



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 30/09/2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Αριθμός Απόφασης: 2090

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020)

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 17/02/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ κατοίκου οδός Τ.Κ., κατά των υπ' αριθμ./2019 και/2019 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014 αντίστοιχα και των υπ' αριθμ./2019 και/2019

Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ./2019 και/2019 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014 αντίστοιχα και τις υπ' αριθμ./2019 και/2019 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014 αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από 30/12/2019 α) Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και β) Έκθεση Τελών Χαρτοσήμου της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 17/02/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, οικονομικού έτους 2014, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 98.561,19 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 49.280,60 €, πλέον τόκων του άρθ.53 του ΚΦΔ ποσού 51.803,77 €, πλέον διαφορά στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 12.956,69 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους **212.602,25 €**.

Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικού έτους 2014, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 77.671,58 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 38.835,79 €, πλέον διαφορά στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 9.990,09 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους **126.497,46 €**.

Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα τέλη χαρτοσήμου ποσού 2.742,21 € πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ποσού 548,44 €, πλέον προστίμου στο χαρτόσημο, του άρθρου 58 του ν.4174/2013 (ως ευνοϊκότερη κύρωση) ποσού 1.371,10 €, πλέον προστίμου στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ, του άρθρου

58 του ν.4174/2013 (ως ευνοϊκότερη κύρωση) ποσού 274,22 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **4.935,97 €**.

Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα τέλη χαρτοσήμου ποσού 3.265,89 € πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ποσού 653,18 €, πλέον προστίμου στο χαρτόσημο, του άρθρου 58 του ν.4174/2013 (ως ευνοϊκότερη κύρωση) ποσού 1.632,95 €, πλέον προστίμου στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ, του άρθρου 58 του ν.4174/2013 (ως ευνοϊκότερη κύρωση) ποσού 326,59 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **5.878,61 €**.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 30/12/2019 α) Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και β) Έκθεσης Τελών Χαρτοσήμου της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, οι οποίες συντάχθηκαν συνεπεία της υπ' αριθ./14/5/2019 Αξιολογημένης/Προτεραιοποιημένης εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, για έλεγχο Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ, Λοιποί Φόροι, Τέλη Εισφορές, Έλεγχος Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, στις διαχειριστικές περιόδους 2013 - 2014, ενώ μετά την έγκριση της Προϊσταμένης για το άνοιγμα των λογαριασμών της ελεγχόμενης, έγινε έλεγχος των τραπεζικών λογαριασμών της, κατά την περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 και 01/01/2014-31/12/2014, από το ηλεκτρονικό σύστημα “ Έναρξη Εφαρμογής Αυτοματοποίησης Προσαύξησης Περιουσίας”. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος απέστειλε με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση της έδρας της προσφεύγουσας, τη με αρ. πρωτ./2019 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής δηλώσεων άρθρων 397-398 ν.4512/2018 και την υπ' αριθ. πρωτ./2019 Πρόσκληση προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, με τα δικαιολογητικά εγγραφών, για τις ελεγχόμενες περιόδους 01/01/2013 - 31/12/2014. Στη συνέχεια κοινοποιήθηκε από τον έλεγχο στην προσφεύγουσα το με αρ. πρωτ./2019 Έγγραφο Αίτημα – Πρόσκληση (άρθρου 14 ν. 4174/2013), την 31/05/2019, προκειμένου να δώσει διευκρινήσεις για τις πηγές προέλευσης των εισροών-καταθέσεων στους τραπεζικούς της λογαριασμούς για τα ελεγχόμενα έτη 2013 και 2014 όπως αναλυτικά απεικονίζονται στο συνημμένο ΠΙΝΑΚΑ 1 για τη χρήση 2013 και στον ΠΙΝΑΚΑ 2 για τη χρήση 2014 της Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, οι οποίοι αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του έγγραφου αιτήματος της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, καθώς και εάν τα εν λόγω ποσά έχουν φορολογηθεί με συγκεκριμένες διατάξεις ή απαλλάσσονται του φόρου με ειδική διάταξη. Σημειώνεται ότι οι πίνακες έχουν εξαχθεί βάσει των στοιχείων που χορηγήθηκαν από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα των Συστημικών Τραπεζών της χώρας μας, με την αφαίρεση των κινήσεων που αφορούν τυχόν μεταφορές μεταξύ των λογαριασμών και τυχόν συμψηφιστικών εγγραφών.

Την 14/10/2019 η προσφεύγουσα υπέβαλλε το υπ' αριθ. πρωτ./2019 Α' ΥΠΟΜΝΗΜΑ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΕΞΗΓΗΣΕΩΝ (2013) και Β' ΥΠΟΜΝΗΜΑ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΕΞΗΓΗΣΕΩΝ (2014) με συνημμένα δικαιολογητικά έγγραφα προκειμένου να αιτιολογήσει την πηγή προέλευσης των

καταθέσεων μετά το αριθ. πρωτ...../2019 Έγγραφο Αίτημα –Πρόσκληση (άρθρου 14 ν. 4174/2013). Ο έλεγχος δέχτηκε κάποιους από τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας ενώ κάποιοι άλλοι απορρίφθηκαν. Η προσφεύγουσα τυγχάνει ομόρρυθμο μέλος της εταιρείας, πελάτες της οποίας κατέθεταν χρήματα στους ατομικούς της λογαριασμούς για την εταιρεία. Σχετικά με τις ονομαστικές καταθέσεις από διάφορους πελάτες της Ε.Ε., που κατέθεταν στους ατομικούς της λογαριασμούς, η προσφεύγουσα προκειμένου να αιτιολογήσει τις εν λόγω πιστώσεις προσκόμισε τα εκδοθέντα Δ.Α. -Τ.Π προς τους εκάστοτε πελάτες της καθώς και την αντίστοιχη Καρτέλα Λογαριασμού Πελάτη της “.....”. Δεδομένου ότι για τα ποσά που βρέθηκαν να καταθέτουν ονομαστικά, πελάτες της “.....” στους ατομικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας και αφού διασταυρώθηκαν τόσο με τα ποσά όσο και με τους πελάτες των προσκομισθέντων στον έλεγχο φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η Ε.Ε. καθώς και από τις αντίστοιχες καρτέλες τους, ο παρών έλεγχος έκανε δεκτές τις αιτιάσεις μόνο για τις καθαρά ονομαστικές καταθέσεις. Σχετικά με τις ονομαστικές καταθέσεις μετρητών από, η προσφεύγουσα αιτιολόγησε αυτές ως καταθέσεις από λόγω εξόφλησης τιμολογίων ή έναντι αυτών, για πελάτες της, προσκομίζοντας στον έλεγχο τις αντίστοιχες καρτέλες, τα εκδοθέντα τιμολόγια καθώς και έγγραφα με τίτλο “ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΠΛΗΡΩΜΗΣ ΑΝΤΙΚΑΤΑΒΟΛΩΝ” για κάθε μία κατάθεση χωριστά. Βάσει των στοιχείων που προσκομίσθηκαν ο παρών έλεγχος έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς της ελεγχόμενης, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Παρόλο ότι οι ονομαστικές πιστώσεις καθώς και οι καταθέσεις μετρητών από, δικαιολογούνται δεδομένου ότι αφορούν συναλλαγές της Ε.Ε. και είναι γνωστής πηγής, επιβλήθηκε σε αυτές το αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 2% με την εισφορά υπέρ ΟΓΑ 20% και τις νόμιμες προσαυξήσεις και πρόστιμα, όπως εκτενώς αναφέρεται στην από 30/12/2019 Έκθεση Τελών Χαρτοσήμου. Κατόπιν των ανωτέρω, για τις υπόλοιπες πιστώσεις που δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς, ο έλεγχος έκρινε τις υποβληθείσες δηλώσεις της προσφεύγουσας ανακριβείς και προέβη σε προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της, ανά χρήση ως εξής:

ΧΡΗΣΗ 2013

Α/Α	ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
1	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ	20.125,00	20.125,00	0,00
2	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΠΟ ΑΓΝΩΣΤΗ Ή ΜΗ ΔΙΑΡΚΗ Ή ΜΗ ΣΤΑΘΕΡΗ ΠΗΓΗ Ή ΑΙΤΙΑ (ΑΡΘΡΟ 48 Ν.2238/94 – ΑΡΘΡΟ 15 §3 Ν.3888/2010)	0,00	317.758,44 – 8.482,09 (20.128,00-11.642,91) = 309.276,35	309.276,35

ΧΡΗΣΗ 2014

Α/Α	ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
1	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ	33.625,00	33.625,00	0,00
2	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΠΟ ΑΓΝΩΣΤΗ Ή ΜΗ ΔΙΑΡΚΗ Ή ΜΗ ΣΤΑΘΕΡΗ ΠΗΓΗ Ή ΑΙΤΙΑ (ΑΡΘΡΟ 21 § 4 ΚΑΙ 29 § 4 ΤΟΥ Ν. 4172/2013)	0,00	235.368,41	235.368,41

Βάσει των ανωτέρω, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, επί του οποίου η προσφεύγουσα υπέβαλλε το με αριθμ. πρωτ./2019 έγγραφο υπόμνημά της, το οποίο δεν έγινε δεκτό από τον έλεγχο, ο οποίος προχώρησε στην έκδοση των οριστικών προσβαλλόμενων πράξεων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, καθόσον δεν μου κοινοποιήθηκαν πλήρη στοιχεία των πιστώσεων την προέλευση των οποίων καλούμαι να αιτιολογήσω.

2. Εσφαλμένως προστέθηκε στα εισοδήματά μου για τη χρήση 2013 και το φορολογικό έτος 2014 αποκρουσίμα φορολογητέα ύλη λόγω δήθεν διαφοράς δηλωθέντων εισοδημάτων και πρωτογενών καταθέσεων, καθόσον οι επίμαχες πιστώσεις προέρχονται: α) από σταθερούς πελάτες – συνεργάτες της εταιρείας «.....», β) από την εταιρεία «.....», ιδιοκτησίας του συζύγου μου και οδοντιάτρου, , γ) από πληρωμές πιστωτικών καρτών και δανείων, δ) μισθώματα από ακίνητα ιδιοκτησίας μου και ε) από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών που είχα στους τραπεζικούς λογαριασμούς μου την 31.12.2012.

α. Οι εφαρμοστέες διατάξεις και η ερμηνεία τους.

β. Τα πραγματικά περιστατικά

i. Ορισμένες πιστώσεις προέρχονται από σταθερούς πελάτες – συνεργάτες της εταιρείας «.....»

ii. Ορισμένες πιστώσεις προέρχονται από την εταιρεία «.....», ιδιοκτησίας του συζύγου μου και οδοντιάτρου,

iii. Πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς μου, πραγματοποιηθείσες κατά την ελεγχόμενη χρήση 2014, συνιστούν εξόφληση στεγαστικού δανείου

- iv. Ορισμένες πιστώσεις αφορούν καταβολή ενοικίων ακινήτου της ιδιοκτησίας μου
- v. Ορισμένες πιστώσεις συνιστούν πληρωμές πιστωτικής κάρτας
- vi. Ορισμένες πιστώσεις μετρητών προέρχονται από κεφάλαιο προς ανάλωση, που είχα στη διάθεσή μου πριν την 31.12.2012
3. Το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση της υπ' αριθ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2014 (χρήση 2013) έχει υποκύψει σε παραγραφή
- α. Οι εφαρμοστέες διατάξεις και η ερμηνεία τους
4. Σε κάθε περίπτωση, εσφαλμένως επιβλήθηκαν σε βάρος μου τέλη χαρτοσήμου για ορισμένες πιστώσεις των οποίων η προέλευση ήταν γνωστή, καθόσον, όπως έγινε δεκτό και από τη φορολογική αρχή οι πιστώσεις αυτές αφορούσαν επαγγελματικές συναλλαγές μου, για τις οποίες έχει καταβληθεί ο αναλογών φόρος εισοδήματος
5. Το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση της υπ' αριθμ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών Χαρτοσήμου έτους 2013 έχει υποκύψει σε παραγραφή.
6. Ακόμα κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι οι επίμαχες πιστώσεις δεν είναι γνωστής προέλευσης, εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν εφάρμοσε το τεκμήριο της ισομοιρίας στους λογαριασμούς εκείνους στους οποίους τυγχάνω συνδικαιούχος.
7. Πιστώσεις πολύ μικρής αξίας στους λογαριασμούς μου κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις δεν θα πρέπει να καταλογιστούν εις βάρος μου ως εισόδημα από άγνωστη πηγή για λόγους χρηστής διοίκησης, ιδίως ενόψει αντικειμενικής αδυναμίας συλλογής αποδεικτικών στοιχείων.

Η προσφεύγουσα στις 30/06/2020 κατέθεσε Συμπληρωματικό Υπόμνημα στην Υπηρεσία μας, το οποίο έλαβε αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ, με το οποίο επί της ουσίας προβάλλει τους ίδιους ισχυρισμούς, με αυτούς που προβάλλονται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και προσκομίζει πλήθος συμπληρωματικών στοιχείων και αποδεικτικών τραπεζών, τα οποία θα εξεταστούν στη συνέχεια.

Επειδή, στην παρ.3 του άρθρου 48 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 ιδίου 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, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην **παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013**:

«4. 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** ορίζονται τα εξής:

«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, σύμφωνα με την **εγκύκλιο του Υπ. Οικ. ΠΟΛ 1095/2011**, ορίζεται μεταξύ των άλλων ότι: «...

3) Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα...».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1175/2017** με θέμα: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» στην οποία αναφέρεται ότι:« 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.».

Επειδή, στο με Αρ. Πρωτ. **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015/05-11-2015** έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινήσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας.» αναφέρεται:

«Απαντώντας σε προφορικά και γραπτά ερωτήματα περί της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα :

Β΄ Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, 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.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές

καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της.

5.

6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.

7.

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94 .».

Επειδή στο άρθρο 64 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή επίσης στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ 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, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται (1^{ος} ισχυρισμός) ότι «με το υπ' αριθ./2019 έγγραφο αίτημα – πρόσκληση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας κλήθηκα εντός προθεσμίας πέντε (5) ημερών να προσκομίσω ενώπιον της ελεγκτικής αρχής στοιχεία (βιβλία και στοιχεία, βιβλία εσόδων –εξόδων, φορολογικές δηλώσεις κ.λπ.), καθόσον, όπως ενημερώθηκα με το ίδιο έντυπο, είχε εκδοθεί σε βάρος μου εντολή ελέγχου για τις χρήσεις 2013 και 2014.

Εντούτοις, στο προαναφερθέν έγγραφο δεν επισυνάφθηκε από τη φορολογική αρχή πίνακας με τα στοιχεία και τα ποσά των πιστώσεων, την προέλευση των οποίων όφειλα να δικαιολογήσω, πράγμα το οποίο μου ζητήθηκε σε επόμενο χρόνο, κατόπιν προφορικής επικοινωνίας με την ίδια και ενώ είχε χαθεί πολύτιμος χρόνος, τον οποίο θα μπορούσα να αξιοποιήσω για τη στοχευμένη συλλογή του αναγκαίου αποδεικτικού υλικού (κινήσεων λογαριασμού, τραπεζικών παραστατικών κ.λπ.) και να μην αναλωθώ σε προσκόμιση στοιχείων που δεν ενδιέφεραν, τελικώς, τη φορολογική αρχή.

Έτσι, λόγω του αιφνιδιασμού μου και της έλλειψης πληροφόρησης σχετικά με τον τρόπο που διενεργούνται οι φορολογικοί έλεγχοι, έσπευσα να καταθέσω κάθε τραπεζικό παραστατικό που είχα στη διάθεσή μου και μπόρεσα να βρω στο προσωπικό αρχείο μου, κατά προσέγγιση και όχι κατά πραγματική αντιστοιχία με τα ποσά που πράγματι όφειλα να δικαιολογήσω. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα, όπως εξέθεσα και ανωτέρω, να προσκομίσω ενώπιον της ελεγκτικής αρχής στοιχεία και τραπεζικά παραστατικά τα οποία, όπως διαπίστωσα στην πορεία, δεν αφορούσαν – στο σύνολό τους – τους ελεγχόμενους λογαριασμούς.

Τα παραπάνω αντελήφθην ύστερα από την πάροδο μακρού χρόνου και ύστερα από διαδοχικές επισκέψεις στη Δ.Ο.Υ. εμού και των εκπροσώπων μου, κατά τις οποίες οι αρμόδιοι υπάλληλοι μου χορηγούσαν αποσπασματικά και μόνο στοιχεία (πίνακες) σχετικά με τις πιστώσεις των οποίων την προέλευση έπρεπε να αιτιολογήσω, ενώ οι εν λόγω πιστώσεις ήταν κάθε φορά περισσότερες και διαφορετικές. Επισημαίνω δε ότι συνολική εικόνα των πιστώσεων που, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής, συνιστούσαν προσαύξηση περιουσίας, έλαβα το πρώτον κατά το στάδιο του προσωρινού προσδιορισμού φόρου, με την κοινοποίηση του σχετικού σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και των σχετικών πράξεων, επί των οποίων και πάλι δεν μπόρεσα να αμυνθώ προσηκόντως, καθόσον η 20ήμερη προθεσμία ήταν εξαιρετικά σύντομη για εμένα, ώστε να καταφέρω να συλλέξω το απαραίτητο υλικό για την αιτιολόγηση του τεράστιου πλήθους αυτών.

Τα ανωτέρω προκάλεσαν σε εμένα ανεπανόρθωτη βλάβη, καθόσον, όπως αναλυτικά εξέθεσα, δεν μου επέτρεψαν να προβώ σε στοχευμένη συλλογή αποδεικτικού υλικού, αλλά αντιθέτως με οδήγησαν σε περιπτώσεις αναζητήσεις, με αποτέλεσμα να χάσω πολύτιμο χρόνο.

Για το λόγο αυτό, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και πρέπει να ακυρωθούν.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, μετά την έκδοση της υπ' αριθ.-14/5/2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, ο έλεγχος απέστειλε με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση της προσφεύγουσας, τη με αρ. πρωτ./2019 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής δηλώσεων άρθρων 397-398 ν.4512/2018 και την υπ' αριθ. πρωτ./2019 Πρόσκληση προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, με τα δικαιολογητικά εγγραφών, για τις ελεγχόμενες περιόδους 01/01/2013 - 31/12/2014.

Εν συνεχεία και μετά την έγκριση της Προϊστάμενης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας για άνοιγμα των λογαριασμών της προσφεύγουσας, έγινε έλεγχος των τραπεζικών λογαριασμών της κατά την περίοδο 01/01/2013 - 31/12/2013 και 01/01/2014 – 31/12/2014, από το ηλεκτρονικό σύστημα “Έναρξη Εφαρμογής Αυτοματοποίησης Προσαύξησης Περιουσίας”, συντάχθηκε η με αρ. πρωτ./2019 Έγγραφο Αίτημα – Πρόσκληση (άρθρου 14 ν. 4174/2013), η οποία κοινοποιήθηκε την 31/05/2019, προκειμένου να δώσει διευκρινήσεις για τις πηγές προέλευσης των εισροών-καταθέσεων στους τραπεζικούς της λογαριασμούς για τα ελεγχόμενα έτη 2013 και 2014 όπως αναλυτικά απεικονίζονται στο συνημμένο ΠΙΝΑΚΑ 1 για τη χρήση 2013 και στον ΠΙΝΑΚΑ 2 για τη χρήση 2014 της από 30/12/2019 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, οι οποίοι αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του ανωτέρω έγγραφου αιτήματος της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, καθώς και εάν τα εν λόγω ποσά έχουν φορολογηθεί με συγκεκριμένες διατάξεις ή απαλλάσσονται του φόρου με ειδική διάταξη. Σημειώνεται ότι οι πίνακες έχουν εξαχθεί βάσει των στοιχείων που χορηγήθηκαν από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα των Συστημικών Τραπεζών της χώρας, με την αφαίρεση των κινήσεων που αφορούν τυχόν μεταφορές μεταξύ των λογαριασμών και τυχόν συμψηφιστικών εγγραφών.

Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα υπέβαλλε στην Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας τις κάτωθι αιτήσεις παράτασης:

1. Την με αρ. πρωτ./2019 αίτηση προκειμένου να της χορηγηθούν σε ηλεκτρονική μορφή τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών βάση των οποίων κοινοποιήθηκαν οι πίνακες για τα έτη 2013 -2014 τα οποία και της χορηγήθηκαν, καθώς και παράταση 30 ημερών.

2. Το υπ' αρ. πρωτ./2019 αίτημα προκειμένου να της χορηγηθεί παράταση έως 10/08/2019.

3. Την με αρ. πρωτ./2019 αίτηση προκειμένου να της χορηγηθεί παράταση έως 31/08/2019.

4. Την με αρ. πρωτ./2019 αίτηση με την οποία αιτήθηκε παράταση μέχρι 9/10/2019.

Την 14/10/2019 η προσφεύγουσα υπέβαλλε το υπ' αριθ. πρωτ./2019 Α' ΥΠΟΜΝΗΜΑ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΕΞΗΓΗΣΕΩΝ (2013) και Β' ΥΠΟΜΝΗΜΑ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΕΞΗΓΗΣΕΩΝ (2014) με συνημμένα δικαιολογητικά έγγραφα προκειμένου να αιτιολογήσει την πηγή προέλευσης των καταθέσεων μετά το αριθ. πρωτ...../2019 Έγγραφο Αίτημα –Πρόσκληση (άρθρου 14 ν. 4174/2013) της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

Επομένως οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι δεν επισυνάφθηκε από τη φορολογική αρχή πίνακας με τα στοιχεία και τα ποσά των πιστώσεων, την προέλευση των οποίων όφειλε να δικαιολογήσει, δεν γίνονται δεκτοί ως παντελώς αβάσιμοι και αναπόδεικτοι, δεδομένου ότι ενώ κλήθηκε να απαντήσει στο αρ. πρωτ./2019 Έγγραφο Αίτημα – Πρόσκληση (άρθρου 14 ν. 4174/2013), για τις πηγές προέλευσης των εισροών-καταθέσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς για τα ελεγχόμενα έτη 2013, 2014 στο συνημμένο ΠΙΝΑΚΑ 1 για τη χρήση 2013 και στον ΠΙΝΑΚΑ 2 για τη χρήση 2014, μετά από επανειλημμένες παρατάσεις υπέβαλλε τις απόψεις της την 14/10/2019 με το υπ' αριθ. πρωτ./2019 έγγραφο υπόμνημα.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται (**2^{ος} ισχυρισμός**) ότι: «Εσφαλμένως προστέθηκε στα εισοδήματά μου για τη χρήση 2013 και το φορολογικό έτος 2014 αποκρουβείσα φορολογητέα ύλη λόγω δήθεν διαφοράς δηλωθέντων εισοδημάτων και πρωτογενών καταθέσεων, καθόσον οι επίμαχες πιστώσεις προέρχονται: α) από σταθερούς πελάτες – συνεργάτες της εταιρείας «.....», β) από την εταιρεία «.....», ιδιοκτησίας του συζύγου μου και οδοντιάτρου,, γ) από πληρωμές πιστωτικών καρτών και δανείων, δ) μισθώματα από ακίνητα ιδιοκτησίας μου και ε) από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών που είχα στους τραπεζικούς λογαριασμούς μου την 31.12.2012.

α. Οι εφαρμοστέες διατάξεις και η ερμηνεία τους.

β. Τα πραγματικά περιστατικά

ι. Ορισμένες πιστώσεις προέρχονται από σταθερούς πελάτες – συνεργάτες της εταιρείας «.....»

- ii. Ορισμένες πιστώσεις προέρχονται από την εταιρεία «.....», ιδιοκτησίας του συζύγου μου και οδοντιάτρου,
- iii. Πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς μου, πραγματοποιηθείσες κατά την ελεγχόμενη χρήση 2014, συνιστούν εξόφληση στεγαστικού δανείου
- iv. Ορισμένες πιστώσεις αφορούν καταβολή ενοικίων ακινήτου της ιδιοκτησίας μου
- v. Ορισμένες πιστώσεις συνιστούν πληρωμές πιστωτικής κάρτας
- vi. Ορισμένες πιστώσεις μετρητών προέρχονται από κεφάλαιο προς ανάλωση, που είχα στη διάθεσή μου πριν την 31.12.2012»

Επειδή, προς απόδειξη των ανωτέρω ισχυρισμών της, η προσφεύγουσα προσκόμισε στην Υπηρεσία μας με το με αριθμ πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/30-06-2020 Υπόμνημά της, πλήθος δικαιολογητικών και τραπεζικών παραστατικών, τα οποία ελέγξαμε λεπτομερώς και διασταυρώθηκαν με τα συγκεκριμένα REC ID όπως αυτά απεικονίζονται στην κατάσταση των αναπαιτούμενων πιστώσεων της Έκθεσης Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και τα οποία θα αναπτυχθούν λεπτομερώς στην συνέχεια της παρούσας απόφασης.

Σχετικά με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας αναφορικά με το ότι κάποιες πιστώσεις προέρχονται από συγκεκριμένους πελάτες της προσφεύγουσας και από την εταιρεία «.....», ιδιοκτησίας του συζύγου της και οδοντιάτρου,

ΕΤΟΣ 2013

ΠΕΛΑΤΗΣ ΑΦΜ-
2013

REC ID	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΡ.ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
19710			9/1/2013	5.100,00	.....
19859			26/2/2013	5.000,00	.....
19920			12/3/2013	5.000,00	.....
20089			23/4/2013	7.000,00	.....
20179			14/5/2013	5.000,00	.....
20457			30/7/2013	5.000,00	.....
20821			30/10/2013	5.000,00	.....
			ΣΥΝΟΛΟ	37.100,00	

..... ΑΦΜ 2013

REC ID	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΡ.ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
--------	----------	-------------	--------------------------	------	------------

19922	.....	.....	13/3/2013	5.880,00	.....
			ΣΥΝΟΛΟ	5.880,00	

..... ΑΦΜ

..... 2013

REC ID	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΡ.ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
20147			2/5/2013	6.000,00	.....
			ΣΥΝΟΛΟ	6.000,00	

..... ΑΦΜ

..... 2013

REC ID	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΡ.ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
20763			14/10/2013	900,00	.....
			ΣΥΝΟΛΟ	900,00	

..... ΑΦΜ

2013

REC ID	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΡ.ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
19897			05/3/2013	711,60	.....
			ΣΥΝΟΛΟ	711,60	

..... ΑΦΜ

..... 2013

REC ID	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΡ.ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
20053			10/4/2013	8.601,37	.....
			ΣΥΝΟΛΟ	8.601,37	

..... ΑΦΜ

2013

REC ID	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΡ.ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
19805			06/2/2013	2.000,00	.....

ΣΥΝΟΛΟ	2.000,00
--------	----------

..... 2013

REC ID	Επωνυμία	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία	Ποσό	ΣΧΟΛΙΑ/ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΑ
19717			11/1/2013	5.000,00	..... ..... .....
19778			1/2/2013	4.000,00	..... ..... .....
19798			5/2/2013	3.250,00	..... ..... .....
19843			21/2/2013	2.000,00	..... ..... .....
19864			27/2/2013	5.000,00	..... ..... .....
19900			5/3/2013	2.000,00	..... ..... .....
19907			7/3/2013	2.000,00	..... ..... .....
19933			15/3/2013	2.000,00	..... ..... .....
19944			19/3/2013	2.000,00	..... ..... .....
19946			19/3/2013	2.200,00	..... ..... .....
19950			21/3/2013	1.200,00	..... ..... .....
19956			22/3/2013	1.000,00	..... ..... .....
20013			2/4/2013	2.000,00	..... ..... .....
20067			17/4/2013	1.000,00	..... ..... .....
20079			19/4/2013	1.000,00	..... ..... .....
20116			29/4/2013	2.000,00	..... ..... .....

20155	..... .....	..... .....	9/5/2013	1.500,00	..... ..... .....
20187	..... .....	..... .....	17/5/2013	1.000,00	..... ..... .....
20199	..... .....	..... .....	24/5/2013	5.000,00	..... ..... .....
20221	..... .....	..... .....	30/5/2013	1.000,00	..... ..... .....
20242	..... .....	..... .....	6/6/2013	1.000,00	..... ..... .....
20287	..... .....	..... .....	19/6/2013	1.250,00	..... ..... .....
20299	..... .....	..... .....	21/6/2013	1.250,00	..... ..... .....
20319	..... .....	..... .....	27/6/2013	1.500,00	..... ..... .....
20391	..... .....	..... .....	9/7/2013	1.000,00	..... ..... .....
20414	..... .....	..... .....	16/7/2013	1.500,00	..... ..... .....
20435	..... .....	..... .....	24/7/2013	1.000,00	..... ..... .....
20468	..... .....	..... .....	31/7/2013	901,43	..... ..... .....
20489	..... .....	..... .....	2/8/2013	1.000,00	..... ..... .....
20502	..... .....	..... .....	7/8/2013	1.500,00	..... ..... .....
20577	..... .....	..... .....	10/9/2013	1.000,00	..... ..... .....
20843	..... .....	..... .....	4/11/2013	2.500,00	..... ..... .....
20892	..... .....	..... .....	18/11/2013	2.500,00	..... ..... .....

20903	..... .....	..... .....	20/11/2013	1.000,00	..... ..... .....
20906	..... .....	..... .....	20/11/2013	1.250,00	..... ..... .....
20914	..... .....	..... .....	25/11/2013	2.000,00	..... ..... .....
20924	..... .....	..... .....	27/11/2013	1.250,00	..... ..... .....
20933	..... .....	..... .....	28/11/2013	1.000,00	..... ..... .....
20966	..... .....	..... .....	6/12/2013	1.176,00	..... ..... .....
21070	..... .....	..... .....	31/12/2013	1.000,00	..... ..... .....
			<u>ΣΥΝΟΛΟ 2013</u>	ΣΥΝΟΛΟ	72.727,43

ΕΤΟΣ 2014

..... ΑΦΜ

2014

REC ID	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΡ.ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜ/ΝΙΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΠΟΣΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
21161			03/2/2014	1.000,00	..... ..... .....
21225			24/2/2014	3.000,00	..... ..... .....
21284			14/3/2014	2.000,00	..... ..... .....
21318			28/3/2014	2.122,32	..... ..... .....
21596			20/6/2014	1.193,93	..... ..... .....
21734			25/7/2014	922,00	..... ..... .....
21845			12/9/2014	1.089,84	..... ..... .....

21861	..... .....	..... .....	19/9/2014	1.359,00	..... ..... .....
22118	..... .....	..... .....	12/12/2014	1.126,61	..... ..... .....
			ΣΥΝΟΛΟ	13.813,70	

..... ΑΦΜ..... 2014

REC ID	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΡ.ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
21138			21/1/2014	5.000,00	..... ..... .....
			ΣΥΝΟΛΟ	5.000,00	

..... ΑΦΜ
2014

REC ID	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΡ.ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
21694			17/7/2014	700,00	..... ..... .....
			ΣΥΝΟΛΟ	700,00	

.....
2014

REC ID	Επωνυμία	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία	Ποσό	Αριθμός Απόδειξης
21091			3/1/2014	1.250,00	..... ..... .....
21100			8/1/2014	1.000,00	..... ..... .....
21113			15/1/2014	2.500,00	..... ..... .....
21118			16/1/2014	3.000,00	..... ..... .....
21124			20/1/2014	1.250,00	..... ..... .....
21163			3/2/2014	1.250,00	..... ..... .....

21184	..... .....	..... .....	10/2/2014	1.250,00	..... ..... .....
21196	..... .....	..... .....	13/2/2014	5.000,00	..... ..... .....
21224	..... .....	..... .....	21/2/2014	750,00	..... ..... .....
21283	..... .....	..... .....	14/3/2014	2.000,00	..... ..... .....
21293	..... .....	..... .....	19/3/2014	1.250,00	..... ..... .....
21315	..... .....	..... .....	27/3/2014	2.000,00	..... ..... .....
21338	..... .....	..... .....	2/4/2014	1.250,00	..... ..... .....
21363	..... .....	..... .....	8/4/2014	1.250,00	..... ..... .....
21448	..... .....	..... .....	29/4/2014	1.250,00	..... ..... .....
21490	..... .....	..... .....	9/5/2014	1.000,00	..... ..... .....
21590	..... .....	..... .....	19/6/2014	2.000,00	..... ..... .....
21594	..... .....	..... .....	19/6/2014	6.000,00	..... ..... .....
21718	..... .....	..... .....	23/7/2014	25.000,00	..... ..... .....
21787	..... .....	..... .....	12/8/2014	3.500,00	..... ..... .....
21798	..... .....	..... .....	14/8/2014	5.000,00	..... ..... .....
21813	..... .....	..... .....	28/8/2014	1.300,00	..... ..... .....
21833	..... .....	..... .....	5/9/2014	3.400,69	..... ..... .....

21862	..... .....	..... .....	19/9/2014	2.000,00	..... ..... .....
21969	..... .....	..... .....	24/10/2014	5.000,00	..... ..... .....
22057	..... .....	..... .....	26/11/2014	2.000,00	..... ..... .....
22061	..... .....	..... .....	27/11/2014	1.000,00	..... ..... .....
22077	..... .....	..... .....	3/12/2014	1.000,00	..... ..... .....
22081	..... .....	..... .....	3/12/2014	4.000,00	..... ..... .....
22103	..... .....	..... .....	9/12/2014	1.000,00	..... ..... .....
22155	..... .....	..... .....	24/12/2014	800,00	..... ..... .....
			<u>ΣΥΝΟΛΟ 2014</u>	ΣΥΝΟΛΟ	<u>90.250,69</u>

Επειδή, για τις ανωτέρω πιστώσεις, η προσφεύγουσα προσκόμισε τα ακόλουθα αποδεικτικά στοιχεία:

- Την καρτέλα πελάτη των ανωτέρω πελατών, στην οποία αποτυπώνονται τα επίμαχα ποσά πιστώσεων, με αναγραφή του REC ID ανά ποσό.
- Τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας «.....» προς τους ανωτέρω πελάτες, με πλήρη στοιχεία που αφορούν έκαστη πίστωση και αναγραφή του REC ID στο οποίο αντιστοιχούν.
- Για τις ανωτέρω πιστώσεις τα σχετικά τραπεζικά παραστατικά καταθέσεων, που πραγματοποιήθηκαν από τους ανωτέρω πελάτες ή τους υπαλλήλους αυτών (προσκομίσθηκαν καρτέλες μισθοδοσίας).

Επειδή, από τον έλεγχο που πραγματοποιήσαμε στα ανωτέρω στοιχεία, διαπιστώσαμε ότι οι ανωτέρω πιστώσεις σχετίζονται απόλυτα με την καρτέλα πελάτη και τα τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας «.....», από τα οποία προκύπτει ότι τηρούνταν ένας ανοιχτός λογαριασμός με τον κάθε πελάτη με αποτέλεσμα με μία πίστωση να εξοφλούνται περισσότερα του

ενός τιμολόγια, κάτι που αποτελεί συνήθη πρακτική στις εμπορικές συναλλαγές μεταξύ επαγγελματιών.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1175 με θέμα: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» ορίζεται ότι:

«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.

Επειδή, για τις ανωτέρω πιστώσεις προκύπτει ότι έχουν εκδοθεί τα σχετικά τιμολόγια και σύμφωνα με τα ανωτέρω εκτεθέντα δεν δύναται να θεωρηθούν ως αγνώστου πηγής για τον λόγο και μόνο ότι έκαστη πίστωση δεν συμφωνεί ακριβώς με το εκδοθέν τιμολόγιο (λόγος για τον οποίο ο έλεγχος απορρίπτει τον εν λόγω ισχυρισμό). Ως εκ τούτου, αυτά πρέπει να αφαιρεθούν από το αρχικώς προσδιορισθέν, από τον έλεγχο, εισόδημα της προσφεύγουσας που χαρακτηρίστηκε προσαύξηση περιουσίας, καθόσον αφορούν συναλλαγές με πελάτες της εταιρείας της προσφεύγουσας Τυχόν δε ύπαρξη φορολογικής υποχρέωσης τελών χαρτοσήμου, δύναται να αποτελέσει αντικείμενο άλλου ελέγχου, λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων περί παραγραφής.

Ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας περί ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων χρήσεων

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ορισμένες πιστώσεις συνιστούν εξόφληση στεγαστικού δανείου, ορισμένες πιστώσεις συνιστούν πληρωμή πιστωτικής κάρτας και ορισμένες πιστώσεις αφορούν καταθέσεις μετρητών που είχε στη διάθεσή της πριν την 31/12/2012. Όλες οι ανωτέρω πιστώσεις προέρχονται από κεφάλαιο προς ανάλωση που είχε στην διάθεσή της την 01/01/2013.

Επειδή, για το έτος 2013 η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι κάτωθι πιστώσεις αποτελούν καταθέσεις της ίδιας από χρηματικά διαθέσιμα που είχε στα χέρια της για τις οποίες προσκομίζει σχετικά αποδεικτικά και οι οποίες αφορούν καταθέσεις μετρητών και πληρωμή πιστωτικής κάρτας:

ΑΝΑΛΩΣΗ 2013

REC ID	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ.ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΑ	ΠΟΣΟ
19728			15/1/2013	1.950,00
19772			31/1/2013	4.250,00
19819			12/2/2013	5.200,00
19820			12/2/2013	5.200,00
19828			15/2/2013	2.000,00
19891			4/3/2013	2.500,00
19948			19/3/2013	5.000,00
19952			21/3/2013	2.000,00
19957			22/3/2013	1.200,00
19977			26/3/2013	4.000,00
20026			4/4/2013	1.000,00
20048			10/4/2013	1.000,00
20050			10/4/2013	2.200,00
20131			1/5/2013	2.000,00
20174			14/5/2013	2.000,00
20177			14/5/2013	3.500,00
20192			20/5/2013	1.500,00
20195			22/5/2013	1.000,00
20216			29/5/2013	1.500,00
20237			4/6/2013	2.000,00
20244			6/6/2013	4.000,00
20266			12/6/2013	1.500,00
20301			21/6/2013	1.500,00
20302			21/6/2013	4.000,00
20314			26/6/2013	4.000,00
20367			4/7/2013	5.000,00
20381			5/7/2013	3.000,00
20425			19/7/2013	2.000,00

20426	.....	.....	19/7/2013	3.000,00
20496	.....	.....	6/8/2013	1.000,00
20516	.....	.....	21/8/2013	2.000,00
20518	.....	.....	22/8/2013	2.000,00
20519	.....	.....	22/8/2013	3.500,00
20524	.....	.....	23/8/2013	7.750,00
20534	.....	.....	27/8/2013	2.000,00
20536	.....	.....	27/8/2013	5.750,00
20540	.....	.....	28/8/2013	1.000,00
20553	.....	.....	2/9/2013	2.000,00
20564	.....	.....	5/9/2013	1.000,00
20581	.....	.....	10/9/2013	2.000,00
20583	.....	.....	11/9/2013	750,00
20585	.....	.....	11/9/2013	1.000,00
20596	.....	.....	17/9/2013	1.250,00
20606	.....	.....	24/9/2013	1.500,00
20610	.....	.....	25/9/2013	3.000,00
20612	.....	.....	25/9/2013	3.000,00
20707	.....	.....	2/10/2013	2.500,00
20724	.....	.....	7/10/2013	2.500,00
20727	.....	.....	7/10/2013	5.000,00
20733	.....	.....	9/10/2013	2.500,00
20736	.....	.....	9/10/2013	3.000,00
20767	.....	.....	14/10/2013	2.500,00
20768	.....	.....	14/10/2013	2.500,00
20777	.....	.....	16/10/2013	2.500,00
20778	.....	.....	16/10/2013	2.500,00
20845	.....	.....	4/11/2013	2.500,00

20869	.....	.....	8/11/2013	2.500,00
20875	.....	.....	12/11/2013	2.500,00
20881	.....	.....	13/11/2013	3.000,00
20927	.....	.....	27/11/2013	1.250,00
20928	.....	.....	27/11/2013	2.000,00
20934	.....	.....	28/11/2013	1.250,00
20935	.....	.....	28/11/2013	1.250,00
20939	.....	.....	28/11/2013	2.500,00
20974	.....	.....	10/12/2013	1.250,00
20976	.....	.....	10/12/2013	1.250,00
20982	.....	.....	12/12/2013	1.250,00
20999	.....	.....	17/12/2013	2.500,00
21018	.....	.....	19/12/2013	1.250,00
21041	.....	.....	27/12/2013	1.000,00
21043	.....	.....	27/12/2013	3.000,00
			<u>ΣΥΝΟΛΟ 2013</u>	<u>175.250,00</u>

Επειδή, ομοίως για το έτος 2014, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι κάτωθι πιστώσεις αποτελούν καταθέσεις της ίδιας από χρηματικά διαθέσιμα που είχε στα χέρια της για τις οποίες προσκομίζει σχετικά αποδεικτικά και οι οποίες αφορούν καταθέσεις μετρητών και πληρωμή πιστωτικής κάρτας:

ΑΝΑΛΩΣΗ 2014

REC ID	ΤΡΑΠΕΖΑΣ	IBAN	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ
21095			03/1/2014	2.500,00
21115			15/1/2014	2.500,00
21128			20/1/2014	2.500,00
21135			21/1/2014	1.250,00
21170			06/2/2014	1.250,00
21188			10/2/2014	2.500,00

21201	.....	.....	14/2/2014	1.250,00
21204	.....	.....	14/2/2014	1.250,00
21216	.....	.....	18/2/2014	1.250,00
21237	.....	.....	26/2/2014	1.950,00
21240	.....	.....	26/2/2014	2.500,00
21264	.....	.....	07/3/2014	1.250,00
21304	.....	.....	21/3/2014	1.250,00
21306	.....	.....	21/3/2014	2.500,00
21308	.....	.....	21/3/2014	3.500,00
21342	.....	.....	02/4/2014	1.250,00
21393	.....	.....	15/4/2014	1.250,00
21398	.....	.....	15/4/2014	2.500,00
21406	.....	.....	16/4/2014	1.250,00
21410	.....	.....	16/4/2014	2.500,00
21421	.....	.....	17/4/2014	1.250,00
21424	.....	.....	17/4/2014	1.250,00
21426	.....	.....	17/4/2014	2.000,00
21430	.....	.....	25/4/2014	3.000,00
21443	.....	.....	28/4/2014	2.500,00
21451	.....	.....	29/4/2014	2.500,00
21463	.....	.....	02/5/2014	2.000,00
21473	.....	.....	06/5/2014	2.000,00
21504	.....	.....	13/5/2014	2.500,00
21522	.....	.....	22/5/2014	1.000,00
21529	.....	.....	26/5/2014	1.000,00
21532	.....	.....	26/5/2014	6.148,00
21609	.....	.....	26/6/2014	6.148,00
21724	.....	.....	24/7/2014	2.000,00

21809	.....	.....	26/8/2014	3.500,00
21840	.....	.....	10/9/2014	2.000,00
21859	.....	.....	18/9/2014	4.500,00
21895	.....	.....	29/9/2014	9.500,00
21967	.....	.....	24/10/2014	2.000,00
22038	.....	.....	21/11/2014	5.000,00
22063	.....	.....	27/11/2014	7.000,00
22089	.....	.....	04/12/2014	1.330,00
22120	.....	.....	12/12/2014	2.000,00
22144	.....	.....	19/12/2014	4.000,00
<u>ΑΝΑΛΩΣΗ</u>			<u>ΣΥΝΟΛΟ 2014</u>	<u>114.076,00</u>

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκομίζει αντίγραφα των φορολογικών δηλώσεων για συνεχόμενα οικονομικά έτη 2003 έως 2013 και πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου στον οποίο συμπεριλαμβάνονται δαπάνες και τεκμήρια από το έτος 2003 έως 2013 σύμφωνα με τον οποίο το διαθέσιμο υπόλοιπο κατά το ελεγχόμενο έτος 2013 απεικονίζεται στον κάτωθι πίνακα:

	Σύνολο	Υπόχρεου	Συζύγου
ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	5.278.978,98	3.929.977,51	1.349.001,47
ΜΕΙΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ	2.106.083,96	1.455.424,24	650.659,72
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	3.172.895,02	2.474.553,27	698.341,75
ΑΝΑΛΩΣΗ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΕΤΩΝ	244.308,08	60.423,95	183.884,13
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΤΗΝ 31.12.2012	3.172.895,02	2.474.553,27	698.341,75

Τον εν λόγω ισχυρισμό είχε προβάλλει η προσφεύγουσα και κατά την διάρκεια του ελέγχου, ο οποίος ωστόσο δεν έγινε δεκτός με την αιτιολογία ότι ο έλεγχος δεν είχε στην διάθεσή του το σύνολο των υπολοίπων των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, τις κινήσεις αυτών και των λοιπών επενδυτικών προϊόντων. Εντούτοις με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η

προσφεύγουσα προσκομίζει τα υπόλοιπα των τραπεζικών της λογαριασμών κατά την 31/12/2012 από το σύνολο των οποίων προκύπτει ότι ποσό **3.117,65 ευρώ** ήταν κατατεθειμένο σε τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας και ποσό **2.943,04 ευρώ** ήταν κατατεθειμένο στους τραπεζικούς της λογαριασμούς κατά την 31/12/2013, καθώς και την κίνηση αυτών.

Επειδή, προκειμένου να διαπιστώσουμε την ορθότητα των προσκομισθέντων βεβαιώσεων με τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, κατά την 31/12/2012 και 31/12/2013, ζητήσαμε με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2020 ΕΜΠ/21-09-2020 έγγραφό μας προς την Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, να διενεργήσει πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.). Σε απάντηση του ανωτέρω εγγράφου μας, η Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας μας απέστειλε το με αριθμ. πρωτ./2020 απαντητικό έγγραφο, σύμφωνα με το οποίο επιβεβαιώνει τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών κατά την 31/12/2012 και κατά την 31/12/2013 που είχε προσκομίσει η προσφεύγουσα στην Υπηρεσία μας.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση ο έλεγχος για την απόδειξη ύπαρξης προσαύξησης περιουσίας, δεν έλαβε υπόψη του τη δυνατότητα κάλυψης των διαφορών από τα εναπομείναντα εισοδήματα προηγούμενων ετών, σε σύγκριση με υφιστάμενες καταθέσεις της προσφεύγουσας κατά την 01/01/2013 και 01/01/2014.

Επειδή, η δυνατότητα ύπαρξης ρευστών διαθεσίμων στα χέρια του φορολογούμενου είναι θέμα πραγματικό, το οποίο η φορολογική ελεγκτική υπηρεσία οφείλει να εξετάζει και να εκτιμά με βάση τα στοιχεία που βρίσκονται στη διάθεσή της [πρβλ ΣτΕ 884/2016 (σκέψη 19 και 20)].

Επειδή, από τον πίνακα μη αναλωθέντων κεφαλαίων που προσκομίσθηκε στην υπηρεσία μας, η προσφεύγουσα εμφανίζει την 31/12/2012 υπόλοιπο διαθέσιμο κεφάλαιο ύψους **3.172.895,02 ευρώ** (698.341,75 ευρώ της ιδίας και 2.474.553,27 ευρώ του συζύγου της). Από την αντιπαραβολή του ανωτέρω πίνακα με τις δηλώσεις των οικείων ετών, διαπιστώνεται κατ' αρχάς ότι η προσφεύγουσα κατά τον υπολογισμό συμπεριέλαβε τόσο τις πραγματικές όσο και τις τεκμαρτές δαπάνες.

Επειδή περαιτέρω, προσκομίστηκαν στην υπηρεσία μας βεβαιώσεις υπολοίπων την 31/12/2012 και την 31/12/2013 των καταθετικών λογαριασμών της προσφεύγουσας. Επίσης, η Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας προέβη σε επιπλέον ελεγκτικές επαληθεύσεις μέσω του Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π. και μας γνώρισε το σύνολο των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας και το υπόλοιπο αυτών κατά την 31/12/2012 και 31/12/2013. Βάσει των ανωτέρω, διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα είχε εντός τραπεζικού συστήματος συνολικό υπόλοιπο ύψους **3.117,65 ευρώ** και **2.943,04 ευρώ** αντίστοιχα.

Επειδή, λαμβάνοντας υπ' όψιν τα όσα προαναφέρθηκαν, από το υπόλοιπο που διέθετε η προσφεύγουσα εις χείρας της σε μετρητά την 01/01/2013, (μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών) είχε τη δυνατότητα, να πραγματοποιήσει τις πιστώσεις που επικαλείται ανωτέρω. Ως εκ τούτου, για ποσό ύψους **175.250,00 ευρώ** για το έτος 2013 και ποσό ύψους **114.076,00 ευρώ** για το έτος 2014, δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας και πρέπει να αφαιρεθεί από το αρχικώς προσδιορισθέν από τον έλεγχο εισόδημα της προσφεύγουσας που χαρακτηρίστηκε προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται (**3^{ος} ισχυρισμός**) ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση της υπ' αριθ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2014 (χρήση 2013) έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, στη φορολογία εισοδήματος, η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του φόρου ρυθμιζόταν από τον προϊσχύσαντα Ν.2238/1994, στο άρθρο 84 §1 του οποίου οριζόταν ότι «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 72 του ν.4174/2013, όπως ισχύει, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:«1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί

φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 36 «Παραγραφή» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.»

Επειδή, στη φορολογία εισοδήματος, όπου μέχρι τις 31/12/2013 προβλεπόταν πενταετής προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου (άρθρο 84 §1 Ν.2238/1994), μετά την ισχύ του ΚΦΔ, στο πεδίο εφαρμογής του οποίου εμπίπτει (άρθρο 2 §1α ΚΦΔ), η παραγραφή διακόπτεται με μόνη την έκδοση των οικείων πράξεων.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων ο προβαλλόμενος λόγος από την προσφεύγουσα απορρίπτεται, διότι η παραγραφή για την χρήση 2013 διακόπηκε με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης στις 30/12/2019 ήτοι σε ημερομηνία προγενέστερη της 31/12/2019, η οποία ήταν και η καταληκτική ημερομηνία για την έκδοση πράξεων που αφορούσαν την χρήση 2013.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται (**4^{ος} ισχυρισμός**) ότι εσφαλμένως επιβλήθηκαν σε βάρος της τέλη χαρτοσήμου για ορισμένες πιστώσεις των οποίων η προέλευση ήταν γνωστή, καθόσον, όπως έγινε δεκτό και από τη φορολογική αρχή οι πιστώσεις αυτές αφορούσαν επαγγελματικές συναλλαγές της, για τις οποίες έχει καταβληθεί ο αναλογών φόρος εισοδήματος.

Επειδή, στην παρ 1 του άρθρου 14 του Π.Δ. της 28/7/1931 "Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου" (Α' 239), ορίζεται ότι: «1. *Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω 15, το τέλος ορίζεται εις δύο επί τοις εκατόν (2%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις ευρώ.*».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 5γ του άρθρου 15 του ανωτέρω Κ.Τ.Χ. Κ.Τ.Χ. Άρθρο 15 παρ. 5γ (Τρεχούμενος δανειακός δοσοληπτικός λογαριασμός)

..... *Επί δανείων κινούμενων ως τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι' έκαστη διαχειριστική περίοδο επί του μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτών υπολοίπου κατά περίπτωση. Το χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο*

λογαριασμού τινός μεταφερόμενο στην επόμενη διαχειριστική περίοδο θεωρείται ως νέα κατάθεση (δάνειο) δια την εξεύρεση του μεγαλύτερου ύψους της περιόδου αυτής.

Τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός είναι η σύμβαση, με την οποία δύο πρόσωπα, επειδή προβλέπουν ότι θα έχουν μεταξύ τους σειρά συναλλαγών, συμφωνούν όπως, οι αμοιβαίες πιστώσεις και οφειλές, οι οποίες θα προκύψουν από τις συναλλαγές αυτές, μη ρυθμιστούν χωριστά, αλλά να μπουν σε ένα ενιαίο λογαριασμό, όπου θα χάνουν την ατομικότητά τους και θα αντικαθίστανται από τα κονδύλια των πιστώσεων ή οφειλών, για να καταλήξουν κατά το κλείσιμο του λογαριασμού σε ένα μόνο απαιτητό υπόλοιπο. Οι τρεχούμενοι δοσοληπτικοί λογαριασμοί για να χαρακτηρισθούν ως τέτοιοι θα πρέπει να εμφανίζουν συνεχώς κίνηση όχι μόνο προς μία κατεύθυνση (χρέωση ή πίστωση) αλλά προς τις δύο, ήτοι να παρουσιάζει κατά την διάρκεια της χρήσεως όχι μόνο καταβολές αλλά και αναλήψεις. Σ.τ.Ε. 264/75, 4112/76, 2969/79 και Διοικ. Εφ. Αθ. 2077/85.

Ο χαρακτηρισμός ενός λογαριασμού ως τρεχούμενου δοσοληπτικού ή μη εναπόκειται στην κρίση του φορολογουμένου, για το λόγο, ότι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 5γ του άρθρου 15 Κ.Τ.Χ. αποβλέπουν στην διευκόλυνση των φορολογουμένων και όχι στην επιβάρυνσή τους. Συνεπώς το υπόλοιπο δοσοληπτικού λογαριασμού μίας διαχειριστικής περιόδου εάν μεταφερθεί στην επόμενη χρήση σε σταθερό λογαριασμό δεν θα υπαχθεί σε τέλος χαρτοσήμου επειδή για το ποσό αυτό καταβλήθηκε το οικείο τέλος χαρτοσήμου μέσα στην προηγούμενη χρήση και ο λογαριασμός έπαυσε να είναι δοσοληπτικός. (ΥΠΟΙΚ. Τ. 3812/ΠΟΛ. 257/55 Εγκ. 128/55).

Το οφειλόμενο τέλος χαρτοσήμου επί δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού είναι:

- Των ομόρρυθμων εταίρων ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιρειών υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 2% (άρθρο 15 παρ. 1α Κ.Τ.Χ.).
- Των ετερόρρυθμων εταίρων υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 3% (άρθρο 13 παρ. 1α Κ.Τ.Χ.)
- Των ΑΕ και ΕΠΕ ευθύνης υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 2% (άρθρο 15 παρ. 1α Κ.Τ.Χ.)
- Των λοιπών περιπτώσεων υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 2% ή 3%, ανάλογα με την ιδιότητα των συμβαλλομένων (άρθρα 15 παρ. 1α ή και 13 παρ. 1α Κ.Τ.Χ.).

Το οφειλόμενο τέλος χαρτοσήμου επί δανειακών τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών, καταβάλλεται μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από την ολοκλήρωση των εγγραφών του ισολογισμού, η οποία πρέπει να γίνει μέσα στη δέμηνη προθεσμία, που προβλέπεται από τον ΚΒΣ (Α. 8848/48/ΠΟΛ. 117/66).

Επειδή, στους ατομικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας βρέθηκαν να καταθέτουν ποσά, ονομαστικά, οι πελάτες της επιχείρησης «.....» στην οποία η προσφεύγουσα είναι ομόρρυθμο μέλος και αφού αυτά διασταυρώθηκαν από τον έλεγχο με τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η Ε.Ε. καθώς και με τις αντίστοιχες καρτέλες των εν λόγω πελατών, οι συγκεκριμένες πιστώσεις κρίθηκαν γνωστής πηγής από τον έλεγχο, ο οποίος

αποδέχτηκε τις αιτιάσεις της προσφεύγουσας και επιβλήθηκε σε αυτές το εμπορικό τέλος σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο άρθρο 15 παρ.5γ του Κ.Ν.Τ.Χ. Ως εκ τούτου ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται .

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται (**5^{ος} ισχυρισμός**) ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση της υπ' αριθμ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών Χαρτοσήμου έτους 2013 έχει υποκύψει σε παραγραφή.

Επειδή στο άρθρο 72, παρ. 11 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.

Επειδή όπως αναφέρεται στην ΠΟΛ. 1154/2017, για όλες τις χρήσεις μέχρι 31/12/2013, ισχύουν και οι λοιπές διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού που προβλέπονται με τα άρθρα 84 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και 57 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), ενώ για τις φορολογίες κεφαλαίου (Φ.Μ.Α., Φ.Μ.Α.Π., κ.λπ.) και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής.

Επειδή όπως ορίζει το άρθρο 249 «Εικοσαετής παραγραφή» του Αστικού Κώδικα: «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια».

Επειδή ούτε στον Κώδικα των Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου, ούτε στον ν. 4169/1961 υπάρχουν διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή τελών χαρτοσήμου, ή της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 του ν. 4169/1961 ειδικής κοινωνικής εισφοράς,

αντιστοίχως. Συνεπώς οι σχετικές αξιώσεις του Δημοσίου υπόκεινται στην κατά το άρθρο 249 του Αστικού Κώδικα εικοσαετή παραγραφή (πρβλ. ΣτΕ 2579/1998, ΣτΕ 3389/1999, ΣτΕ 1561/2003).

Επειδή ωστόσο, το Συμβούλιο της Επικρατείας με την υπ' αριθ. 433/2020 Απόφασή του έκρινε ότι στη φορολογία χαρτοσήμου η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ είναι κατ' αρχήν **πενταετής**. Εκκινεί, δε, από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, κατ' ανάλογη εφαρμογή της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν. 2238/1994, Α' 151). Κατ' εξαίρεση η προθεσμία παραγραφής της εν λόγω αξίωσης είναι δεκαετής, με την αυτή αφετηρία, κατ' ανάλογη εφαρμογή της παρ. 4 του ίδιου άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής. Μη εφαρμοστέα είναι η γενική διάταξη 249 Α.Κ. περί εικοσαετούς παραγραφής, διότι αφορά σε αστικές σχέσεις και δικαιώματα και δεν διέπει φορολογικές διαφορές. Η φορολογική αρχή οφείλει να διαπιστώνει την οικεία οφειλή και επιβάλλει τα τέλη χαρτοσήμου και την κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφορά επί τη βάση δεδομένων που προκύπτουν από στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος στο πλαίσιο υποχρεώσεων που του επιβάλλονται από τη νομοθεσία περί φορολογικών στοιχείων με σκοπό την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του ίδιου και των συναλλασσόμενων με αυτόν και ιδίως την εκπλήρωση της υποχρέωσης σε φορολόγηση του εισοδήματός του, ο περί της οποίας φορολογικός έλεγχος πρέπει, να διενεργείται, κατ' αρχήν εντός πενταετίας και, κατ' εξαίρεση, εντός δεκαετίας εφόσον υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία. Εξάλλου, και με τις μεταγενέστερες διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, στο πεδίο εφαρμογής του οποίου εμπίπτουν και τα τέλη χαρτοσήμου, ο νομοθέτης θέσπισε ως κανόνα την κριθείσα από τον ίδιο ως επαρκή και εύλογη για την άσκηση της ελεγκτικής αρμοδιότητας της Διοίκησης, πενταετή προθεσμία παραγραφής.

Επειδή με την Ε. 2147/2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίστηκε ότι:

«Κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθ. 433/2020 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμήμα Β') σχετικά με τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει αναλογικά τέλη χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, για διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ., δεδομένου ότι από 1/1/2014 το ζήτημα της παραγραφής των τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις διατάξεις του άρθρου 36 του νόμου αυτού, διευκρινίζονται τα εξής:

1. Με την ως άνω απόφαση του ΣτΕ έγινε δεκτό ότι επί αναλογικών τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ δεν μπορούν να εφαρμοστούν οι γενικές διατάξεις περί παραγραφής του Αστικού Κώδικα, όπως η διάταξη του άρθρου 249 Α.Κ., η οποία προβλέπει ότι «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια», καθώςον αφορά αστικές σχέσεις και δικαιώματα και δεν διέπει φορολογικές διαφορές. Επιπλέον, εφόσον δεν

προβλέπεται στον Κ.Ν.Τ.Χ. (Π.Δ. της 28.7.1931) ούτε στον ν. 4169/1961 περί εισφοράς υπέρ ΟΓΑ προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή αυτών, κρίθηκε ότι «ισχύει κατ' αρχήν πενταετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν. 2238/1994, Α' 151), και, κατ' εξαίρεση, δεκαετής προθεσμία παραγραφής της εν λόγω αξίωσης, με την αυτή αφετηρία, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της παρ. 4 του ίδιου άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής.».

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

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

3.

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

Επειδή στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 (όπως η περίπτωση β΄ της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α΄ 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

....

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή στην παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 (όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α΄ 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν. 3522/2006 (22/12/2006) και μετά), ορίζεται ότι:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου.

....».

Επειδή με την υπ' αριθ. 2934/2017 απόφαση του β΄ τμήματος του ΣτΕ κρίθηκε ότι δεν μπορούν να θεωρηθούν «συμπληρωματικά» φορολογικά στοιχεία οι τραπεζικές καταθέσεις φορολογούμενου στην ημεδαπή, υπό την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε (Ν. 2238/1994), προκειμένου να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου ή την παράταση της παραγραφής. Συγκεκριμένα στη σκέψη 12 αναφέρεται: «Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ

2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο».

Επειδή με την ΠΟΛ. 1191/2017 έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η με αριθ. 265/2017 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β') σχετικά με την έννοια της ανακρίβειας της δήλωσης της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για την εφαρμογή και την έκταση εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84§ 4 του ίδιου νόμου». Με την εν λόγω γνωμοδότηση και όσον αφορά το παραπάνω θέμα έγιναν δεκτά τα εξής:

«1. Κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευομένων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπ' όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η **φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.**

2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 66§2 του ΚΦΕ. Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης

στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσης διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής.

3. Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ **ΣτΕ 2934/2017**, ΣτΕ 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή σύμφωνα με την προαναφερθείσα Ε. 2147/2020, η περίοδος της παραγραφής εκκινεί από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου.

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την από 30/12/2019 Έκθεση Ελέγχου, ο έλεγχος έκρινε ότι το έτος 2013, οι πιστώσεις οι οποίες αφορούν σε έσοδα της εταιρείας «.....», της οποίας η προσφεύγουσα τυγχάνει ομόρρυθμο μέλος κατά ποσοστό 90% και τα οποία πιστώνονται στον ατομικό τραπεζικό της λογαριασμό, χωρίς να προκύπτει επιστροφή των χρημάτων αυτών στην εταιρεία, συνιστούν μορφή δανείου.

Επειδή η φορολογική αρχή καταλόγισε τέλος χαρτοσήμου για τη χρήση 2013 με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης στις 30.12.2019, ήτοι μετά την πάροδο της ως άνω αρχικής πενταετούς περιόδου παραγραφής, βασιζόμενη σε κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος,

ήτοι σε στοιχεία τα οποία η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση αυτών, εντός της αρχικής πενταετούς περιόδου παραγραφής, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, δηλαδή εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο, ήτοι σε στοιχεία τα οποία δεν μπορούν να θεωρηθούν «συμπληρωματικά», κατά την έννοια του άρθρου 68, παρ. 2 (α') του Ν. 2238/1994.

Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή τέλους χαρτοσήμου για τη χρήση 2013 έχει παραγραφεί και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται **αποδεκτός**.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται (**6^{ος} ισχυρισμός**) ότι ακόμα κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι οι επίμαχες πιστώσεις δεν είναι γνωστής προέλευσης, εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν εφάρμοσε το τεκμήριο της ισομοιρίας στους λογαριασμούς εκείνους στους οποίους τυγχάνω συνδικαιούχος.

Επειδή, η προσφεύγουσα κατά τη διάρκεια του ελέγχου, και πριν την κοινοποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων σχετικά με τις πρωτογενείς καταθέσεις που εντοπίστηκαν στους τραπεζικούς λογ/σμούς της, οι οποίοι και της κοινοποιήθηκαν προκειμένου να αιτιολογήσει αυτές, υπέβαλλε τόσο το υπ' αριθ. πρωτ./2019 έγγραφο υπόμνημα πριν την κοινοποίηση του υπ' αριθ. πρωτ./2019 Σημειώματος Διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του ελέγχου του άρθρου 28 και 62 ν.4174/2013, όσο και το υπ' αριθ. πρωτ./...../2019 έγγραφο υπόμνημα μετά την κοινοποίηση του εν λόγω Σημειώματος, στα οποία αναφέρει μεταξύ άλλων ότι «Βασιζόμενη στα τραπεζικά παραστατικά που μου χορηγήσατε μέχρι σήμερα καθώς και σε δικαιολογητικά που κατάφερα να βρω από το προσωπικό μου αρχείο, σας παραθέτω στοιχεία με τα οποία αποδεικνύω ότι τα χρήματα που διακινήθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς που η ίδια έκρινα ότι θα πρέπει να σας αποστείλω, έχουν εμφανή πηγή προέλευσης και τυγχάνουν νομίμως φορολογημένα, **αφορούν δε, τόσο στην μακροχρόνια επαγγελματική μου δραστηριότητα**, όσο στα σημαντικότερα εισοδήματα και εν γένει έσοδα από την εκμετάλλευση περιουσιακών στοιχείων (εισοδήματα από ενοίκια, επενδυτικά προϊόντα κλπ)», ως εκ τούτου ο έλεγχος βάσει των ΠΟΛ.1033/21.02.2013 και ΠΟΛ.1050/17.02.2014, ορθά δεν επιμέρισε ισομερώς στους συνδικαιούχους των λογαριασμών τα ποσά που κατατίθενται σε αυτούς, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα προσδιόρισε ότι αυτή είναι ο πραγματικός δικαιούχος των λογαριασμών, με αποτέλεσμα να αυτοαναιρείται με τους ισχυρισμούς της, οι οποίοι δεν γίνονται δεκτοί.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται (**7^{ος} ισχυρισμός**) ότι πιστώσεις πολύ μικρής αξίας στους λογαριασμούς της κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις δεν θα έπρεπε να καταλογιστούν εις βάρος της ως εισόδημα από άγνωστη πηγή για λόγους χρηστής διοίκησης, ιδίως ενόψει αντικειμενικής αδυναμίας συλλογής αποδεικτικών στοιχείων.

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

«**A.** 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, ...

B. ... 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 αντιστροφή 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 ελευθέριο 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 αντιστροφή του βάρους απόδειξης**. Επομένως, ναι μεν επιτρέπεται η αντιστροφή 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 καταθέσεών 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, στην υπό κρίση υπόθεση, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε δεν αφαιρέθηκαν μικρά ποσά, αντιθέτως η προσφεύγουσα κλήθηκε αρχικά να αιτιολογήσει καταθέσεις ποσού ύψους 510.019,57 ευρώ για το έτος 2013 και ποσού ύψους 506.697,08 ευρώ για το έτος 2014.

Ωστόσο, βάσει της προαναφερθείσας ΣτΕ και για λόγους χρηστής διοίκησης, **ποσά ύψους έως 600 ευρώ**, πρέπει να αφαιρεθούν, κρίνοντας από την συνολική εικόνα της κίνησης των λογαριασμών της προσφεύγουσας. Επομένως, βάσει των ανωτέρω, οι πιστώσεις του έτους 2013, όπως αυτές παρατίθενται στον κάτωθι πίνακα **συνολικού ποσού 4.988,04 ευρώ**, πρέπει να αφαιρεθούν από το προσδιορισθέν εισόδημα της **χρήσης 2013** που χαρακτηρίστηκε από τον έλεγχο ως εισόδημα αγνώστου πηγής.

Πιστώσεις του έτους 2013 ίσες ή μικρότερες των 600 ευρώ

REC ID	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ
19689	04/01/2013	60,00
19880	01/03/2013	30,00
19896	05/03/2013	292,12
19911	08/03/2013	500,00
19968	26/03/2013	244,00
20022	03/04/2013	169,50
20088	23/04/2013	500,00

20289	20/06/2013	36,16
20369	05/07/2013	27,10
20387	09/07/2013	500,00
20421	19/07/2013	348,04
20423	19/07/2013	500,00
20463	31/07/2013	135,16
20492	05/08/2013	108,48
20598	19/09/2013	325,44
20695	1/10/2013	25,00
20711	03/10/2013	475,00
20789	24/10/2013	30,00
20792	25/10/2013	32,00
20987	16/12/2013	27,90
21010	19/12/2013	49,20
21029	24/12/2013	42,94
21034	27/12/2013	230,00
21048	30/12/2013	300,00
	Σύνολο	4.988,04

Ομοίως, οι πιστώσεις του έτους 2014, όπως αυτές παρατίθενται στον κάτωθι πίνακα **συνολικού ποσού 13.066,78 ευρώ**, πρέπει να αφαιρεθούν από το προσδιορισθέν εισόδημα της **χρήσης 2014** που χαρακτηρίστηκε από τον έλεγχο ως εισόδημα αγνώστου πηγής.

Πιστώσεις του έτους 2014 ίσες ή μικρότερες των 600 ευρώ

REC ID	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ
21104	10/01/2014	450,00
21105	10/01/2014	550,00
21132	21/01/2014	150,00
21160	03/02/2014	500,00
21214	18/02/2014	500,00
21227	25/02/2014	185,85
21261	07/03/2014	527,75
21290	19/03/2014	500,00

21309	24/03/2014	500,00
21377	11/04/2014	425,09
21379	14/04/2014	300,00
21381	14/04/2014	523,76
21387	15/04/2014	50,00
21390	15/04/2014	366,89
21428	22/04/2014	316,40
21462	02/05/2014	450,00
21495	12/05/2014	528,00
21510	16/05/2014	554,41
21517	20/05/2014	493,39
21614	27/06/2014	440,70
21661	03/07/2014	94,92
21665	04/07/2014	600,00
21741	28/07/2014	100,01
21830	03/09/2014	214,18
21843	12/09/2014	600,00
21868	24/09/2014	100,00
21869	24/09/2014	500,00
21961	23/10/2014	450,00
22000	07/11/2014	345,78
22001	07/11/2013	345,99
22007	11/11/2014	135,60
22042	24/11/2014	30,00
22058	27/11/2014	41,69
22065	28/11/2014	467,37
22098	09/12/2014	200,00
22152	24/12/2014	10,00
22153	24/12/2014	20,00
22166	30/12/2014	499,00
	Σύνολο	13.066,78

Επειδή, περαιτέρω η προσφεύγουσα αναφορικά με την χρήση 2013, προσκομίζει δικαιολογητικά για την πίστωση με REC ID 20454 την 30/07/2013 ποσού 1.000,00 ευρώ του υπ'αριθμ.

..... λογαριασμού της, η οποία αφορά μεταφορά του εν λόγω ποσού του συνδικαιούχου του λογαριασμού στον εν λόγω λογαριασμό από έτερο δικό του λογαριασμό (.....) της ίδιας Τράπεζας. Ως εκ τούτου η ανωτέρω πίστωση δεν είναι αγνώστου πηγής, αφορά συνδικαιούχο του λογαριασμού της προσφεύγουσας και πρέπει να αφαιρεθεί από το ποσό του φορολογητέου εισοδήματος προσαύξησης περιουσίας για την χρήση 2013.

Επειδή, ομοίως η προσφεύγουσα αναφορικά με την ίδια χρήση 2013 και για την πίστωση με REC ID 20827 την 31/10/2013 ποσού 2.600,00 ευρώ του υπ' αριθμ. λογαριασμού της προσκομίζει δικαιολογητικά (το σώμα της επιταγής και αποδεικτικό της Τράπεζας) από τα οποία προκύπτει ότι πρόκειται για επιταγή που αφορά τον σύζυγο και συνδικαιούχο του λογαριασμού της προσφεύγουσας Ως εκ τούτου η ανωτέρω πίστωση δεν είναι αγνώστου πηγής, αφορά συνδικαιούχο του λογαριασμού της προσφεύγουσας και πρέπει να αφαιρεθεί από το ποσό του φορολογητέου εισοδήματος προσαύξησης περιουσίας για την χρήση 2013.

Επειδή, βάσει των όσων αναλυτικά προαναφέρθηκαν, η προσφεύγουσα με τα δικαιολογητικά που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας τόσο με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή όσο και με το συμπληρωματικό Υπόμνημά της αιτιολογεί τις πιστώσεις που χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως αγνώστου πηγής για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013). Οι συγκεκριμένες πιστώσεις αναφέρθηκαν ανωτέρω στην παρούσα απόφαση και αφορούν πελάτες της προσφεύγουσας, ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών και μικρά ποσά τα οποία αφαιρέθηκαν βάσει της ΣτΕ884/2016. Ως εκ τούτου δεν υφίσταται λόγος προσαύξησης περιουσίας για την εν λόγω χρήση και η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να μηδενιστεί.

Επειδή, περαιτέρω για το φορολογικό έτος 2014 (χρήση 2014) η προσφεύγουσα κατέθεσε ομοίως πλήθος δικαιολογητικών με τα οποία αιτιολόγησε το μεγαλύτερο μέρος των πιστώσεων που χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως αγνώστου πηγής όπως αναλυτικά αναφέρθηκε ανωτέρω και τα οποία αφορούν πελάτες της προσφεύγουσας, ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών και μικρά ποσά τα οποία αφαιρέθηκαν βάσει της ΣτΕ884/2016. Ωστόσο για τις πιστώσεις με REC ID 21265 ποσού 3.000,00, REC ID 21592 ποσού 3.300,00, REC ID 21601 ποσού 683,07, REC ID 21685 ποσού 6.935,00, REC ID 21700 ποσού 773,83, REC ID 21702 ποσού 3.500,00, REC ID 21762 ποσού 736,50, REC ID 21962 ποσού 2.000,00, REC ID 22017 ποσού 725,46, REC ID 22020 ποσού 827,93 και REC ID 22163 ποσού 1.198,20, συνολικού ποσού 23.679,99 ευρώ δεν προσκομίστηκαν δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία και πρέπει να λογιστούν ως προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή. Επομένως, όσων αναλυτικά προαναφέρθηκαν, το ποσό του φορολογητέου εισοδήματος προσαύξησης περιουσίας της προσφεύγουσας **για το**

φορολογικό έτος 2014, πρέπει να προσδιορισθεί στο ποσό των 23.679,99 ευρώ και η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της προσφεύγουσας να τροποποιηθεί ως εξής:

**Τροποποίηση της Υπ' αριθμ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού
Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού Έτους 2014**

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	43.949,87	43.949,87	
	της συζύγου	31.943,75	55.623,74	23.679,99
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	0,00	0,00	0,00
	Χρεωστικό ποσό	13.035,02	20.849,42	7.814,40
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		2.395,50	2.395,50	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		479,10	479,10	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			3.907,20	3.907,20
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης		3.403,00	4.369,31	966,31
Τέλος Επιτηδεύματος		650,00	650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		10.842,00	10.842,00	
.....				
Διαφορά συμψηφισμού		0,00	0,00	0,00
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή		0,00	0,00	0,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	30.804,62	43.492,53	12.687,91
	για επιστροφή	0,00	0,00	0,00

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 17/02/2020 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, με ΑΦΜ και την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) Υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ: Μηδέν (0,00 ευρώ)

Β) Υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας

Διαφορά φόρου	7.814,40 €
Πρόστιμο άρθ. 58 ΚΦΔ	3.907,20 €
Διαφορά στην εισφορά αλληλεγγύης	966,31 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	12.687,91 €

Γ) Υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου Φορολογικού Έτους 2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ: Μηδέν (0,00 ευρώ)

Δ) Υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου Φορολογικού Έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας

Έτος φορολογίας 2014	
Ποσό επιβολής τελών χαρτοσήμου	163.294,32 €
Τέλη χαρτοσήμου 2%	3.265,89 €
Εισφορά ΟΓΑ 20%	653,18 €
Πρόστιμο άρθ. 58 ΚΦΔ Χαρτοσήμου	1.632,95 €
Πρόστιμο άρθ. 58 ΚΦΔ ΟΓΑ	326,59 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ	5.878,61 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.