



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604529
Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα, **30/09/2020**

Αριθμός απόφασης: **1933**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ ΟΡΓ Α 1036960 ΕΞ 2017/10.3.2017 (ΦΕΚ Β' 968/22.3.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Του άρθρου έκτου παρ. 4 εδ. β' της από 30.3.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75/30.3.2020), που κυρώθηκε με τη διάταξη του άρθρου 1 ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86/25.4.2020).

ε. Της υπ' αριθμ. Α.1122/29.5.2020 (ΦΕΚ Β' 2088/31.5.2020) κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 29.1.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, κατοίκου, οδός αριθμός, κατά της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		31/12/2019	31/12/2019	Φόρος εισοδήματος	01/01/2013 - 31/12/2013	24.457,02 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από 30.12.2019 οικεία έκθεση ελέγχου της ίδιας Προϊσταμένης.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Τις υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/2020 και ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/2020 ηλεκτρονικές επιστολές (e-mails) της προσφεύγουσας με τα συνημμένα σε αυτές ηλεκτρονικά αρχεία, καθώς και το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/2020 συμπληρωματικό υπόμνημά της επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής της και τα προσκομιζόμενα με αυτό σχετικά έγγραφα.

8. Την υπ' αριθμ. πρωτ. /2020 συμπληρωματική έκθεση ελέγχου και απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, που συντάχθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ. /2020 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας.

9.

10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29.1.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ, 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:

Με την υπ' αριθμ. /2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) οικονομικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΕφπ ποσού 9.947,37 €, πλέον 1.590,88 € πιστωτικού ποσού βάσει της οικείας υποβληθείσας δήλωσής της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) οικονομικού έτους 2014, 11.459,69 € συνόλου προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας της δήλωσης αυτής ΦΕφπ και εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕφπ (άρθρο 72 παρ. 17 ν. 4174/2013) και 1.459,08 € ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 ν. 3986/2011 (ΕισφΑλληλ), ήτοι συνολικό ποσό 24.457,02 €.

Οι διαφορές ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ προέκυψαν επί τη βάσει της από 30.12.2019 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε το συνολικό εισόδημα της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα

περίοδο 01.01.2013-31.12.2013 με την προσθήκη στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά της περιόδου αυτής:

A) εισοδημάτων από ελευθέρια επαγγέλματα συνολικού ύψους **7.477,88 €** και συγκεκριμένα:

α) ποσού εισοδημάτων συνολικού ύψους **2.415,40 €**, που προέκυψε από την αντιπαραβολή της αξίας των τετραπλότυπων που περιλαμβάνονταν στην αναλυτική κατάσταση του Δικηγορικού Συλλόγου με τις παραστάσεις της προσφεύγουσας σε δικαστήρια την περίοδο 01.01.2013-31.12.2014 με τα εκδοθέντα από την ίδια φορολογικά στοιχεία, βάσει της οποίας (αντιπαραβολής) διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας για τις σχετικές συναλλαγές (σελ. 8 της από 30.12.2019 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας),

β) ποσού εισοδημάτων συνολικού ύψους **3.460,89 €**, που αφορά σε ονομαστικές πιστώσεις των τραπεζικών λογαριασμών που τηρούσε η προσφεύγουσα κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2013-31.12.2013 σε πιστωτικά ιδρύματα της ημεδαπής, για τις οποίες διαπιστώθηκε η μη καταχώρησή τους στα βιβλία της είτε διά της έκδοσης ανακριβών (ως προς την αξία) φορολογικών στοιχείων αξίας είτε διά της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων αξίας, αν και τα σχετικά ποσά προέκυπταν από τα ως άνω τετραπλότυπα που περιλαμβάνονταν στην αναλυτική κατάσταση του Δικηγορικού Συλλόγου με τις παραστάσεις της προσφεύγουσας σε δικαστήρια την περίοδο 01.01.2013-31.12.2014 (μερικώς μη αιτιολογημένες ονομαστικές πιστώσεις, σελ. 21-22 της από 30.12.2019 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας),

γ) ποσού εισοδημάτων ύψους **266,85 €**, που αφορά σε μη αιτιολογημένη ονομαστική πίστωση τραπεζικού λογαριασμού που τηρούσε η προσφεύγουσα κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2013-31.12.2013 σε πιστωτικό ίδρυμα της ημεδαπής, η οποία, σε αντίθεση με τις υπόλοιπες συναλλαγές της με την ίδια αντισυμβαλλόμενη-εντολέα της, που αιτιολογήθηκαν πλήρως, δεν αιτιολογήθηκε από την ίδια, ενώ παράλληλα δεν είχε περιληφθεί ως έσοδο («καταχωρηθεί») στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων της και δεν τεκμηριωνόταν από φορολογικό στοιχείο αξίας (μη αιτιολογημένη ονομαστική πίστωση, σελ. 22 της από 30.12.2019 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας) και

δ) ποσού συνολικού ύψους **1.334,74 €**, που αφορά σε δαπάνες μη αναγνωρισθείσες προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας / λογιστικές διαφορές (σελ. 34-35 της από 30.12.2019 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας) και

B) εισοδημάτων αγνώστου πηγής/αιτίας προέλευσης (άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994) συνολικού ύψους **34.005,65 €**, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό εισόδημα (προ εκπτώσεων)	
	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου
01.01.2013-31.12.2013	22.428,56 €	63.912,09 €

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, της ως άνω πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

1.) Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή του άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/1994. Αβάσιμη η κρίση του ελέγχου ότι υφίσταται αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας ποσού 34.005,64 € στο πρόσωπό της, καθώς αυτή καλύπτεται από θετική ανάλωση κεφαλαίου ποσού τουλάχιστον 125.145,95 €, το οποίο επικαλέστηκε στον έλεγχο και το οποίο αυτός απέρριψε αόριστα και αβάσιμα.

2.) Η αποδιδόμενη διαφορά τεκμηρίου 18.992,78 € καλύπτεται από την επικληθείσα θετική ανάλωση κεφαλαίου.

Περαιτέρω, με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/2020 συμπληρωματικό υπόμνημά της επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει τον ακόλουθο πρόσθετο λόγο:

3.) Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή του άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/1994. Αβάσιμη η κρίση του ελέγχου ότι υφίστανται αδικαιολόγητες πρωτογενείς καταθέσεις ύψους 34.005,64 €, όπως αναφέρονται στις σελ. 23-30 της οικείας έκθεσης ελέγχου, διότι εξ αυτών καταθέσεις ποσού 20.367,44 € αποτελούν επανακαταθέσεις.

Επειδή, η προσφεύγουσα **δεν προβάλλει** κανέναν ισχυρισμό αναφορικά με τα ως άνω προστεθέντα, στο συνολικό εισόδημά της περιόδου 01.01.2013-31.12.2013, εισοδήματα από ελευθέρια επαγγέλματα συνολικού ύψους **7.477,88 €** (ήτοι **2.415,40 €** [μη δηλωθέντα εισοδήματα από την άσκηση του επαγγέλματός της, σελ. 8 της από 30.12.2019 οικείας έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, βλ. ανωτέρω υπό (Α.α)] + **3.460,89 €** [μη δηλωθέντα εισοδήματα από την άσκηση του επαγγέλματός της / μερικώς μη αιτιολογημένες πιστώσεις, σελ. 21-22 της από 30.12.2019 οικείας έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, βλ. ανωτέρω υπό (Α.β)] + **266,85 €** [μη δηλωθέντα εισοδήματα από την άσκηση του επαγγέλματός της / μη αιτιολογημένες ονομαστικές πιστώσεις, σελ. 22 της από 30.12.2019 οικείας έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, βλ. ανωτέρω υπό (Α.γ)] + **1.334,74 €** [μη αναγνωρισθείσες προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της δαπάνες / λογιστικές διαφορές, σελ. 34-35 της από 30.12.2019 οικείας έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, βλ. ανωτέρω υπό (Α.δ)]). Από αυτό συνάγεται ότι σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα **αποδέχεται**, καταρχήν, την προσθήκη των σχετικών ποσών στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά της περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 ως εισοδημάτων από ελευθέρια επαγγέλματα.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 εδ. β' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2013: «*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 προέλευσης 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 επαγγελμάτων της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.*»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 7 και 8 της απόφασης), «7. ...σε αρκετές περιπτώσεις (λ.χ. όταν ο ίδιος ο δικαιούχος του λογαριασμού καταθέτει σε αυτόν μετρητά ή το ποσό επιταγής), η αληθής φύση και η ακριβής αιτία ή πηγή (γενεσιουργός οικονομικός λόγος) των οικείων σημαντικών αυξήσεων του ποσού του τραπεζικού λογαριασμού είναι αδύνατο ή, εν πάση περιπτώσει, ιδιαίτερα δυσχερές να διαγνωσθούν με άλλους τρόπους από τη φορολογική διοίκηση, η οποία διαπιστώνει μια κατάσταση, όσον αφορά την περιουσία του φορολογούμενου, που ευλόγως καλεί για εξηγήσεις εκ μέρους του. Εξάλλου, σε υπόθεση όπως η κρινόμενη, 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. Κατ' ακολουθίαν, 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 [...]. 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 αντισταθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του [...], 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 [...].** 8. ...η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων [...], το βάρος **απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση** (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο,

τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης **μπορεί να προκύπτει**, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/ 1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παρα-βάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). **Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων** (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). [...]. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου 4174/ 2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου. Πράγματι, τέτοιες υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο ποσό είτε (α) αποτελεί φορολογητέο μη δηλωθέν εισόδημα, περίπτωση που είναι και η συνήθης, κατά τα κοινώς γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε (β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣτΕ 387/2015) είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ’ αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος

(τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμενα να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης είτε (δ) σε εξαιρετικές περιπτώσεις, απορρέει από συμπεριφορά που συνιστά ποινικό αδίκημα (λ.χ. εμπόριο ναρκωτικών ή δωροδοκία), με συνέπεια να υπόκειται (όχι σε φόρο εισοδήματος αλλά) σε δήμευση, σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 76 του Ποινικού Κώδικα και με ειδικές διατάξεις της ποινικής νομοθεσίας. Περαιτέρω, σε υπόθεση όπως η παρούσα, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελεύθεριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1175/2017 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «1. [...]. 2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου. Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του. [...]. 5. [...].»

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι είναι αβάσιμη η κρίση του ελέγχου ότι υφίσταται αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας ποσού 34.005,64 € στο πρόσωπό της, καθώς αυτή καλύπτεται από θετική ανάλωση κεφαλαίου ποσού τουλάχιστον 125.145,95 € που σχηματίστηκε σε προηγούμενα έτη (2006-2012), επικαλείται δε και προσκομίζει σχετικό πίνακα.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει σαφώς από τις δηλώσεις ΦΕφπ οικονομικών ετών 2007-2013 της προσφεύγουσας και από τα αντίστοιχα εκκαθαριστικά σημειώματα ΦΕφπ, στον προσκομιζόμενο πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου δεν έχουν αναγραφεί ποσά που αφορούν σε δαπάνες αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών, ιατρικές / νοσοκομειακές δαπάνες, υποχρεωτικές εισφορές σε ασφαλιστικά

ταμεία και ασφάλιστρα ζωής κ.λπ., τα οποία, λαμβανόμενα υπόψη, περιορίζουν το επικαλούμενο από την προσφεύγουσα διαθέσιμο κεφάλαιο από προηγούμενες χρήσεις (125.145,95 €). Η διαπίστωση αυτή αποτυπώνεται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα:

Οικονομικό έτος (διαχειριστική χρήση)	2007 (01.01.2006- 31.12.2006)	2008 (01.01.2007- 31.12.2007)	2009 (01.01.2008- 31.12.2008)	2010 (01.01.2009- 31.12.2009)	2011 (01.01.2010- 31.12.2010)	2012 (01.01.2011- 31.12.2011)	2013 (01.01.2012- 31.12.2012)
Δηλωθέντα εισοδήματα (Υ)	20.166,35 €	21.310,19 €	25.862,89 €	27.054,77 €	23.702,62 €	21.371,43 €	19.295,76 €
Σύνολο εσόδων (Υ)	20.166,35 €	21.310,19 €	25.862,89 €	27.054,77 €	23.702,62 €	21.371,43 €	19.295,76 €
Δηλωθέντα εισοδήματα (Σ)	28.288,44 €	37.186,77 €	22.418,94 €	45.544,64 €	19.307,86 €	5.018,94 €	4.303,39 €
Σύνολο εσόδων (Σ)	28.288,44 €	37.186,77 €	22.418,94 €	45.544,64 €	19.307,86 €	5.018,94 €	4.303,39 €
Σύνολο εσόδων (Υ+Σ)	48.454,79 €	58.496,96 €	48.281,83 €	72.599,41 €	43.010,48 €	26.390,37 €	23.599,15 €
Τεκμήρια ακινήτων (Υ)	5.149,26 €	3.496,42 €	3.496,42 €	3.496,42 €	11.700,00 €	15.720,00 €	15.720,00 €
Τεκμήρια αυτοκινήτων (Υ)	16.700,00 €	16.700,00 €	-	-	3.570,00 €	5.320,00 €	5.740,00 €
Ανέγερση οικοδ. ή δεξαμενών κλύμησης (Υ)	-	6.500,00 €	-	-	-	-	-
Δαπάνες αγοράς αγαθών κ.λπ. (Υ)	-	-	-	-	-	10.610,63 €	10.705,65 €
Ιατρικές / νοσοκομειακές δαπάνες (Υ)	635,27 €	-	-	80,00 €	-	80,00 €	-
Εισφορές σε ασφαλιστικά ταμεία (Υ)	-	-	-	-	-	-	-
Ασφάλιστρα ζωής κ.λπ. (Υ)	-	319,53 €	478,84 €	327,77 €	28,41 €	175,16 €	64,44 €
Ελάχιστο ποσό διαβίωσης (Υ)	2.900,00 €	2.900,00 €	2.900,00 €	2.900,00 €	2.500,00 €	2.500,00 €	2.500,00 €
Σύνολο δαπανών (Υ)	25.384,53 €	29.915,95 €	6.875,26 €	6.804,19 €	17.798,41 €	34.405,79 €	34.730,09 €
Τεκμήρια ακινήτων (Σ)	5.149,26 €	3.496,42 €	3.496,42 €	3.496,42 €	11.700,00 €	15.720,00 €	15.720,00 €
Τεκμήρια αυτοκινήτων (Σ)	-	-	-	-	2.100,00 €	-	-
Ανέγερση οικοδ. ή δεξαμενών κλύμησης (Σ)	-	6.500,00 €	-	-	-	-	-
Δαπάνες αγοράς αγαθών κ.λπ. (Σ)	-	-	-	-	-	-	-
Ιατρικές / νοσοκομειακές δαπάνες (Σ)	119,82 €	-	-	61,50 €	-	-	37,66 €
Εισφορές σε ασφαλιστικά ταμεία (Σ)	2.918,16 €	3.002,04 €	3.078,66 €	3.172,42 €	84,00 €	3.877,50 €	804,00 €
Ασφάλιστρα ζωής κ.λπ. (Σ)	-	557,60 €	415,08 €	551,78 €	23,14 €	69,50 €	-
Ελάχιστο ποσό διαβίωσης (Σ)	-	-	-	-	2.500,00 €	2.500,00 €	2.500,00 €
Σύνολο δαπανών (Σ)	8.187,24 €	13.556,06 €	6.990,16 €	7.282,12 €	16.407,14 €	22.167,00 €	19.061,66 €
Σύνολο δαπανών (Υ+Σ)	33.571,77 €	43.472,01 €	13.865,42 €	14.086,31 €	34.205,55 €	56.572,79 €	53.791,75 €
Υπόλοιπο (Υ)	-5.218,18 €	-8.605,76 €	18.987,63 €	20.250,58 €	5.904,21 €	-13.034,36 €	-15.434,33 €
Υπόλοιπο (Σ)	20.101,20 €	23.630,71 €	15.428,78 €	38.262,52 €	2.900,72 €	-17.148,06 €	-14.758,27 €
Υπόλοιπο (Υ+Σ)	14.883,02 €	15.024,95 €	34.416,41 €	58.513,10 €	8.804,83 €	-30.182,42 €	-30.192,60 €

Υπόλοιπο κατά την 01.01.2013	14.883,02 €	71.267,29 €
	+ 15.024,95 €	
	+ 34.416,41 €	
	+ 58.513,10 €	
	+ 8.804,83 €	
	- 30.182,42 €	
	<u>- 30.192,60 €</u>	
	<u>71.267,29 €</u>	

Υ: Υπόχρεος
Σ: Σύζυγος

Και ναι μεν από τον παραπάνω πίνακα προκύπτει ότι κατά την 01.01.2013 είναι δυνατό η προσφεύγουσα και ο σύζυγός της να διέθεταν μη αναλωθέν κεφάλαιο σχηματισθέν στις χρήσεις 2006-2012 (01.01.2006-31.12.2012) συνολικού ύψους 71.267,29 €, το οποίο μπορεί να «χρησιμοποιηθεί» (προβληθεί) προς δικαιολόγηση των ως άνω υπό κρίση πιστώσεων των ελεγχθέντων τραπεζικών λογαριασμών της συνολικού ύψους 34.005,65 € κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2013-31.12.2013 που προστέθηκαν στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά της περιόδου (χρήσης) αυτής ως εισόδημα από άγνωστη πηγή/αιτία προέλευσης. **Πλην όμως** από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα και ο σύζυγός της είχαν λάβει κατά την 19.7.2001, από την, ένα (1) **στεγαστικό δάνειο** ύψους 229.397,04 €, το οποίο φαίνεται πως δεν είχε εξοφληθεί μέχρι την 31.12.2012, η δε προσφεύγουσα έλαβε παράλληλα κατά την 03.06.2009, επίσης από την, και ένα **καταναλωτικό δάνειο** ύψους 30.000,00 €, το οποίο επίσης φαίνεται πως δεν είχε εξοφληθεί μέχρι την 31.12.2012. Για τα δάνεια αυτά η προσφεύγουσα ούτε προσκομίζει κανένα αποδεικτικό μέσο, αλλά ούτε και προβάλλει έστω κάποιον ισχυρισμό, αναφορικά με το αν έχει αποπληρωθεί κάποιο μέρος τους και, σε καταφατική περίπτωση, σε ποιο ακριβώς ύψος και σε ποιες ημερομηνίες συγκεκριμένα. Δεδομένου ωστόσο του συνολικού ύψους τους (259.397,04 €) είναι προφανές ότι η ενδεχόμενη καταβολή των όποιων ποσών για την αποπληρωμή τους μπορεί να επηρεάζει αποφασιστικά (ήτοι πολύ μειωτικά) το ως άνω συνολικό ποσό μη αναλωθέντος κεφαλαίου σχηματισθέντος στις χρήσεις 2006-2012 (01.01.2006-31.12.2012) που κατά τον προπαρατεθέντα πίνακα είναι δυνατό να διέθεταν ανά χείρας η προσφεύγουσα και ο σύζυγός της κατά την 01.01.2013 (**71.267,29 €**) -εκτίμηση που ενισχύεται από το γεγονός ότι κατά τη συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 30.12.2019 οικεία έκθεση ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας (σελ. 37-45) η προσφεύγουσα και ο σύζυγός της κατέβαλαν **μόνο εντός του 2013** για αποπληρωμή του στεγαστικού τους δανείου και άλλου/-ων καταναλωτικού/-ών δανείου/-ων της προσφεύγουσας συνολικό ποσό 29.222,97 € (8.762,58 € + 20.460,39 €). Για το λόγο αυτό, και στο πλαίσιο των ως άνω κριθέντων (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 7 της απόφασης) σχετικά με την υποχρέωση του φορολογουμένου να συνεργάζεται κατά τον διενεργούμενο έλεγχο με τη Φορολογική Διοίκηση, χορηγώντας της, συγκεκριμένα, όλα 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 στοιχεία των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος, η προσφεύγουσα είχε εν προκειμένω την υποχρέωση να αποκαλύψει στον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, στο πλαίσιο της συνεργασίας μαζί του, τα ως άνω κρίσιμα στοιχεία σχετικά με τα δύο (2) προαναφερθέντα δάνεια (αποπληρωθέν μέρος τους, ακριβές ύψος

αποπληρωμής/καταβληθεισών δόσεων και ακριβείς ημερομηνίες αποπληρωμής), η δε παράλειψή της να παράσχει τα στοιχεία αυτά νομίμως λαμβάνεται (μπορεί και πρέπει να ληφθεί) υπόψη σε βάρος της κατά την εκτίμηση των αποδείξεων και συγκεκριμένα εν προκειμένω νομίμως αξιολογείται (μπορεί και πρέπει να αξιολογηθεί) ως (ισοδυναμεί (μπορεί και πρέπει να ισοδυναμεί) με) αδυναμία της να τεκμηριώσει επαρκώς (πλήρης απόδειξη) τον ισχυρισμό της περί ύπαρξης ανά χείρας της και του συζύγου της, κατά την 01.01.2013, ποσού μη αναλωθέντος κεφαλαίου σχηματισθέντος στις χρήσεις 2006-2012 (01.01.2006-31.12.2012) προς δικαιολόγηση των πιστώσεων των ελεγχθέντων τραπεζικών λογαριασμών της συνολικού ύψους 34.005,65 € κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2013-31.12.2013 που προστέθηκαν στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά της περιόδου (χρήσης) αυτής ως εισόδημα από άγνωστη πηγή/αίτια. **Ανεξαρτήτως πάντως αυτού**, από το υπ' αριθμ./...../2020 έγγραφο (επιστολή) της Διεύθυνσης Κανονιστικής Συμμόρφωσης της και τα συνοδεύοντα αυτό αντίγραφα των λογαριασμών χορηγήσεων επ' ονόματι της προσφεύγουσας και του συζύγου της με τις αναλυτικές κινήσεις τους, τα οποία εστάλησαν στη Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας και διαβιβάστηκαν στην Υπηρεσία μας, βρίσκονται δε στο φυσικό φάκελο της υπόθεσης ως ουσιώδη στοιχεία του, προκύπτει σαφώς ότι α) η προσφεύγουσα και ο σύζυγός της κατέβαλαν κατά την περίοδο 01.01.2006-31.12.2012 για αποπληρωμή του ως άνω **στεγαστικού** τους δανείου τα ακόλουθα ποσά (ακολουθείται η σειρά που ακολουθείται στο ως άνω έγγραφο της Διεύθυνσης Κανονιστικής Συμμόρφωσης της):

2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	ΣΥΝΟΛΑ
6.869,32 €	6.380,16 €	6.797,62 €	6.797,60 €	6.413,27 €	6.208,03 €	6.120,33 €	45.586,33 €
9.391,64 €	8.640,27 €	9.145,41 €	9.128,72 €	8.611,33 €	8.337,54 €	8.215,25 €	61.470,16 €
2.482,12 €	2.308,26 €	2.452,43 €	2.452,35 €	2.293,19 €	2.207,30 €	2.173,19 €	16.368,84 €
-	4.206,11 €	4.213,77 €	4.213,76 €	4.233,34 €	4.354,25 €	4.258,54 €	25.479,77 €
18.743,08 €	21.534,80 €	22.609,23 €	22.592,43 €	21.551,13 €	21.107,12 €	20.767,31 €	148.905,10 €

και β) η προσφεύγουσα κατέβαλε κατά την περίοδο 03.06.2009-31.12.2012 για αποπληρωμή του ως άνω **προσωπικού-καταναλωτικού** της δανείου τα ακόλουθα ποσά:

2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	ΣΥΝΟΛΟ
-	-	-	2.141,38 €	5.258,92 €	5.364,41 €	5.266,19 €	18.030,90 €

συνεπώς συνολικό ποσό **166.936,00 €**, ποσό που υπερβαίνει σαφώς το ως άνω συνολικό ποσό μη αναλωθέντος κεφαλαίου σχηματισθέντος στις χρήσεις 2006-2012 (01.01.2006-31.12.2012) που κατά τον προπαρατεθέντα πίνακα είναι δυνατό να διέθεταν ανά χείρας η προσφεύγουσα και ο σύζυγός της κατά την 01.01.2013 (71.267,29 €). Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι η αποδιδόμενη διαφορά τεκμηρίου 18.992,78 € καλύπτεται από την ως άνω επικληθείσα θετική ανάλωση κεφαλαίου ποσού τουλάχιστον 125.145,95 € που σχηματίσθηκε σε προηγούμενα έτη (2006-2012), επικαλείται δε και προσκομίζει σχετικό πίνακα.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος. Κι αυτό, γιατί, ακόμα κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι προβάλλεται βάσιμα (νόμω και ουσία), δε θα ωφελούσε την προσφεύγουσα, αφού το προσδιορισθέν λογιστικώς κατόπιν του υπό κρίση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας συνολικό εισόδημά της (63.912,09 €) υπερβαίνει το τεκμαρτώ (ήτοι διά των τεκμηρίων) προσδιορισθέν, με αποτέλεσμα για τον υπολογισμό του αναλογούντος ΦΕφπ για τα εισοδήματά της τα κτηθέντα εντός της ελεγχθείσας χρήσης 2013 να λαμβάνεται υπόψη το πρώτο. Για το λόγο αυτό, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της, τον προβληθέντα με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ./29.5.2020 συμπληρωματικό υπόμνημά της επί της εν λόγω ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα προβάλλει ότι είναι αβάσιμη η κρίση του ελέγχου ότι υφίστανται αδικαιολόγητες πρωτογενείς καταθέσεις ύψους 34.005,64 €, όπως αναφέρονται στις σελ. 23-30 της οικείας έκθεσης ελέγχου, διότι εξ αυτών καταθέσεις ποσού 20.367,44 € αποτελούν επανακαταθέσεις, προσκομίζει δε πίνακα με συγκεκριμένους επιμέρους ισχυρισμούς για καθεμιά σχετική πίστωση.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει από την υπ' αριθμ. πρωτ./2020 συμπληρωματική έκθεση ελέγχου και απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, που συντάχθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ./2020 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας σε συνέχεια του υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ./2020 συμπληρωματικού υπομνήματος της προσφεύγουσας, η τελευταία δεν τεκμηρίωσε για καμία από τις σχετικές υπό κρίση πιστώσεις τον ισχυρισμό ότι προέρχονται τάχα από προγενέστερες αναλήψεις αντίστοιχων χρηματικών ποσών από τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρεί η ίδια σε πιστωτικά ιδρύματα, σύμφωνα με τις ακόλουθες διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας και το ηλεκτρονικό αρχείο από την εφαρμογή του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (ΕΛΑΕΠΠ):

Σχετιζόμε- νο/-α ΑΦΜ	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογ/σμού	Είδος Λογ/σμού	Ημερ/νία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπεζικής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Είδος Κίνη- σης	Ισχυρισμός προσφεύγουσας	ΣΧΟΛΙΟ
.....			Καταθε- τικός	08/01/2013 00:00	Κατάθεση μετρητών με βιβλιάριο	Κατάθεση με βιβλιάριο	600,00 €	Π	..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... .....	Η ανάληψη που επικαλείται η ελεγχόμενη έχει αντιστοιχηθεί από το ειδικό λογισμικό (Κρ.4.1: 13672 <- > 13673).
.....			Καταθε- τικός	10/01/2013 00:00	Κατάθεση μετρητών με βιβλιάριο	Κατάθεση με βιβλιάριο	300,00 €	Π	..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... .....	Η ανάληψη που επικαλείται η ελεγχόμενη έχει πραγματοποιηθεί από λογαριασμό, στον οποίο δε συμμετέχει η ίδια, και αφετέρου στην περιγραφή της συναλλαγής (Σχετ. Γ') η αιτιολογία είναι «μεταφορά σε λογαριασμό» και όχι «ανάληψη».

..... ..... .....	..... ..... .....	..... ..... .....	Καταθε- τικός	04/02/2013 00:00	Κατάθεση μετρητών με βιβλιάριο	Κατάθεση με βιβλιάριο	50,00 €	Π	..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... .....	Η ανάληψη που επικαλείται η ελεγχόμενη στις 25/01/2013 δεν υφίσταται ως εγγραφή στο extrait του λογαριασμού που επικαλείται (Σχετ. Δ').
..... ..... .....	..... ..... .....	..... ..... .....	Καταθε- τικός	04/02/2013 00:00	Κατάθεση μετρητών με βιβλιάριο	Κατάθεση με βιβλιάριο	100,00 €	Π	..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... .....	Η ανάληψη που επικαλείται η ελεγχόμενη έχει πραγματοποιηθεί από λογαριασμό, στον οποίο δε συμμετέχει η ίδια, αλλά ανήκει στον ΑΦΜ Το επικαλούμενο ποσό έχει αντιστοιχηθεί με άλλες καταθέσεις Κρ.4.3.1 (X=2Π): 13743 <-> Rec_Ids: {13761, 13779} Euro_Amounts: {600, 600}, Sum: 1200.
..... ..... .....	..... ..... .....	..... ..... .....	Καταθε- τικός	04/02/2013 00:00	Κατάθεση μετρητών με βιβλιάριο	Κατάθεση με βιβλιάριο	800,00 €	Π	..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... .....	Η ανάληψη που επικαλείται η ελεγχόμενη έχει πραγματοποιηθεί από λογαριασμό, στον οποίο δε συμμετέχει η ίδια, αλλά ανήκει στον ΑΦΜ Το επικαλούμενο ποσό έχει αντιστοιχηθεί με άλλες καταθέσεις Κρ.4.3.1 (X=2Π): 13743 <-> Rec_Ids: {13761, 13779} Euro_Amounts: {600, 600}, Sum: 1200.
..... ..... .....	..... ..... .....	..... ..... .....	Καταθε- τικός	05/02/2013 00:00	Κατάθεση μετρητών χωρίς βιβλιάριο	Κατάθεση χωρίς βιβλιάριο	500,00 €	Π	..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... .....	Δεν υφίσταται την 26/01/2013 η ανάληψη που επικαλείται η ελεγχόμενη στο Σχετ. Δ'. Αλλά και η ανάληψη από τον ίδιο λογαριασμό την 28/01/2013 (αν θεωρηθεί ότι η ελεγχόμενη αυτήν εννοούσε) έχει αντιστοιχηθεί με άλλη κατάθεση (Κρ.3.17: 13742 <-> 13739).
..... ..... .....	..... ..... .....	..... ..... .....	Καταθε- τικός	20/02/2013 08:20	..... ..... .....	MTP	800,00 €	Π	..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... .....	Η ελεγχόμενη επικαλείται ανάληψη και κατάθεση μεγαλύτερη του αναληφθέντος ποσού την ίδια ημέρα. Το γεγονός δε συνάδει με τη συνήθη πρακτική, δεδομένου ότι η ώρα της κατάθεσης είναι η 08:20 π.μ.
..... ..... .....	..... ..... .....	..... ..... .....	Καταθε- τικός	20/02/2013 00:00	Κατάθεση μετρητών με βιβλιάριο	Κατάθεση με βιβλιάριο	1.400,00 €	Π	..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... .....	Αντιστοιχισμένα ποσά Κρ.4.1: 13776 <-> 13777 (100,00). Τα λοιπά ποσά που επικαλείται η ελεγχόμενη αφορούν σε μεταγενέστερες της 20/02/2013 αναλήψεις.
..... ..... .....	..... ..... .....	..... ..... .....	Καταθε- τικός	07/03/2013 00:00	Κατάθεση μετρητών με βιβλιάριο	Κατάθεση με βιβλιάριο	700,00 €	Π	..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... .....	Οι αναλήψεις που επικαλείται η ελεγχόμενη έχουν πραγματοποιηθεί από λογαριασμό, στον οποίο δε συμμετέχει η ίδια, και πρόκειται για μικρά ποσά (350 € & 400 €) που δεν έχουν αποταμιευτικό χαρακτήρα σύμφωνα με τη συνήθη πρακτική.

..... ..... .....	..... ..... .....	..... ..... .....	Καταθε- τικός	02/05/2013 00:00	Κατάθεση μετρητών με βιβλιάριο	Κατάθεση με βιβλιάριο	2.000,00 €	Π	..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... .....	Οι αναλήψεις που επικαλείται η ελεγχόμενη έχουν πραγματοποιηθεί από λογαριασμό, στον οποίο δε συμμετέχει η ίδια. Άλλωστε, για ποσό 300 € υφίσταται η αντιστοίχιση Κρ.4.2.2 (Π=3Χ, tolerance: .01): 14006 <-> Rec_Id: {14001, 14004, 14005} Euro_Amounts: {300, 370, 500}, Sum: 1170.
..... ..... .....	..... ..... .....	..... ..... .....	Καταθε- τικός	08/05/2013 09:17	..... ..... .....	MTP	4.000,00 €	Π	..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... .....	Πρόκειται για αντιστοιχισμένα ποσά Κρ.4.2.1 (Χ=3Π, tolerance: .01): 14033 <-> Rec_Id: {14021, 14029, 14032} Euro_Amounts: {50, 432.15, 3000}, Sum: 3482.15.
..... ..... .....	..... ..... .....	..... ..... .....	Καταθε- τικός	13/05/2013 00:00	Κατάθεση μετρητών με βιβλιάριο	Κατάθεση με βιβλιάριο	600,00 €	Π	..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... .....	Η ανάληψη που επικαλείται η ελεγχόμενη έχει πραγματοποιηθεί από λογαριασμό, στον οποίο δε συμμετέχει η ίδια.
..... ..... .....	..... ..... .....	..... ..... .....	Καταθε- τικός	06/06/2013 00:00	Κατάθεση μετρητών με βιβλιάριο	Κατάθεση με βιβλιάριο	150,00 €	Π	..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... .....	Δεν υφίσταται την 04/06/2013 ανάληψη 200 € από την
..... ..... .....	..... ..... .....	..... ..... .....	Καταθε- τικός	12/06/2013 00:00	Κατάθεση μετρητών με βιβλιάριο	Κατάθεση με βιβλιάριο	100,00 €	Π	..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... .....	Πρόκειται για αντιστοιχισμένο ποσό με άλλη κατάθεση Κρ.4.3: 14108 <-> 14124.
..... ..... .....	..... ..... .....	..... ..... .....	Καταθε- τικός	12/06/2013 00:00	Κατάθεση μετρητών με βιβλιάριο	Κατάθεση με βιβλιάριο	500,00 €	Π	..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... .....	Έχει αντιστοιχηθεί ποσό 200,00 € με άλλη κατάθεση Κρ.4.3: 14108 <-> 14124.
..... ..... .....	..... ..... .....	..... ..... .....	Καταθε- τικός	12/07/2013 00:00	Κατάθεση μετρητών με βιβλιάριο	Κατάθεση με βιβλιάριο	400,00 €	Π	..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... .....	Πρόκειται για αντιστοιχισμένο ποσό με άλλη κατάθεση Κρ.4.4: 14216 <-> 14236.
..... ..... .....	..... ..... .....	..... ..... .....	Καταθε- τικός	16/07/2013 00:00	Κατάθεση μετρητών με βιβλιάριο	Κατάθεση με βιβλιάριο	500,00 €	Π	..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... .....	Πρόκειται για αντιστοιχισμένο ποσό με άλλη κατάθεση Κρ.4.4: 14216 <-> 14236.

..... .....	..... .....	..... .....	Καταθε- τικός	30/10/2013 14:11	..... .....	MTP	290,00 €	Π	..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... .....	Πρόκειται για αντιστοιχισμένο ποσό (σχεδόν στο σύνολό του) με άλλες καταθέσεις Κρ.4.2.1 (X=3Π, tolerance: .04): 14341 <-> Rec_ids: {14336, 14339, 14340} Euro_Amounts: {50, 600, 800}, Sum: 1450.
..... .....	..... .....	..... .....	Καταθε- τικός	07/11/2013 08:17	..... .....	MTP	500,00 €	Π	..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... .....	Πρόκειται για αντιστοιχισμένο ποσό με άλλες καταθέσεις Κρ.4.3.2. (Π=3X): 14619 <-> Rec_ids: {14588, 14601, 14602} Euro_Amounts: {120, 600, 80}, Sum: 800.
..... .....	..... .....	..... .....	Καταθε- τικός	05/12/2013 00:00	Κατάθεση/ ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ ανάληψη σε λογαριασμό	1.100,00 €	Π	..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... .....	Το ποσό των 400,00 € που επικαλείται ως ανάληψη την 29/11/2013 προέρχεται από λογαριασμό, στον οποίο δε συμμετέχει η ίδια. Επίσης, το ποσό των 400,00 € την 06/12/2013 προέρχεται από λογαριασμό, στον οποίο δε συμμετέχει η ίδια, αφενός, και αφετέρου το ποσό έχει εκταμιευθεί μεταγενέστερα της κατάθεσης. Το ποσό των 200,00 € είναι αντιστοιχισμένο με άλλη κατάθεση Κρ.4.3: 14621 <- > 14637.
..... .....	..... .....	..... .....	Καταθε- τικός	10/12/2013 00:00	Κατάθεση/ ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ ανάληψη σε λογαριασμό	200,00 €	Π	..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... .....	Την 02/12/2013 δεν υφίσταται ανάληψη ποσού 400,00 € από το λογαριασμό που επικαλείται η ελεγχόμενη.
..... .....	..... .....	..... .....	Καταθε- τικός	30/12/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗ- ΤΩΝ		300,00 €	Π	..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... ..... .....	Το ποσό της ανάληψης την 13/12/2012 που επικαλείται η ελεγχόμενη δε θεωρείται αποταμιευτικού χαρακτήρα, καθόσον πρόκειται για μικρό ποσό, το οποίο αναλήφθηκε πέραν του ενός έτους από την επανακατάθεσή του.
ΣΥΝΟΛΟ							20.467,44 €			

Για το λόγο αυτό, ο τρίτος, προβληθείς με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ./ 29.5.2020 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας, λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 29.1.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ, κατά της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		31/12/2019	31/12/2019	Φόρος εισοδήματος	01/01/2013 - 31/12/2013	24.457,02 €

και την επικύρωση της πράξης αυτής.

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

ΦΕφπ

Οικονομικό έτος 2014

Διαφορά κύριου φόρου	9.947,37 €
ΠΛΕΟΝ Πιστωτικού ποσού βάσει της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ οικονομικού έτους 2014	1.590,88 €
ΠΛΕΟΝ Συνόλου προσ αυξήσεων λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ οικονομικού έτους 2014 και εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕφπ (άρθρο 72 παρ. 17 ν. 4174/2013)	11.459,69 €
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	1.459,08 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>24.457,02 €</u>

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

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.