



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 30/09/2020

Αριθμός απόφασης: 1929

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 24/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά: α) της υπ' αριθμ. /24-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, οικονομικού έτους 2014, και β) της υπ' αριθμ. /24-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικού έτους 2014, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 24/12/2019 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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:

α) Με την υπ' αριθμ./24-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, οικονομικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 2.462,97 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 2.526,02 ευρώ πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 373,96 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **5.362,95 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 παρ. 1 του ν. 4509/2017.

β) Με την υπ' αριθμ./24-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 3.937,81 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 1.968,91 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 238,66 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **6.145,38 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4174/2013.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 24/12/2019 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, η οποία συντάχθηκε βάσει των υπ' αριθμ./22-05-2019 και/16-10-2018 εντολών μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. Στα πλαίσια του παραπάνω ελέγχου αντλήθηκαν τα απαραίτητα στοιχεία των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας από την Εφαρμογή Αυτοματοποίησης Προσαύξησης Περιουσίας για την περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 και 01/01/2014-31/12/2014 και, αφού αφαιρέθηκαν οι κινήσεις που αφορούσαν τυχόν μεταφορές μεταξύ των λογαριασμών και τυχόν συμψηφιστικών εγγραφών, συντάχθηκε η με αριθμ. πρωτ./27-05-2019 Πρόσκληση, προκειμένου η προσφεύγουσα να δώσει διευκρινήσεις για τις πηγές προέλευσης των εισροών-καταθέσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς για τα έτη 2013 και 2014, καθώς και ποια από τα ποσά έχουν φορολογηθεί νομίμως με την υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.

Μετά την αξιολόγηση των ισχυρισμών της προσφεύγουσας που υποβλήθηκαν με το με αριθμ. πρωτ./15-09-2017 αρχικό Υπόμνημα, με συνημμένα τα απαραίτητα δικαιολογητικά, και αφού εξαιρέθηκαν τα ποσά που είχαν δηλωθεί στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού 2014, ο έλεγχος κατέληξε στο

συμπέρασμα ότι η φορολογητέα ύλη που συμπεριλήφθηκε στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα παραπάνω έτη, διαφοροποιείται από την προκύπτουσα από τον έλεγχο φορολογητέα ύλη. Βάσει των ανωτέρω, εκδόθηκε το με αριθμ./20-9-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4174/13 και του άρθρου 62 του ν.4174/2013, και οι προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, προκειμένου η προσφεύγουσα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της.

Σε απάντηση του ανωτέρω σημειώματος διαπιστώσεων η προσφεύγουσα υπέβαλε τα με αριθμ. πρωτ./15-10-2019,/16-12-2019 και/20-12-2019 υπομνήματα, με τα οποία κάποιες από τις πιστώσεις αιτιολογήθηκαν. Οι υπόλοιπες πρωτογενείς πιστώσεις δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς από την προσφεύγουσα, η οποία έφερε και το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με συγκεκριμένη διάταξη. Κατόπιν των ανωτέρω, διαπιστώθηκε προσαύξηση του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 21 του ν. 4172/1203 ανά έτος ως ακολούθως:

ΧΡΗΣΕΙΣ/ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΤΗ	2013	2014
Εισόδημα άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/1994, άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013	9.472,96	11.932,76

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραβιάστηκε ουσιώδης τύπος της διαδικασίας έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων. Πιο συγκεκριμένα παραβιάστηκαν: α) οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013, καθώς η Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας εξέδωσε τις πράξεις μετά την προθεσμία που αναφέρεται σε αυτό, ήτοι στις 20/12/2019 αντί 15/11/2019, δεδομένου ότι υπέβαλε σε αυτήν την 15/10/2019 το έγγραφο των απόψεών της, και β) οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013, καθώς οι οριστικές πράξεις εκδόθηκαν στις 20/12/2019 πλην όμως η έκθεση ελέγχου φέρει ημερομηνία θεώρησης από την προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. στις 24/12/2019.

- Από το περιεχόμενο των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος απουσιάζουν ουσιώδη στοιχεία που συγκροτούν μια νόμιμη διοικητική πράξη και συγκεκριμένα:

α) Το ονοματεπώνυμο, ο ΑΦΜ, η διεύθυνση και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. του συζύγου της, τα δηλωθέντα εισοδήματα του οποίου περιλαμβάνονται στις προσβαλλόμενες με την ενδικοφανή της προσφυγή πράξεις.

β) Η υπογραφή-θεώρηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και από τους δύο ως άνω προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

γ) Οι ειδικότερες διατάξεις που εφαρμόζονται και οι οποίες προβλέπουν το ποσοστό του φόρου που εφαρμόζεται επί του φορολογητέου εισοδήματος, τον πρόσθετο φόρο ή το πρόστιμο που επιβάλλεται επί του κυρίου φόρου και την επιβαλλόμενη εισφορά αλληλεγγύης.

δ) το περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου, στο κύρος και την αποδεικτική ισχύ της οποίας στηρίζεται η νομιμότητα των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος, ουδείς υπάλληλος της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας υπογράφει αν και αυτοί συνέπραξαν στην κατάρτιση αυτής και βεβαιώνουν τα σε αυτήν διαλαμβανόμενα αποτελέσματα του ελέγχου.

- Η Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας εσφαλμένα απέρριψε τον βάσιμο και αληθή ισχυρισμό της ότι χρηματικές πιστώσεις-καταθέσεις στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό της τράπεζας (.....), ήτοι στον υπ' αριθμ. της τράπεζας αυτής, προέρχονταν από εισπράξεις της εταιρείας «.....» προοριζόμενες για την πληρωμή ορισμένων υποχρεώσεων της εταιρείας αυτής «επί αποδόσει λογαριασμού». Μέρος των ακαθάριστων εσόδων της πιο πάνω εταιρείας «.....» στις επίμαχες διαχειριστικές περιόδους διήλθαν από τους ατομικούς κοινούς και μη κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, ενώ από τους τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρείας διήλθε το υπόλοιπο ποσό των ακαθάριστων εσόδων της εταιρείας. Συνεπώς μη ορθώς η Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επιμερίζει μεταξύ των συνδικαιούχων στον τραπεζικό λογαριασμό της τράπεζας τα χρηματικά ποσά πιστώσεων-καταθέσεων ύψους 27.910,00 ευρώ για τη χρήση 2013 και 35.798,38 ευρώ για τη χρήση 2014, καθώς έχει κριθεί από την Υπηρεσία μας ότι πιστώσεις-καταθέσεις της εταιρείας σε λογαριασμούς των εταίρων δεν συνιστούν προσαύξηση περιουσίας.

- Η Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας εσφαλμένα υποστηρίζει ότι δεν προσκόμισε για τις πιο πάνω πιστώσεις-καταθέσεις από εισπράξεις της εταιρείας σε κοινό λογαριασμό των εταίρων: α) τους τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρείας, καθώς αυτοί έχουν επισυναφθεί στο υπ' αριθμ./16-12-2019 έγγραφό της, που σε κάθε περίπτωση δύναται να ανακτήσει, και β) κατάλληλα δικαιολογητικά (λογιστικές εγγραφές, τραπεζικά έγγραφα κα), καθώς η Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας για την περίπτωση αυτή δεν συνέταξε προς το σκοπό αυτό και δεν της κοινοποίησε αίτημα του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/13 ορίζεται:

«Άρθρο 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση

που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатуμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 10 παρ. 5 του ν. 2690/1999** (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας): «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

Επειδή, εξάλλου, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012). Συνεπώς οι προβλεπόμενες από το άρθρο 25 παρ. 3 του ν. 4174/2013, άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 και το έγγραφο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2.5.2014 προθεσμίες των ενεργειών του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστικές, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή τους καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτικές, αποσκοπούσες στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του ν. 2690/1999 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 και 11 του ν. 158/1999, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης των εν λόγω προθεσμιών.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες, διότι παραβιάστηκαν οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, οι οποίες ορίζουν ότι η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή από την εκπνοή της προθεσμίας για την υποβολή αυτών. Ωστόσο, με βάση τα προαναφερθέντα, ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι υπ' αριθμ./2019 και/..... οριστικές πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας εκδόθηκαν στις 24/12/2019, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι, κατά παράβαση των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013, οι πράξεις είχαν ήδη καταρτισθεί στις 20/12/2019 πριν η έκθεση ελέγχου λάβει νόμιμη υπόσταση, καθώς φέρει ημερομηνία θεώρησης από την προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. στις 24/12/2019, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 37 του ν. 4174/2013**:
«Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,
- κ) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 1 του ν. 2238/1994:

«1. Κατά τη διάρκεια του γάμου οι σύζυγοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν κοινή δήλωση των εισοδημάτων τους, στα οποία ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα καθενός συζύγου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 61 παρ. 2 του ν. 2238/1994:

«2. Για τους εγγάμους, για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 5, υπόχρεος σε επίδοση δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου του.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 74 παρ. 4 του ν. 2238/1994:

«4. Για τους εγγάμους, εφόσον συντρέχει περίπτωση της παρ. 1 του άρθρου 5, η οφειλή για φόρο, τέλη και εισφορές, που αναλογούν στα εισοδήματά τους βεβαιώνεται χωριστά και η ευθύνη της καταβολής βαρύνει κάθε σύζυγο.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 64 παρ. 4 του ν. 4172/2013:

«4.α) Οι σύζυγοι, κατά τη διάρκεια του γάμου, υποβάλλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματά τους. Υπόχρεος για την υποβολή της κοινής δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου του. Ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν στα εισοδήματα εκάστου συζύγου βεβαιώνεται χωριστά και η ευθύνη της καταβολής βαρύνει κάθε σύζυγο.»

Επειδή με βάση την κατ' άρθρο 61 παρ. 2 του ν. 2238/1994 και την κατ' άρθρο 67 του ν.4172/2013 κοινή δήλωση που υποβάλλουν οι σύζυγοι κατά τη διάρκεια του γάμου για τα εισοδήματά τους αυτοτελώς λαμβανόμενα, εκδίδεται πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, με την οποία καθορίζεται, ύστερα από χωριστό υπολογισμό στο εισόδημα καθενός από αυτούς των αναλογούντων φόρων τελών και εισφορών, το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης καθενός από τους συζύγους και με την οποία συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή

απαίτηση εκάστου. Έτσι ο Κ.Φ.Δ. προβλέπει ότι η βεβαίωση του φόρου γίνεται ομοίως σε κάθε σύζυγο χωριστά.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, βάσει της υπ' αριθμ./22-05-2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου περιόδου 1/1/2013-31/12/2013 και της/16-10-2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου περιόδου 1/1/2014 -31/12/2014, διενεργήθηκε έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της προσφεύγουσας. Κατά το χρόνο έκδοσης των εντολών από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, η προσφεύγουσα υπέβαλλε δηλώσεις εισοδήματος ως υπόχρεη, και όχι ως σύζυγος υπόχρεου, ενώ η οφειλή του φόρου αφορά τα εισοδήματά της και όχι του υπόχρεου-συζύγου. Συνεπώς ορθά και νόμιμα εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις μόνο για την προσφεύγουσα, οι οποίες φέρουν υπογραφή-θεώρηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, καθώς και όλες τις προβλεπόμενες κατά το άρθρο 37 του ν. 4174/2013 πληροφορίες και συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι στις εν λόγω οριστικές πράξεις απουσιάζουν ουσιώδη στοιχεία που συγκροτούν μια νόμιμη διοικητική πράξη δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 16 του ν. 2690/1999** «περί του περιεχομένου και του τύπου των διοικητικών πράξεων» ορίζονται τα εξής:

«1. Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία, καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου. Στην ατομική διοικητική πράξη αναφέρεται, επίσης, η τυχόν δυνατότητα άσκησης της, κατ' άρθρο 25, ειδικής διοικητικής, ή ενδικοφανούς, προσφυγής, γίνεται δε μνεία του αρμόδιου για την εξέτασή της οργάνου, της προθεσμίας, καθώς και των συνεπειών παράλειψης της άσκησης της. Προσφυγή που ασκείται σύμφωνα με τις προαναφερόμενες πληροφορίες της υπηρεσίας δεν μπορεί να παραγάγει συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντος. Η παράλειψη Αναφοράς των εφαρμοζόμενων διατάξεων, καθώς και των κατά τη δεύτερη περίοδο στοιχείων, δεν επάγεται ακυρότητα της πράξης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **Κ.Πολ.Δικ.:**

«Άρθρο 432

Τα έγγραφα έχουν αποδεικτική δύναμη όταν έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τους νόμιμους τύπους, έχουν τα στοιχεία τα απαραίτητα για το κύρος τους, δεν είναι τεμαχισμένα, τρυπημένα ή διαγραμμένα, δεν έχουν ξύσιμα ή δεν είναι με άλλον τρόπο αλλαγμένα σε ουσιώδη μέρη τους, και μπορούν να διαβαστούν.

Άρθρο 438

Έγγραφα που έχουν συνταχθεί κατά τους νόμιμους τύπους από δημόσιο υπάλληλο ή λειτουργό ή πρόσωπο που ασκεί δημόσια υπηρεσία ή λειτουργία αποτελούν πλήρη απόδειξη για όλους ως προς όσα βεβαιώνονται στο έγγραφο ότι έγιναν από το πρόσωπο που συνέταξε το έγγραφο ή ότι έγιναν ενώπιόν του αν το πρόσωπο αυτό είναι καθ' ύλην και κατά τόπον αρμόδιο να κάνει αυτή τη βεβαίωση. Ανταπόδειξη επιτρέπεται μόνο με προσβολή του εγγράφου ως πλαστού.

Άρθρο 449

1. Αντίγραφα των οποίων η ακρίβεια βεβαιώνεται από τον αρμόδιο υπάλληλο έχουν αποδεικτική δύναμη ίση με το πρωτότυπο.»

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το πρωτότυπο δημόσιο έγγραφο απαιτείται να φέρει επί ποινή ακυρότητας υπογραφή. Τα αντίγραφα αυτού αποκτούν αποδεικτική δύναμη μόνο εάν είναι κερωμένα, δηλαδή εάν η ακρίβεια ή πιστότητα σε σχέση προς το πρωτότυπο βεβαιώνεται από τον αρμόδιο προς τούτο υπάλληλο. Αυτονόητο είναι λοιπόν ότι το αντίγραφο δεν φέρει την υπογραφή του οργάνου που υπέγραψε το πρωτότυπο, αλλά θα πρέπει σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις να είναι επικυρωμένο. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, οι οικείες πρωτότυπες πράξεις, καθώς και η σχετική έκθεση ελέγχου, φέρουν όλες τις νόμιμες υπογραφές, ενώ το αποδοθέν αντίγραφο αυτής φέρει απλώς νομότυπη επικυρωμένη σφραγίδα. Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι απορριπτέοι, δεδομένου ότι τα πρωτότυπα φέρουν νόμιμες υπογραφές, τα δε αντίγραφα που επιδόθηκαν έχουν ισχύ δημοσίου εγγράφου

Επειδή στο **άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994**, όπως το τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 48 προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 (ΦΕΚ Α΄ 175/30-9-2010) και σύμφωνα με το άρθρο 20 του ίδιου νόμου ισχύει από 30/9/2010 και μετά, ορίζεται:

«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 εγκύκλιο του Υπ. Οικ. **ΠΟΛ. 1095/2011** ορίζεται, μεταξύ άλλων:

«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 εισοδήματός 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.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ.

5. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες.

.....

7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων, 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 ΚΦΕ.

9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010...

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.

12. Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος.»

Επειδή στην παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

Επειδή στο άρθρο 39 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, 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 το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.».

Επειδή στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1175/2017 μεταξύ άλλων ορίζεται:

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 , στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ΄ πηγής του Ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του Ν.2238/1994 ή του Ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

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

.....
5.Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

.....

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

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.»

Επειδή όπως έχει κριθεί από το **ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές** επί προδικαστικών αιτημάτων:

«Α. 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 άρθρου 66 § 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 § 1 του ν. 4174/2013, ... 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, ...**

Β. ... 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, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 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, διότι 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 ... Τούτο δεν συνιστά ανιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων.

Γ. Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελεύθεριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου...».

Επειδή με βάση την ως άνω Απόφαση του ΣτΕ ο φορολογούμενος τεκμαίρεται ότι γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και μπορεί ευχερώς και **υποχρεούται να υποδείξει στη φορολογική αρχή την πηγή προέλευσης αυτών**, τούτο δε, δεν συνιστά ανιστροφή του βάρους απόδειξης. Επομένως, ναι μεν επιτρέπεται η ανιστροφή του βάρους της απόδειξης υπέρ της φορολογικής διοίκησης, όχι όμως χωρίς όρια, δεδομένου ότι ως ασφαλιστική δικλείδα πρέπει να ζητούνται από το φορολογούμενο να αιτιολογήσει τα μεγάλα ποσά, τα οποία σε κάθε περίπτωση κρίνονται από τον έλεγχο μετά τη μελέτη του φακέλου της υπόθεσης.

Επομένως η διαπίστωση προσαύξησης περιουσίας πρέπει να εδράζεται σε «**μεγάλα ποσά**» (ΣτΕ 884/2016) για τα οποία ο φορολογούμενος οφείλει να γνωρίζει την πηγή προέλευσής τους. Η έννοια «μεγάλα ποσά» εξειδικεύεται κατά περίπτωση ανάλογα με το προφίλ και την οικονομική δυνατότητα του φορολογουμένου και ως εκ τούτου η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το επάγγελμά του, το είδος των εισοδημάτων του, την περιοδικότητα των

καταθέσεων του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ το δε τιθέμενο όριο καταθέσεων πάνω από το οποίο θα πρέπει να ζητείται από τον φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας κατάθεσης πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος ουσιαστικά να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα.

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα δυνάμει των υπ' αριθμ./22-05-2019 και/16-10-2018 εντολών μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, η οποία αφορά και έρευνα σχετικά με τους τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσε η προσφεύγουσα για το χρονικό διάστημα από την 01/01/2013-31/12/2014. Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τους ισχυρισμούς που διατύπωσε η προσφεύγουσα και τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκόμισε για την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης των πιστώσεων χρηματικών ποσών στους τραπεζικούς του λογαριασμούς στο με αριθμ. πρωτ./15-09-2017 αρχικό Υπόμνημα και στα με αριθμ. πρωτ./15-10-2019,/16-12-2019 και/20-12-2019 Υπομνήματα που υπέβαλε, διαπίστωσε ότι τα παρακάτω ποσά δεν δικαιολογήθηκαν από αυτήν και αποτελούν - κατά το μέρος που της αναλογούν - προσαύξηση της περιουσίας της, που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, η οποία φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών ή ως εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας της χρήσης, κατά την οποία επήλθε:

RE C ID	ΕΠΩΝΥΜΙ Α Target Π.Ι.	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΕΙΔΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΠΛΗ ΘΟΣ ΔΙΚΑΙΟΥ ΧΩΝ	ΗΜ/ΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑ ΓΗΣ	ΚΩΔ. ΣΥΝΑΛΛΑ ΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ
3317			ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	4/1/2013 14:11	CURRENT DEPOSIT	825,00	275,00
3348			ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	17/1/2013 8:51	CURRENT DEPOSIT	1.600,00	533,33
3353			ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	22/1/2013 9:18	CURRENT DEPOSIT	2.195,00	731,66
3354			ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	24/1/2013 9:20	CURRENT DEPOSIT TO 3RD	900,00	300,00
3361			ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	25/1/2013 9:15	CURRENT DEPOSIT TO 3RD	300,00	100,00
3363			ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	29/1/2013 9:25	CURRENT DEPOSIT	1.500,00	500,00
3371			ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	7/2/2013 11:38	CURRENT DEPOSIT	3.400,00	1.133,33

3372	..... ....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	11/2/2013 10:38	CURRENT DEPOSIT	2.820,00	940,00
3386	..... ....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	2	20/2/2013 0:00	Κατάθεση/ ανάληψη σε λογ/σμο	1.200,00	400,00
3428	..... ....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	1/4/2013 11:01	CURRENT DEPOSIT	3.050,00	1.016,66
3436	..... ....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	3/4/2013 13:59	CURRENT DEPOSIT	200,00	66,66
3458	..... ....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	26/4/2013 10:14	CURRENT DEPOSIT	2.570,00	859,66
3485	..... ....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	30/5/2013 12:43	CURRENT DEPOSIT	3.550,00	1.183,33
3567	..... ....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	28/8/2013 11:38	CURRENT DEPOSIT	1.000,00	500,00
3590	..... ....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	9/9/2013 9:43	CURRENT DEPOSIT	1.800,00	600,00
3612	..... ....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	16/10/201 3 11:56	CURRENT DEPOSIT	1.000,00	333,33
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2013							27.910,00	9.472,96

REC ID	ΕΠΩΝΥΜΙ Α Target Π.Ι.	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΕΙΔΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΠΛΗ ΘΟΣ ΔΙΚΑΙΟ ΥΧΩΝ	ΗΜ/ΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑ ΓΗΣ	ΚΩΔ. ΣΥΝΑΛΛΑ ΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ
3715			ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	30/1/2014 0:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.030,00	343,33
3727			ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	14/2/2014 0:00	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡ Α ΑΠΟ ΛΟΓ.	103,38	34,46
3760			ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	3/4/2014 0:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	500,00	166,66
3787			ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	16/5/2014 0:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	7.895,00	2.631,66
3871			ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	19/9/2014 0:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.600,00	1.200,00
3875			ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	26/9/2014 0:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	930,00	310,00

3894	..... ....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	6/10/2014 0:00	APS- ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.000,00	333,33
3895	..... ....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	6/10/2014 0:00	APS- ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.500,00	833,33
3921	..... ....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	10/10/201 4 0:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4.170,00	1.390,00
3954	..... ....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	21/11/201 4 0:00	APS- ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	400,00	133,33
3974	..... ....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	1/12/2014 0:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.305,00	768,33
3980	..... ....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	8/12/2014 0:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	11.365,00	3.788,33
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2014							35.798,38	11.932,76

Επειδή η προσφεύγουσα, προκειμένου να δικαιολογήσει τα παραπάνω πιστωθέντα στους λογαριασμούς της ποσά, ισχυρίζεται ότι προέρχονται από εισπράξεις της εταιρείας «.....» προοριζόμενες για την πληρωμή ορισμένων υποχρεώσεων της εταιρείας αυτής «επί αποδόσει λογαριασμού», καθώς μέρος των ακαθάριστων εσόδων της πιο πάνω εταιρείας «.....» στις επίμαχες διαχειριστικές περιόδους διήλθαν από τους ατομικούς κοινούς και μη κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, ενώ από τους τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρείας διήλθε το υπόλοιπο ποσό των ακαθαρίστων εσόδων της εταιρείας. Ωστόσο, σύμφωνα με την παρ. 5.4 της ΠΟΛ. 1175/2017, δε συνιστά προσαύξηση περιουσίας, όταν αποδεικνύεται ότι το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό φυσικού προσώπου που συμμετέχει σε νομικό πρόσωπο αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου. Στην προκειμένη περίπτωση, δεν αποδεικνύεται ότι τα εν λόγω ποσά που πιστώθηκαν στο λογαριασμό της προσφεύγουσας αφορούν την εταιρεία «.....», καθώς δεν προσκομίστηκαν κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά (στοιχεία – τεκμήρια), όπως π.χ. λογιστικές εγγραφές, αντίγραφα πληρωμών οφειλών, τραπεζικά έγγραφα, η αιτία της κατάθεσης, κτλ., με αποτέλεσμα η αιτιολογία προέλευσης των εν λόγω πιστώσεων να χαρακτηρίζεται ως μη επαρκής. Με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι μη αιτιολογηθείσες πιστώσεις προέρχονται από εισπράξεις της εταιρείας «.....» στην οποία συμμετέχει δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός, καθώς προβάλλεται αόριστα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 της ΠΟΛ. 1033/21.2.2013** με θέμα Διευκρινίσεις στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που έχουν αποστείλει εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-2011”:

«18. Αντιμετώπιση των εμβασμάτων σε περίπτωση συνδικαιούχων.

Για τους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, το ποσό του εμβάσματος επιμερίζεται στους συνδικαιούχους καταρχήν ισομερώς και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 της ΠΟΛ. 1228/15.10.2014 με θέμα “Παροχή πρόσθετων οδηγιών στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που αποστέλλουν εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-2011”:

«3. Κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους.

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

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

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

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

Επειδή, επιπλέον, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι σχετικά με την πίστωση με REC-ID 3567, ποσού 1.000,00 ευρώ, εκ παραδρομής επιμερίστηκε στο 1/2, ήτοι στο ποσό των 500,00 ευρώ, αντί στο 1/3, ήτοι στο ποσό των 333,33 ευρώ. Ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας βασίμως προβάλλεται. Ωστόσο, εκ παραδρομής ο έλεγχος έχει επιμερίσει επίσης την πίστωση με REC-ID 3386 στο λογαριασμό της Τράπεζας, ποσού 1.200,00 ευρώ στο 1/3, ήτοι στο ποσό 400,00 ευρώ, αντί του ορθού 1/2, ήτοι 600,00 ευρώ, με αποτέλεσμα το τελικό άθροισμα του ελέγχου να για τις αναιτιολόγητες πιστώσεις της χρήσης 2013 μα ανέρχεται σε 9.472,96 ευρώ, αντί του ορθού 9.548,33 ευρώ. Επειδή όμως, κατά γενική αρχή του δικαίου και μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.τ.Ε 424/2006, 4202/1986, 2340/1987), διότι αυτό θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για την προσφεύγουσα καταλογισμό, σύμφωνα με την αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος, το ως άνω ποσό πρέπει να περιοριστεί στο ποσό της υπ’ αριθμ./24-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014.

Επειδή, ωστόσο, λαμβάνοντας υπόψη το σκεπτικό της ΣτΕ 884/2016 και τη συνολική εικόνα των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, γίνεται δεκτό ότι δεν αποτελεί «μεγάλο ποσό» μέχρι το όριο των 500,00 ευρώ και επομένως δεν αποτελούν ελεγκτέα προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013, με

την παρούσα απόφαση, οι πιστώσεις με Α/Α 3317, 3354, 3361, 3386, 3436, 3612 της χρήσης 2013 και οι πιστώσεις με Α/Α 3715, 3727, 3760, 3875, 3894 και 3954 της χρήσης 2014.

Επειδή, με βάση όλα τα ανωτέρω, οι πιστώσεις για τις οποίες συντρέχουν οι διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013 προσδιορίζονται εκ νέου ως κάτωθι:

RE C ID	ΕΠΩΝΥΜΙ Α Target Π.Ι.	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΕΙΔΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΠΛΗ ΘΟΣ ΔΙΚΑΙΟΥ ΧΩΝ	ΗΜ/ΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑ ΓΗΣ	ΚΩΔ. ΣΥΝΑΛΛΑ ΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ
3348			ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	17/1/2013 8:51	CURRENT DEPOSIT	1.600,00	533,33
3353			ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	22/1/2013 9:18	CURRENT DEPOSIT	2.195,00	731,66
3363			ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	29/1/2013 9:25	CURRENT DEPOSIT	1.500,00	500,00
3371			ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	7/2/2013 11:38	CURRENT DEPOSIT	3.400,00	1.133,33
3372			ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	11/2/2013 10:38	CURRENT DEPOSIT	2.820,00	940,00
3428			ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	1/4/2013 11:01	CURRENT DEPOSIT	3.050,00	1.016,66
3458			ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	26/4/2013 10:14	CURRENT DEPOSIT	2.570,00	859,66
3485			ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	30/5/2013 12:43	CURRENT DEPOSIT	3.550,00	1.183,33
3567			ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	28/8/2013 11:38	CURRENT DEPOSIT	1.000,00	500,00
3590			ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	9/9/2013 9:43	CURRENT DEPOSIT	1.800,00	600,00
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2013							23.485,00	7.997,97

REC ID	ΕΠΩΝΥΜΙ Α Target Π.Ι.	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΕΙΔΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΠΛΗ ΘΟΣ ΔΙΚΑΙΟ ΥΧΩΝ	ΗΜ/ΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑ ΓΗΣ	ΚΩΔ. ΣΥΝΑΛΛΑ ΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ
3787			ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	16/5/2014 0:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	7.895,00	2.631,66

3871	..... ....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	19/9/2014 0:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.600,00	1.200,00
3895	..... ....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	6/10/2014 0:00	ΑΡΣ- ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.500,00	833,33
3921	..... ....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	10/10/201 4 0:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4.170,00	1.390,00
3974	..... ....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	1/12/2014 0:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.305,00	768,33
3980	..... ....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙ ΚΟΣ	3	8/12/2014 0:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	11.365,00	3.788,33
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2014							31.835,00	10.611,65

Επειδή στο άρθρο 65 του ν. 4174/2013 σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«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, περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η Δ.Ο.Υ. αναφέρει ότι δεν προσκόμισε τους τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρείας «.....», καθώς αυτοί έχουν επισυναφθεί στο υπ' αριθμ./16-12-2019 έγγραφό της, που σε κάθε περίπτωση δύναται να ανακτήσει, ωστόσο ούτε κατά το στάδιο της υποβολής της ενδικοφανούς του προσφυγής προσκομίζει τα στοιχεία αυτά, αλλά ούτε και κάποιο άλλο νέο στοιχείο (λογιστικές εγγραφές, τραπεζικά έγγραφα κα), που να μεταβάλει το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 24/12/2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Κατόπιν των ανωτέρω ο τελικός προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος της προσφεύγουσας κατά το οικονομικό έτος 2014 και το φορολογικό έτος 2014 έχει ως εξής:

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2014							
	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΠΟΣΑ ΔΕΔ		ΔΙΑΦΟΡΑ
	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	
A-B Από ακίνητα	20.554,30	1.164,00	20.554,30	1.164,00	20.554,30	1.164,00	0,00
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	1.287,15	0,00	1.287,15	0,00	1.287,15	0,00	0,00
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	0,00	150,00	0,00	9.622,96	0,00	8.147,97	7.997,97
Συνολικό εισόδημα	21.841,45	1.314,00	21.841,45	10.786,96	21.841,45	9.311,97	7.997,97

Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο	21.841,45	1.314,00	21.841,45	10.786,96	21.841,45	9.311,97	7.997,97
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	0,00	0,00	0,00		0,00		0,00
Άθροισμα	21.841,45	1.314,00	21.841,45	10.786,96	21.841,45	9.311,97	7.997,97
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 του ν.2238/1994	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα	21.841,45	1.314,00	21.841,45	10.786,96	21.841,45	9.311,97	7.997,97

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2014							
	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΠΟΣΑ ΔΕΔ		ΔΙΑΦΟΡΑ
	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	20.130,50	1.140,00	20.130,50	1.140,00	20.130,50	1.140,00	0,00
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	816.417,69	25.022,18	816.417,69	25.022,18	816.417,69	25.022,18	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	0,00	0,00	11.932,76	0,00	10.611,65	10.611,65
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	3.279,65	20,63	3.279,65	20,63	3.279,65	20,63	0,00
Συνολικό εισόδημα	839.827,84	26.182,81	839.827,84	38.115,57	839.827,84	36.794,46	10.611,65
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο	839.827,84	26.182,81	839.827,84	38.115,57	839.827,84	36.794,46	10.611,65
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	0,00	0,00	0,00		0,00		0,00
Άθροισμα	839.827,84	26.182,81	839.827,84	38.115,57	839.827,84	36.794,46	10.611,65
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	0,00	4.303,04	0,00	4.303,04	0,00	4.303,04	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα	839.827,84	30.485,85	839.827,84	42.418,61	839.827,84	41.097,50	10.611,65

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 24/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, και την τροποποίηση των υπ'

αριθμ./24-12-2019 και/24-12-2019 προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας ως εξής:

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

Α) Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2013-31/12/2013

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2014 ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ								
		Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3)-(1)
Α.ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΚΛΙΜΑΚΑΣ		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	
ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	Εισόδημα	21.841,45	4.306,09	21.841,45	4.306,09	21.841,45	4.306,09	
	Μείωση φόρου		283,17		283,17		283,17	
	Υπόλοιπο φόρου (α)		4.022,92		4.022,92		4.022,92	0,00
ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	Εισόδημα	1.314,00	155,40	10.786,96	2.618,37	9.311,97	2.234,87	2.079,47
	Μείωση φόρου							0,00
	Υπόλοιπο φόρου (β)		155,40		2.618,37		2.234,87	2.079,47
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)								0,00
Β.ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ								0,00
Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)		22.390,00	335,85	22.390,00	335,85	22.390,00	335,85	0,00
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ (α) +(β) +(γ) +(δ)			4.514,17		6.977,14		6.593,64	2.079,47
Γ.ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ								
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :								
ε) Ελευθέρια επαγγέλματα			30,00		30,00		30,00	
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :								
α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος			3.898,49		3.898,49		3.898,49	
Σύνολο εκπτώσεων			3.928,49		3.928,49		3.928,49	0,00
Μείωση επιστροφής φόρου			0,00		0,00		0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου			585,68		3.048,65		2.665,15	2.079,47
Δ.ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΝΤΑΙ ΚΑΙ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΑΦΑΙΡΟΥΝΤΑΙ								
1.Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικονομικό έτος			2.452,79		2.452,79		2.452,79	0,00
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων			671,70		671,70		671,70	

3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	134,34		134,34		134,34	
6α.Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 του ν.4174/2013 (50%)			1.231,49		1.039,74	1.039,74
6β.Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 (72 μήνες * 0,73%)			1.294,54		1.092,97	1.092,97
9.Εισφορά ΕΛΓΑ						0,00
10.Εισφορά αλληλεγγύης	2.196,85		2.570,81		2.541,31	344,46
11.Τέλος επιτηδεύματος						
12.Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης	1.128,00		1.128,00		1.128,00	0,00
Σύνολο κεφαλαίου Δ	6.583,68		9.483,66		9.060,84	2.477,16
Γενικό Σύνολο	7.169,36		12.532,30		11.725,99	4.556,63
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου	41,30		41,30		41,30	0,00
Χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση	7.128,06		12.491,00		11.684,69	4.556,63

Β) Φορολογική Περίοδος 01/01/2014-31/12/2014

	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
A. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας							
Φορολογητέο εισόδημα	839.827,84	26.182,81	839.827,84	38.115,57	839.827,84	36.794,46	10.611,65
Φόρος κλίμακας	87.425,48	3.633,20	87.425,48	7.571,01	87.425,48	7.135,04	3.501,84
Μείον: Μειώσεις από το φόρο	721,52	4,54	721,52	4,54	721,52	4,54	0,00
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων							
Φόρος που αναλογεί	86.703,96	3.628,66	86.703,96	7.566,47	86.703,96	7.130,50	3.501,84
B. Μείον							
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :							
α) Τόκους - Μερίσματα - Δικαιώματα	79.523,53	3.503,25	79.523,53	3.503,25	79.523,53	3.503,25	
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα							
γ) Μισθωτή εργασία - Συντάξεις							
δ) Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
ε) Αλλοδαπή προέλευση	533,21		533,21		533,21		
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :							
α) Το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος	2.387,42	65,37	2.387,42	65,37	2.387,42	65,37	
β) Ειδικών περιπτώσεων							
3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει							
Μείωση επιστροφής φόρου							
Υπόλοιπο φόρου (+/-)	4.259,80	60,04	4.259,80	3.997,85	4.259,80	3.561,88	3.501,84
Γ. Πλέον							
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος							
2. Τέλη χαρτοσήμου	635,70	36,00	635,70	36,00	635,70	36,00	

μισθωμάτων ακινήτων							
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	127,14	7,20	127,14	7,20	127,14	7,20	
Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)	5.022,64	103,24	5.022,64	4.041,05	5.022,64	3.605,08	3.501,84
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				1.968,91		1.750,92	1.750,92
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.							
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου							
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	33.593,11	609,72	33.593,11	848,38	33.593,11	821,95	212,23
Τέλος επιτηδεύματος							
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	2.940,60	4,40	2.940,60	4,40	2.940,60	4,40	
.....							
Συνολικά ποσά (+/-)	41.556,35	717,36	41.556,35	6.862,74	41.556,35	6.182,35	5.464,99
Δ. ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ							
Διαφορά συμψηφισμού. Ποσό άρθρου 18 §1 ν. 3522/2006							
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		42.273,71		48.419,09		47.738,70	5.464,99
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή							0,00
<i>Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή</i>							
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		42.273,71		48.419,09		47.738,70	5.464,99

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.