τους αρχικούς ισχυρισμούς δεν προσκόμισε νέα στοιχεία με την αρ. πρωτ. .../29-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή του, προκειμένου να αποδείξει επαρκώς το αληθές των νέων του ισχυρισμών ως προς την πηγή ή την αιτία προέλευσης των καταθέσεων των οποίων επικαλείται και να προσδιορίσει συγκεκριμένα την προέλευση των εισπράξεων που κατατέθηκαν, το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας ή το πωληθέν αγαθό και την νόμιμη φορολόγησή τους».

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

Συνεπώς ο σχετικός επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος για τις εγγραφές με αριθ. 266, 365 στο λογαριασμό GR... συνολικού ποσού 150.393,12€

Επειδή, στην από 2/9/2020 έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων κατόπιν πράξης αναπομπής της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, αναφέρονται τα εξής:

«2.3. Ως προς τα σχετικά 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15 & 16 και τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου σχετικά με τις εγγραφές 266, 365/ σύνολο εγγραφών 2 / συνολικού ποσού 150.393,12 Ευρώ (100.000 Ευρώ και 50.393,12 Ευρώ αντίστοιχα)

Σύμφωνα με τα ανωτέρω σχετικά που προσκομίσθηκαν στην Δ.Ε.Δ με την αρ. πρωτ. .../29-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή του ελεγχόμενου, στα οποία περιλαμβάνονται νέα στοιχεία για τον αρχικό έλεγχο της υπηρεσίας μας, και τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου σχετικά με την διαδρομή κίνησης των ποσών των δύο ανωτέρω επίμαχων καταθέσεων, ήτοι της με αριθμό 266 και της με αριθμό 365 της λίστας των ελεγχόμενων καταθέσεων, προκύπτει το σύννομο της προέλευσης και της νόμιμης φορολόγησης των σχετικών ποσών (100.000 Ευρώ για την εγγραφή 266 και 50.393,12 Ευρώ για την εγγραφή 365) κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου γίνονται δεκτοί. (Ως προς τα προσκομισθέντα σχετικά 11, 12, 14 & 15, ήτοι των επιταγών αξίας 100.000 Ευρώ και 50.393,12 Ευρώ και των αποδεικτικών κατάθεσης αυτών, έγινε διασταυρωτικός έλεγχος αυτών με το αριθμό πρωτ. .../27.08.2020 έγγραφο της υπηρεσίας μας προς την τράπεζα ... η οποία απάντησε με το αριθμό πρωτ. .../02.09.2020 ηλεκτρονικό μήνυμα).»

Επειδή, η φορολογική αρχή έκρινε βάσιμο τον εν λόγω ισχυρισμό του προσφεύγοντος.

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

Συνεπώς ο σχετικός επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος για τις εγγραφές με αριθ. 273, 424 στο λογαριασμό GR... συνολικού ποσού 1.534,60€

Επειδή, από την με ημερομηνία 2/9/2020 έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων κατόπιν πράξης αναπομπής της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, αναφέρονται τα εξής:

«2.4. Ως προς τα σχετικά 17, 18 & 19 και τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου σχετικά με τις εγγραφές 273 & 424 / σύνολο εγγραφών 2 / συνολικού ποσού 1.534,60 Ευρώ (369,00 Ευρώ και 1.165,60 Ευρώ αντίστοιχα)

2.4.1. Αναφορικά με την εγγραφή 273 ο ελεγχόμενος προσκόμισε στην Δ.Ε.Δ. με την ενδικοφανή προσφυγή του φωτοτυπικό αντίγραφο 2 όψεων της με ημερομηνία έκδοσης 23.07.2013 / ποσού 369,00 Ευρώ/ ιδιωτ. επιτ. της Τράπεζας .. του ..., την οποία σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του έλαβε από τον πελάτη του ... και κατέθεσε ο ίδιος προς είσπραξη την 24.07.2013 στην (σχετ. - 17). Από το φωτοτυπικό αντίγραφο τις πίσω όψης της επιταγής δεν προκύπτει η ημερομηνία κατάθεσης και πληρωμής αυτής, η υπογραφή του οπισθογράφου δεν είναι ανάλογη με την υπογραφή του ελεγχόμενου ... όπως αυτή προκύπτει από άλλα προσκομιζόμενα έγγραφα σχετικά με την προσφυγή - όπως τα φωτοτυπικά αντίγραφα των επιταγών σχετ.11 και σχετ.13 – και δεν αποδεικνύεται

επαρκώς το αληθές των ισχυρισμών ως προς την πηγή ή την αιτία προέλευσης της απαίτησης, το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας ή το πωληθέν αγαθό και την νόμιμη φορολόγηση τους.

2.4.2. Αναφορικά με την εγγραφή 424 ο ελεγχόμενος προσκόμισε στην Δ.Ε.Δ.:

i) φωτοτυπικό αντίγραφο 2 όψεων της με αριθμό ... και με ημερομηνία έκδοσης 03.11.2013 / ποσού 287,80 Ευρώ/ ιδιωτ. επιτ. της ... Α.Ε. με εκδότρια την ... Α.Β.Ε.Ε., την οποία σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του έλαβε από τον πελάτη του ... και κατέθεσε προς είσπραξη την 15.11.2013 (σχετ.-18) και

ii) φωτοτυπικό αντίγραφο 2 όψεων της με αριθμό και με ημερομηνία έκδοσης 30.10.2013/ ποσού 877,80 Ευρώ/ ιδιωτ. επιτ. του της ... Bank Α.Ε., με εκδότρια την ... Α.Ε., την οποία σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του έλαβε από την πελάτισσά του ... και κατέθεσε προς είσπραξη την 15.11.2013 (σχετ.-19).

Από τα φωτοτυπικά αντίγραφα τις πίσω όψης των σχετικών επιταγών η υπογραφή του οπισθογράφου δεν είναι ανάλογη με την υπογραφή του ελεγχόμενου ... όπως αυτή προκύπτει από άλλα προσκομιζόμενα έγγραφα σχετικά με την προσφυγή - όπως τα φωτοτυπικά αντίγραφα των επιταγών σχετ.11 και σχετ.13 - και δεν αποδεικνύεται επαρκώς το αληθές των ισχυρισμών ως προς την πηγή ή την αιτία προέλευσης της απαίτησης, το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας ή το πωληθέν αγαθό και την νόμιμη φορολόγηση τους.».

Επειδή, ο έλεγχος της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος σχετικά με τις δύο ανωτέρω επίμαχες καταθέσεις, ήτοι της με αριθμό **273** και της με αριθμό **424** της λίστας των ελεγχόμενων καταθέσεων.

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

Συνεπώς ο σχετικός επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος για την εγγραφή με αριθ. 40 στο λογαριασμό GR... ποσού 200,00€.

Επειδή, από την με ημερομηνία **30/12/2019** έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης προκύπτει ότι για την ανωτέρω εγγραφή με αριθ. 40 ζητήθηκαν πρόσθετες πληροφορίες με το αριθ. πρωτ. ... – **8/10/2019** αίτημα παροχής πληροφοριών και ο ... ανταποκρινόμενος με το με αριθ. πρωτ. ... – **20/11/2019** υπόμνημά του ισχυρίστηκε ότι η συγκεκριμένη κατάθεση αφορά σε μετρητά που καταβλήθηκαν στον ατομικό λογαριασμό του προσφεύγοντος για την εξόφληση υποχρέωσης της καταθέτριας, που τυγχάνει πελάτισσα λιανικής του προσφεύγοντος. Στη συνέχεια ο προσφεύγων με το με αριθ. πρωτ. – **27/12/2019** υπόμνημά του ισχυρίστηκε ότι η συγκεκριμένη κίνηση αφορά σε κατάθεση ποσού 200,00€ στην οποία προέβη η ... (σύζυγος ...) την 28/01/2013 για λογαριασμό της εταιρίας «.... **ΟΕ**» στην οποία μετέχει ο ίδιος. Ο έλεγχος δεν έκανε δεκτές τις απόψεις του προσφεύγοντος λαμβάνοντας υπόψη τους αντιφατικούς ισχυρισμούς, το γεγονός ότι την ίδια μέρα γίνεται κατάθεση ύψους 10.521,00€ από τον ... και την οποία δικαιολογεί ο προσφεύγων επίσης ως κατάθεση των εισπράξεων της εταιρείας «... **ΟΕ**» και ότι καμία διευκρίνιση δεν παρέχεται ως προς την απαίτηση από την οποία προήλθε το υπό κρίση ποσό.

Περαιτέρω για την εν λόγω πίστωση δεν προσκομίστηκε κανένα νέο στοιχείο με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που να αποδομεί το πόρισμα του ελέγχου.

Συνεπώς ο σχετικός επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος 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 του προσφεύγοντος (πρατηριούχος υγρών καυσίμων), το σύνολο των πιστώσεων στους τραπεζικούς του 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 του που να είναι αδύνατο να δικαιολογηθούν.

Συνεπώς ο σχετικός επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Συνοψίζοντας, βάσει των ανωτέρω οι αναλυτικές εγγραφές – πρωτογενείς καταθέσεις που αφορούν τον προσφεύγοντα και δε δικαιολογήθηκαν επαρκώς συνιστώντας προσαύξηση περιουσίας έχουν ως εξής:

A/A	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Δικ. Λογ.	Ημ/νία Συν/γής	Περιγραφή Κωδικού Συν. Τραπ.	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
273	...	GR...	3	24/07/2013	CHECK DEPOSIT IF CLEARED	ΚΤΘ.ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ EUR	369,00
293	...	GR...	3	13/08/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	12.345,50
327	...	GR...	3	16/09/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	460,00
424	...	GR...	3	15/11/2013	CHECK DEPOSIT IF CLEARED	ΚΤΘ.ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ EUR	1.165,60
Σύνολο						4	14.340,10

... ΑΦΜ:...		Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων που δε δικαιολογούνται επαρκώς		Διαφορά
Αριθμός λογαριασμού	Πλήθος δικαιούχων	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ	
GR...	3	24.294,52	24.294,52	
GR...	3	164.733,22	14.340,10	-150.393,12
GR...	4	18.900,00	18.900,00	
ΣΥΝΟΛΟ		207.927,74	57.534,62	-150.393,12

Αριθμός λογαριασμού	Πλήθος δικαιούχων	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα ως (συν)δικαιούχο		Διαφορά
		Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ	
GR...	3	8.098,17	8.098,17	
GR...	3	54.911,07	4.780,03	-50.131,04
GR...	4	4.725,00	4.725,00	
ΣΥΝΟΛΟ		67.734,24	17.603,20	-50.131,04

Επειδή, ο προσφεύγων υποβάλλει κοινή δήλωση με τη σύζυγο του ... με **ΑΦΜ:...**, η οποία για την καταλογισθείσα σε βάρος της προσαύξηση περιουσίας βάσει του αρ. 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 **απέρριψε** την ανωτέρω ενδικοφανή προσφυγή, αποδεχόμενη τις απόψεις του ελέγχου.

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
	Προσφεύγ	...	Προσφεύγ	...	Προσφεύγ	...		
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	Προσφεύγοντος		66.998,88	16.867,84	16.867,84	-50.131,04
	...	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

τη **μερική αποδοχή** της με αριθ. πρωτ. ... – **29/1/2020** ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ**:... και συγκεκριμένα:

- την **ακύρωση** του με αριθ. ... – **30/12/2019** οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτους 2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης.
- την **τροποποίηση** της με αριθ. ... – **30/12/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης.

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 τον ... με **ΑΦΜ**:...

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης – ελέγχου
Διαφορά φόρου εισοδήματος	17.787,73 €	3.904,79 €	-13.882,94
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	18.243,10 €	4.004,75 €	-14.238,35
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	1.258,91 €	0,00 €	-1.258,91
Σύνολο φόρου για καταβολή	37.289,74	7.909,54	-29.380,20

- Ο με αριθ. ... – **30/12/2019** οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός τελών χαρτοσήμου

	Ποσό Ελέγχου	Ποσό απόφασης ΔΕΔ
Χαρτόσημο	5.601,29	0,00
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	1.120,26	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 και Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	6.893,62	0,00
Καταλογιζόμενο ποσό	13.615,17	0,00

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

**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.