



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη 28/09/2020

Αριθμός απόφασης: **1472**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333254
Fax : 2313-333258

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού».

5. Την Α. 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως και την 30.09.2020.

6. Την με ημερομηνία κατάθεσης **13-12-2019** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ .../27-03-2020** συμπληρωματικό υπόμνημα της ...

με **ΑΦΜ** ..., κατά της με αριθμό **...-11-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

7. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

8. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της **από 13-12-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ... με **ΑΦΜ** ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και του με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ .../27-03-2020** συμπληρωματικού υπομνήματος 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. **...-11-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, οικονομικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας και του συζύγου της, που για την εν λόγω πράξη άσκησε την υπ' αριθ. πρωτ. **.../13-12-2019** ενδικοφανή προσφυγή, κύριος φόρος ύψους 605.559,74 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ύψους 616.641,48 €, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 73.431,19 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 1.295.632,41 €.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε ερειδόμενη στην από 12/11/2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, για το οικονομικό έτος 2014, με βάση τα άρθρα 48 παρ 3 του Ν. 2238/1994, 21 παρ 4 του Ν. 4172/2013 και την ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/2017, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. **.../09-10-2019** σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Από την εκτέλεση του ειδικού λογισμικού ελέγχου προσαύξησης περιουσίας και την επεξεργασία των ληφθέντων στοιχείων προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις (πιστώσεις), σε λογαριασμούς που η προσφεύγουσα ήταν δικαιούχος ή συνδικαιούχος, οι οποίες έχρηζαν περαιτέρω διερεύνησης καθώς δεν δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα της και του συζύγου της, στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Αφού λήφθηκε υπόψη το με αριθ. πρωτ. **.../05-11-2019** υπόμνημα της προσφεύγουσας με τα δικαιολογητικά και τις εξηγήσεις που παρείχε ανταποκρινόμενη στο υπ' αριθ. πρωτ. **.../2019** Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 που της κοινοποιήθηκε με συνημμένο τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος, η φορολογούσα αρχή διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994, ως ακολούθως:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΣΤΗΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑ	Μείον: ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΘΗΚΑΝ ΚΑΙ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΣΤΗΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΠΟ ΑΓΝΩΣΤΗ ΠΗΓΗ
2014	724.944,27 €	37.325,33 €	687.618,94 €	687.618,94 €

Σημειώνεται ότι μέρος των υπό κρίση πιστώσεων κατατέθηκαν σε λογαριασμούς που η προσφεύγουσα ήταν συνδικαιούχος και δεδομένου ότι ο έλεγχος δεν μπόρεσε να τα ταυτοποιήσει με τον πραγματικό δικαιούχο των εν λόγω πιστώσεων, τα καταλόγισε κατ' ισομοιρία στους συνδικαιούχους, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 4 του ν. 5638/1932, τις διατάξεις της παρ. 18 της ΠΟΛ. 1033/21-2-2013 και της παρ. 3 της ΠΟΛ. 1228/16-10-2014.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../13-12-2019 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Αοριστία έκθεσης ελέγχου και πλημμελής αιτιολογία. Δεν στοιχειοθετείται ούτε η προσαύξηση περιουσίας, ούτε η φύση των ποσών ως «εισόδημα».
- 2) Μη νόμιμος ο έλεγχος ως προς όλες τις πιστώσεις, έως το ποσό των 1.000,00 €. - Παραβίαση των αρχών της νομιμότητας, της ισότητας, της χρηστής διοίκησης, της καλής πίστης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης καθώς και της αρχής «impossibilium nulla est obligatio» - «ουδείς υποχρεούται στα αδύνατα». (βλ. ΣτΕ 884/2016, Ν. 3691/2008 άρθρο 12). Εν προκειμένω, μη νόμιμα καλείται να παράσχει εξηγήσεις για όλες τις πιστώσεις που συνιστούν τραπεζικές συναλλαγές έως 1.000,00 €, που της «χρεώνονται» ως εισόδημα αδιευκρίνιστης προέλευσης. Οι ως άνω καταθέσεις αφορούν τις διαχειριστικές περιόδους 2013 και 2014 για τις οποίες, όπως εκ των ανωτέρω συνάγεται, δεν υπήρχε υποχρέωση διαφύλαξης των τραπεζικών παραστατικών της κάθε τραπεζικής κίνησης. Επομένως, πρέπει η φορολογική διοίκηση να μην απαιτεί, ιδιαίτερα σε μικρά αναλογικώς ποσά, αποδεικτικά στοιχεία που ο εκάστοτε προσφεύγων αδυνατεί να προσκομίσει διότι δεν υπήρχε τότε η σχετική υποχρέωση. Με την με αριθ. 690/2017 απόφαση της Δ.Ε.Δ, κρίθηκε ότι, επειδή οι συγχωνευθείσες τράπεζες συχνά αδυνατούν να βρουν τα σχετικά τραπεζικά παραστατικά, πρέπει η φορολογική διοίκηση να μην απαιτεί, ιδιαίτερα σε μικροποσά, αποδεικτικά στοιχεία που ο εκάστοτε προσφεύγων αδυνατεί να προσκομίσει διότι δεν υπήρχε τότε η σχετική υποχρέωση. Επίσης με την με αριθ. 16/2018 απόφαση της Δ.Ε.Δ., κρίθηκε ότι στα πλαίσια εφαρμογής των αρχών της ισότητας, της χρηστής διοίκησης και της καλής πίστης έχει γίνει

δεκτό από τις ελεγκτικές αρχές ότι συναλλαγές κατώτερες των 1.000,00 € και σε άλλες περιπτώσεις συναλλαγές κατώτερες των 2.000,00 € (ανάλογα με τη φοροδοτική ικανότητα των φορολογουμένων), δεν εντάσσονται στα αιτήματα παροχής πληροφοριών των ελεγκτικών αρχών.

Ως προς την πίστωση με α/α 27 και REC ID 17172: Η εν λόγω πίστωση ποσού 1.000,00 € στις 15-01-2013, στον ατομικό της λογαριασμό αφορά σε κατάθεση από τον σύζυγό της ... και προέρχεται από αναλήψεις ποσού 500,00 € στις 02.01.2013 από τον με αρ. IBAN GR ... λογαριασμό της Τράπεζας ... και ποσού 500,00 € στις 11.01.2013 από τον με αρ. ... τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζας ... (βλ. προσκ. κίνηση λογαρισμών).

Ως προς τις πιστώσεις με α/α 46 και REC ID 20096 και με α/α 47 REC ID 20448: Πρόκειται για καταβολή ασφαλιστικής παροχής από το επικουρικό Ταμείο των Δικηγόρων Θεσσαλονίκης, εξ ου και στη στήλη «ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ» αναγράφονται οι όροι ΚΑΔΙΘ & ΤΑΔΙΘ αντιστοίχως. (Συμπροβ. τα σχετικά δικαιολογητικά).

- 3) Επικουρικά, σε περίπτωση που δεν γίνουν δεκτά τα ανωτέρω, το νόμιμα σχηματισθέν και φορολογημένο απόθεμα της την 31.12.2012 και τα μηδενικά υπόλοιπα των τραπεζικών της λογαριασμών δικαιολογούν πλήρως τις επίμαχες καταθέσεις, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο. Όπως προκύπτει από τις νομίμως υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος, οι οποίες βρίσκονται ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής, καθώς και από τα επί αυτών εκδοθέντων εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου οικονομικών ετών 1996 - 2015, το συνολικό εισόδημα του συζύγου της και το δικό της για τα έτη αυτά ανερχόταν στο ποσό του 1.305.999,97 € έως δε την 31.12.2012 τα συνολικά δηλωθέντα εισοδήματά τους ανέρχονταν σε 1.249.660,37€.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « *Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο*».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος*».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.*».

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « *1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου*».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την

άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. (βλ. ΣΤΕ 2695/1993, ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/1994 (Α' 151) ορίζεται ότι: «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. ... 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ...Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή...».

Επειδή με την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, ορίζεται ότι: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' και 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 ελευθέρων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 εισάγεται μια διαδικαστική ρύθμιση, ή μάλλον διευκρινίζεται απερίφραστα και κατηγορηματικά ένα διαδικαστικό θέμα σχετικά με το βάρος απόδειξης σε αυτές τις περιπτώσεις. Έχει ήδη κριθεί και νομολογιακά, ότι η επίμαχη διάταξη δε χαρακτηρίζει ως εισόδημα προσαύξηση που δε φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, αλλά απλώς κατανέμει το βάρος απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογούμενου, της πρώτης περιοριζόμενης στην εξακρίβωση της περιουσιακής προσαύξησης και του δεύτερου βαρυνόμενου με την απόδειξη της φορολόγησης ή της νόμιμης απαλλαγής από το φόρο ή της μη υπαγωγής σε φόρο των χρηματικών ποσών που τη δημιούργησαν (ΔΕΦΑΘ 3983/2015).

Επειδή, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ.1095/29-04-2011** με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010», ορίζεται 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 περαιτέρω, με την **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής:

«Α΄ Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των [άρθρων 15, 16, 17, 18 και 19](#) του ν. [2238/1994](#), καθώς και σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, προβλέπεται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό που προσδιορίζεται με τα ως άνω σχετικά άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό εισόδημά του. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της [παρ. 2 του άρθρου 19](#) του ανωτέρω νόμου, η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων περιορίζεται ή καλύπτεται μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα απαλλάγεται από το φόρο. [...]

Β΄ Προσαύξηση περιουσίας

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. [...] 8. 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. 2238/1994».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «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, αναγκαιών, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου [...].Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει. Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.[...] 5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.[...] 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, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. **884/2016 απόφαση του ΣτΕ** (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), [...]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό

την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.».

Επειδή, στο άρθρο 14 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. 2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή περαιτέρω, με το **άρθρο 62 του Ν.4170/2013** θεσπίστηκε «Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» των πιστωτικών ιδρυμάτων και των ιδρυμάτων πληρωμών που λειτουργούν στην Ελλάδα, προκειμένου να διευκολυνθεί η διαβίβαση, αφενός, των αιτημάτων παροχής πληροφοριών των αρμόδιων ελεγκτικών υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και, αφετέρου, των απαντήσεων των εν λόγω ιδρυμάτων σε τέτοια αιτήματα. Παράλληλα, λειτουργεί ήδη (από το 2017) στις ελεγκτικές υπηρεσίες της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων το Ειδικό Λογισμικό Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, το οποίο έχει καταστήσει ταχύτερη και πιο αξιόπιστη και αποτελεσματική τη διασταύρωση των στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με τα δεδομένα των (ταυτοποιούμενων, ως προς το είδος τους, βάσει ειδικού ενιαίου κωδικολογίου) κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογούμενων.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, προκειμένου να συγκεντρωθούν στοιχεία για το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ 3 του άρθρου 15 του Ν.4174/2013 και της υπ' αριθμ. πρωτ. Δ6 Α1036672 ΕΞ 2014/25.02.2014 Απόφασης της

Γ.Γ.Δ.Ε., όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, υποβλήθηκε από την ελέγχουσα φορολογική αρχή αίτημα για άρση του τραπεζικού απορρήτου μέσω του «Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» του άρθρου 62 του Ν.4170/2013.

Επειδή, ο έλεγχος στην υπό κρίση περίπτωση αναζήτησε την πηγή προέλευσης των πιστώσεων-καταθέσεων που βρέθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, κατά το κρινόμενο έτος, καλώντας την ίδια να παρέχει εξηγήσεις, προσκομίζοντας οποιαδήποτε αποδεικτικά στοιχεία μπορούν να συνδράμουν στο ελεγκτικό έργο. Στις περιπτώσεις που οι παρεχόμενες εξηγήσεις δεν ήταν επαρκείς, οι προκύπτουσες πρωτογενείς πιστώσεις-καταθέσεις θεωρήθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας και φορολογήθηκαν ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων και η από 12.11.2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, με τα συνημμένα της, προκύπτουν τα ακόλουθα για το έτος 2013:

Επιδόθηκε από τη φορολογική αρχή νομίμως στην προσφεύγουσα το υπ' αριθ. πρωτ. .../14-08-2019 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013, με το οποίο της ζητήθηκε η παροχή διευκρινήσεων, για τα ποσά που χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως πρωτογενείς καταθέσεις σε ατομικούς και κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, ήτοι να γνωστοποιήσει την πηγή και την αιτία προέλευσής τους, στο οποίο η ίδια δεν ανταποκρίθηκε.

Μετά την κοινοποίηση του υπ' αριθ. πρωτ. .../2019 Σημειώματος Διαπιστώσεων του Ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 με τον συνημμένο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος στην προσφεύγουσα, κατέθεσε το με αριθ. πρωτ. .../05-11-2019 υπόμνημα της, με το οποίο εξέθεσε τις απόψεις της και προέβη στην αιτιολόγηση ορισμένων από τις καταθέσεις.

Συγκεκριμένα, για το υπό κρίση έτος, η προσφεύγουσα αιτιολόγησε, είκοσι εννέα (29) πιστώσεις συνολικού ποσού 77.982,07 €, από τις διακόσιες εβδομήντα εννέα (279) συνολικού ποσού 1.528.514,19 €, που της ζητήθηκε. Από το ανωτέρω ποσό των αδικαιολόγητων καταθέσεων αναλογούσε στην προσφεύγουσα ποσό 724.944,27 € και αντίστοιχα από το συνολικό ποσό που δικαιολογήθηκε αναλογεί στην προσφεύγουσα ποσό 37.325,33 €. Η παραπάνω δικαιολόγηση αφορά σε: α) πιστώσεις για καταβολή συντάξεων στη μητέρα της προσφεύγουσας που μπόρεσε ο έλεγχος να ταυτοποιήσει, συνολικού ποσού 25.695,18 €, β) μεταφορά υπόλοιπου λογαριασμού της πρώην Τράπεζας ... ύψους 518,27 €, γ) εισερχόμενο έμβασμα από την εταιρία «... STORIES AE» ποσού 9.476,00 €, δ) μεταφορά από λογαριασμό της ποσού 10.000,00 €, ε) επώνυμη κατάθεση ποσού 1.000,00 €, και στ) πίστωση από επιστροφή φόρου εισοδήματος ποσού 31.292,62 €. Επομένως για όλες τις ανωτέρω πιστώσεις ο έλεγχος έκρινε ότι αποτελούν ποσά «γνωστής» προέλευσης και αιτίας καθώς καταδεικνύεται η πραγματική πηγή και αιτία προέλευσης τους.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη της όλα τα υποβληθέντα στοιχεία και δικαιολογητικά που η προσφεύγουσα συνυπέβαλε με το ως άνω κατατεθέν υπόμνημά της για την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αοριστίας της έκθεσης ελέγχου και πλημμελούς αιτιολογίας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς την πίστωση με α/α 27 και REC ID 17172

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεν προσκόμισε στοιχεία, απ' όπου να προκύπτουν οι δύο (2) αναλήψεις (χρεώσεις) έκαστη των 500,00 € στις 15-01-2013, από το σύζυγό της ... και συνακόλουθα η αντίστοιχη κατάθεση (πίστωση) ποσού 1.000,00 € στον ατομικό της λογαριασμό, ώστε να τεκμηριώσει τον ισχυρισμό ότι η εν λόγω πίστωση ποσού 1.000,00 € στις 15-01-2013, πραγματοποιήθηκε από το σύζυγό της από τα ως άνω αναληφθέντα ποσά. Όπως προκύπτει από τα αντίγραφα κίνησης των λογαριασμών που προσκόμισε, αμφότερες αφορούν σε αναλήψεις μέσω ATM (με κάρτα), κατά την 02/01/2013 από τον με αρ. IBAN GR... λογαριασμό της Τράπεζας... στον οποίο τυγχάνει δικαιούχος με συνδικαιούχο την ίδια και κατά την 11/01/2013 από τον με αρ. ... τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζας ..., στον οποίο είναι συνδικαιούχος, με δικαιούχο την ... και έτερο συνδικαιούχο τον ... και συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός της, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τις πιστώσεις με α/α 46 και REC ID 20096 και με α/α 47 REC ID 20448

Επειδή οι ως άνω πιστώσεις ποσών 397,00 € εκάστη κατά την 23/04/2014 και 30/06/2014 αντίστοιχα, αφορούν το έτος 2014 και όχι στο υπό κρίση έτος 2013. Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον επί μέρους ισχυρισμό, για καταθέσεις ποσών έως και 1.000,00 €

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

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

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου, την αξιολόγηση όλων των στοιχείων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και ειδικότερα λαμβάνοντας υπόψη: α) τη συνολική εικόνα της προσφεύγουσας, β) το πλήθος των πιστώσεων που κλήθηκε να αιτιολογήσει η ίδια, βάσει του με αρ. πρωτ. /14-08-2019 αιτήματος παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 και αφορούσε σε διακόσιες εβδομήντα εννέα (279) καταθέσεις συνολικού ποσού 1.528.514,19 € στο έτος 2013 και σε εκατόν δέκα τέσσερεις (114) καταθέσεις συνολικού ποσού 425.647,64 € στο έτος 2014, γ) το γεγονός ότι η προσφεύγουσα τυγχάνει συνδικαιούχος στην πλειονότητα των επίμαχων λογαριασμών, ειδικά δε σε αρκετούς με το σύζυγό της, δ) το σχετικά μικρό ύψος ορισμένων «ανώνυμων» καταθέσεων, «άγνωστης πηγής ή αιτίας», σε συνδυασμό με το επιτήδευσμά της κατά τα υπό κρίση έτη (2013 – 2014) ως δικηγόρος, ε) τα ακαθάριστα έσοδα από ελεύθεριο επάγγελμα που δηλώθηκαν από τον σύζυγο της, με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, στ) τα δεδομένα της κοινής πείρας, λαμβανομένου υπόψη ότι η έννοια των «σημαντικών» ή «μεγάλων» ποσών δεν ορίζεται ως μέγεθος, είναι σχετική και τελεί σε απόλυτη συνάρτηση με το πλήθος, τη συνολική αξία των πιστώσεων που αρχικά οφείλει να αιτιολογήσει ο

ελεγχόμενος και κυρίως με το φορολογικό του προφίλ (αντικείμενο εργασιών – πελάτες λιανικής ή χονδρικής, μέσο ύψος αμοιβών, κ.ά. σχετικά), στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης, κρίνουμε ότι πιστώσεις «άγνωστης πηγής ή αιτίας», έως και το ποσό των 300,00 € ανά κατάθεση στο υπό κρίση έτος που δεν έχουν αιτιολογηθεί από την προσφεύγουσα, ήτοι δέκα εννέα (19) πιστώσεις συνολικού ποσού **3.409,50 €** σε ατομικούς ή κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς και κατά συνέπεια ποσού αναλογούντος σ' αυτήν ύψους **1.198,06 €**, δε συνιστά προσαύξηση περιουσίας κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 48 παρ 3 του ν. 2238/1994.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή σύμφωνα με το διατακτικό Δ' της απόφασης του ΣΤΕ 884/2016 «οι διατάξεις των εδαφίων α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. **2238/1994**, ερμηνευόμενες υπό το φως των επιταγών των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, έχουν την έννοια ότι, σε υπόθεση όπως η κρίσιμη, τα ποσά των οριζόμενων στα άρθρα 16 (παρ. 1 περιπτ. α, β, γ και θ) και 17 (περιπτ. γ) του ΚΦΕ τεκμαρτών δαπανών διαβίωσης και κτήσης περιουσιακών στοιχείων αφαιρούνται, κατ' αρχήν, από το δηλωθέν εισόδημα του αντίστοιχου οικονομικού έτους και επιπλέον, στο μέτρο που το υπερβαίνουν, από το κεφάλαιο που προέρχεται από οποιαδήποτε άλλη νόμιμη πηγή ή αιτία, το οποίο (εισόδημα ή κεφάλαιο) λαμβάνεται υπόψη για να δικαιολογήσει, εν όλω ή εν μέρει, την επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (ποσό τραπεζικής κατάθεσης).».

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεν συνυπέβαλε κατάσταση με τα δηλωθέντα εισοδήματα της, συμπεριλαμβανομένων αφαιρετικά των οικογενειακών δαπανών διαβίωσης και κτήσης περιουσιακών στοιχείων, καθώς και αντίγραφα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών (Ε1 οικ. ετών 1996 -2013) με τα αντίστοιχα εκκαθαριστικά σημειώματα τους, ώστε να αποδεικνύεται το διαθέσιμο εισόδημα της, ούτε αντίγραφα γραμματίων είσπραξης από τις Τράπεζες, για τις ανώνυμες καταθέσεις μετρητών, ώστε να αποδεικνύεται το ποιός είναι ο καταθέτης, προκειμένου να αποδείξει ότι οι επίμαχες καταθέσεις προέρχονται από το διαθέσιμο εισόδημα της, που διατηρούσε εκτός του τραπεζικού συστήματος.

Συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός της προβάλλεται αναπόδεικτα και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, βάσει της υπ' αριθ. **1467/28-09-2020** απόφασης του Προϊσταμένου της ΔΕΔ Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης Θεσσαλονίκης, που εκδόθηκε επί της αριθ. πρωτ. **.../13-12-2019** ενδικοφανούς προσφυγής ασκηθείσας από τον ... με ΑΦΜ ..., σύζυγο της προσφεύγουσας κατά της υπ' αριθ. **...-11-2019** (ίδιας) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, το σύνολο των πιστώσεων στον αριθ. **GR....** λογαριασμό της Τράπεζας ... που καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας, επαναπροσδιορίστηκε στο ποσό των 21.050,00 € από 50.821,50 € που είχε προσδιοριστεί από τον έλεγχο. Στον εν λόγω κοινό λογαριασμό

δικαιούχοι είναι ο ... σύζυγος της προσφεύγουσας, η προσφεύγουσα και ο ... και το ποσό που αναλογεί στην προσφεύγουσα ανέρχεται σε **7.016,67 €** (21.050,00 €/3), από 16.940,50 €. (50.821,50/3). Το δε σύνολο των πιστώσεων που καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας στον σύζυγό της επαναπροσδιορίστηκε στο ποσό των 823.820,94 € από 1.054.211,93 € που είχε προσδιοριστεί από τον έλεγχο.

Βάσει των ανωτέρω η προσαύξηση περιουσίας που καταλογίζεται για το υπό κρίση έτος 2013 σε βάρος της προσφεύγουσας, διαμορφώνεται με την παρούσα απόφαση, ως ακολούθως:

Οικ. Έτος	Πρωτογενείς καταθέσεις που αναλογούν στην προσφεύγουσα βάσει Ελέγχου	Πρωτογενείς καταθέσεις που αναλογούν στην προσφεύγουσα βάσει Απόφασης
2014	687.618,94 €	676.497,05 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από **13-12-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ** .. και την **τροποποίηση** της με αριθμό **...-11-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμ. **...-11-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014

Εισοδήματα 01/01/2013–31/12/2013		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Υπόχρεου	0,00	1.168.802,28	1.168.802,28	938.411,29	938.411,29	230.390,99
	Της συζύγου	1.488,36	689.107,30	687.618,94	677.985,41	676.497,05	11.121,89
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	29.102,67		29.102,67		29.102,67	
Φόρος Χρεωστικό ποσό	Υπόχρεου		352.913,64	352.913,64	276.884,62	276.884,62	76.029,02
	Της		223.543,43	223.543,43	219.873,21	219.873,21	3.670,22

	συζύγου						
Συνολικό Χρεωστικό ποσό			576.457,07	576.457,07	496.757,83	496.757,83	79.699,24
Προκαταβολή φόρου		97,16	97,16		97,16		
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		54,00	54,00		54,00		
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτ		10,80	10,80		10,80		
Πρόστιμο αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 Ν. 4174/2013	Υπόχρεου		389.199,10	389.199,10	311.586,86	311.586,86	77.612,24
	Της συζύγου		227.442,39	227.442,39	223.896,89	223.896,89	3.545,50
Συνολ. πρόστιμο αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 Ν. 4174/2013			616.641,48	616.641,48	535.483,75	535.483,75	81.157,73
Εισφορά αλληλεγγύης	Υπόχρεου	892,40	46.757,27	45.864,27	37.541,63	36.649,23	9.215,64
	Της συζύγου		27.566,32	27.566,32	27.121,44	27.121,44	444,88
Συνολ. εισφορά αλληλεγγύης		892,40	74.323,59	73.431,19	64.663,07	63.770,67	9.660,52
Τέλος επιτηδεύματος		1.300,00	1.300,00		1.300,00		
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		2.500,00	2.500,00		2.500,00		
Ποσό προς επιστροφή βάσει δήλωσης		24.323,95	24.323,95		24.323,95		
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών			1.295.632,41	1.295.632,41	1.125.114,92	1.125.114,92	170.517,49

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.