



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 4/9/2020

Αριθμός απόφασης: 1389

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέταση

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-33....5

ΦΑΞ : 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).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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 από 3/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με Α.Φ.Μ. και του με ΑΦΜ, κατοίκων, επί της οδού αρ., Τ.Κ., κατά της με αριθμό/...../13-11-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), της με αριθμό/...../13-11-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 και της με αριθμό/...../13-11-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την με αρ. πρωτ./16-1-2020 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 3/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με Α.Φ.Μ. και του με ΑΦΜ, 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:

1. Με την υπ' αριθμ./...../13-11-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων, φόρος συνολικού ποσού **54.879,34 €**, ήτοι κύριος φόρος ύψους 25.818,13 €, πρόσθετοι φόροι των άρθρων 53 και 58 του ΚΦΔ ύψους 26.290,60 € και εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.770,61 €.
2. Με την υπ' αριθμ./...../13-11-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα,, φόρος συνολικού ποσού **4.754,96€**, ήτοι κύριος φόρος ύψους 3.169,97 € και πρόστιμο του άρθρου 58 ν.4174/2013 ύψους 1.584,99 €.
3. Με την υπ' αριθμ./...../13-11-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας,, φόρος συνολικού ποσού **5.182,36€**, ήτοι κύριος φόρος ύψους 3.272,56 €, πρόστιμο του άρθρου 58 ν.4174/2013 ύψους 1.636,28 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 273,52 €.

Δυνάμει των με αρ./13-2-2019 και/13-2-2019 εντολών μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης διενεργήθηκε στους προσφεύγοντες έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και το φορολογικό έτος 2014 σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2238/1994, του Ν. 4...../2013 και του ν.4174/2013. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. 914-05 έγγραφο με συνημμένη σε αυτό τη με αριθμό υπόθεσης &/18 πληροφοριακή έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, η οποία αφορά στους προσφεύγοντες συζύγους στους οποίους προσδιορίστηκε προσαύξηση περιουσίας.

Συγκεκριμένα, από την άντληση των δεδομένων των ελληνικών τραπεζών, μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε, κατόπιν διεξοδικής ανάλυσης και επεξεργασίας των κινήσεων (χρεώσεις/πιστώσεις,

αγορές/πωλήσεις) του συνόλου των τραπεζικών προϊόντων, στα οποία συμμετείχαν οι προσφεύγοντες, κατέληξε σε πρωτογενείς (αρχικές) καταθέσεις – πιστώσεις και λοιπές τραπεζικές συναλλαγές, οι οποίες έχρηζαν περαιτέρω διερεύνησης, καθώς δεν δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα των προσφευγόντων στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικείων ετών. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης επέδωσε τις υπ' αριθ. ΕΜΠ...../29-10-2018, για τον και ΕΜΠ...../29-10-2018 για τη, προσκλήσεις παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.4174/2013, σχετικά με τις αδικαιολόγητες καταθέσεις (πιστώσεις) που προέκυψαν στα υπό κρίση έτη, στις οποίες οι προσφεύγοντες δεν ανταποκρίθηκαν. Στη συνέχεια, από την περαιτέρω επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας, κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 και της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4...../2013 (ΚΦΕ), ως ακολούθως:

ΧΡΗΣΗ 2013	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ
.....	0	29.980,00
.....	6.881,90	72.211,90
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014		
.....	0	9.605,97
.....	6.926,09	16.339,87

Ακολούθως, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης απέστειλε στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, τη με αριθμό υπόθεσης &/18 πληροφοριακή έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος με τα πορίσματα του ελέγχου όπως αποτυπώνονται παραπάνω.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, αφού έλαβε υπόψη τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των κρινόμενων ετών και τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης επέδωσε στους προσφεύγοντες το με αρ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος των οικείων ετών. Επί του ανωτέρω Σημειώματος Διαπιστώσεων οι προσφεύγοντες κατέθεσαν στη Δ.Ο.Υ. το με αρ. πρωτ. -...../8-11-2019 κοινό υπόμνημά τους. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης έκρινε ότι το υποβληθέν υπόμνημα δεν είναι ικανό να μεταβάλει τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα του διενεργηθέντος ελέγχου και προέβη στον επαναπροσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος των προσφευγόντων εκδίδοντας τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού του φόρου.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενοι ότι :

1. Οι καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς δεν αποτελούν φορολογητέο εισόδημα εφόσον δικαιολογείται η προέλευσή τους και η νόμιμη φορολόγησή τους.

2. Δεν υφίσταται αδικαιολόγητη προσαύξηση της περιουσίας τους στην υπό κρίση περίπτωση.

A. Ως προς την πρώτη εκ των προσφευγόντων

i) Συσχέτιση καταθέσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς της με τη συνολική δραστηριότητα των εταιριών «.....» και «.....».

ii) Σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος είχε υποχρέωση να εξετάσει τις πληρωμές που έγιναν μέσω των τραπεζικών λογαριασμών της.

iii) Εσφαλμένως έγινε ο επιμερισμός μεταξύ των συνδικαιούχων των λογαριασμών, ενώ στη χείριστη περίπτωση όλο το θεωρούμενο ως προσαύξηση ποσό έπρεπε να καταλογιστεί στον πραγματικό δικαιούχο του λογαριασμού, και όχι και στην ίδια κατά το μέρος που ήταν δικαιούχος του λογαριασμού.

B. Ως προς το δεύτερο εκ των προσφευγόντων

Τα ποσά τα οποία θεωρήθηκαν αδικαιολόγητη προσαύξηση προέρχονται από νόμιμα σχηματισθέν και φορολογηθέν απόθεμά του προηγούμενων ετών.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι οι καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς δεν αποτελούν φορολογητέο εισόδημα, εφόσον δικαιολογείται η προέλευσή τους και η νόμιμη φορολόγησή τους.

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, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής, ΚΦΕ), που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (Α' 151) και ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω, χρόνο (οικονομικό έτος 2014), ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«στο άρθρο 1, ότι «Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2», στο άρθρο 3, ότι «1. Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος. 2. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους.», στο άρθρο 4, 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 προσέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: Α-Β. Εισόδημα από ακίνητα. Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες. Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις. ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή. 3. Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α' έως Ζ' της προηγούμενης παραγράφου τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος.» και στην παράγραφο 3 του άρθρου 48, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, ότι «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων 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 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).

Σύμφωνα με πάγια νομολογία, ως «εισόδημα» κατά τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 4 και 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, νοείται και φορολογείται η πρόσοδος που παράγεται περιοδικά, από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, και αποτελεί το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή τον καρπό των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, όχι και κάθε άλλη, μη έχουσα τα παραπάνω γνωρίσματα, προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός κι αν με ειδική διάταξη νόμου θεωρείται εισόδημα, για την υπαγωγή του στο φόρο (βλ. ΣΤΕ 3872/2013, 420/1999 επταμ., 1663/1994, 3342/1985, 1453/1982, 3514/1975, 2417/1965 κ.ά.).

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4...../2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «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, ακολούθως, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4...../2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, **μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο** ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή **σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο**».

Επειδή στο άρθρο 39 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «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 με τη με αριθ. **ΠΟΛ. 1095/29.4.2011** εγκύκλιο ΥΠΟΙΚ, σχετικά με την ανωτέρω διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 που τροποποίησε την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, διευκρινίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «.....**2.** Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν. 3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις **καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης** και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) **λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα**. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη

χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παρ. 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά. 3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. **Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. 4.** Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις κ.λπ.....**11.** Η οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.....».

Επειδή, 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 ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της

αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), [...]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, στην προκειμένη περίπτωση, οι προσφεύγοντες, όπως αναφέρεται στην με ημερομηνία θεώρησης 28/01/2019 πληροφοριακή έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., κλήθηκαν να προσκομίσουν, εντός πέντε ημερών από τη λήψη των σχετικών προσκλήσεων - αιτημάτων παροχής πληροφοριών, στοιχεία σχετικά με την αιτία των καταθέσεων και την προέλευση των χρημάτων, και να παράσχουν πληροφορίες σχετικά με τα αποτελέσματα της επεξεργασίας των λογαριασμών τους και τις προκύπτουσες διαφορές ανά χρήση, με τις υπ' αριθ. ΕΜΠ...../29-10-2018, για τον και ΕΜΠ...../29-10-2018 για τη, προσκλήσεις παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.4174/2013. Οι ελεγχόμενοι παρά τις δύο παρατάσεις που αιτήθηκαν και ικανοποιήθηκε το αίτημά τους, δεν προσκόμισαν στοιχεία, ούτε παρείχαν εξηγήσεις σχετικές με τις διαπιστωθείσες καταθέσεις μετρητών στους λογαριασμούς τους, κατά τα έτη 2013 και 2014, καθώς η τεθείσα από τον έλεγχο προθεσμία παρήλθε άπρακτη.

Επειδή, σύμφωνα με την από 13/11/2019 Έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, οι προσφεύγοντες κατόπιν της επίδοσης του Σημειώματος άρθ. 28 του ν.4174/13, προσκόμισαν, μετά την παρέλευση των 20 ημερών, υπόμνημα (αρ πρωτ. και/ 08/11/2019), με τις αντιρρήσεις τους κατά του άρθρου 28 του ν.4174/13, χωρίς να προσκομίσουν δικαιολογητικά/αποδεικτικά για τους ισχυρισμούς τους ως προς την πηγή και την αιτία της προσαύξησης περιουσίας, ούτε απέδειξαν την αιτία της πίστωσης των ποσών που κατατέθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς με δικαιούχους τους προσφεύγοντες. Ακολούθως, ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του εισοδήματος των οικείων ετών και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων με βάση τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του (τραπεζικές

καταθέσεις, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος). Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι δεν υφίσταται αδικαιολόγητη προσαύξηση της περιουσίας τους στην υπό κρίση περίπτωση

Επειδή, 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: «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. 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.) [...] 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..... 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.....».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «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.4...../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 [...] . **Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφορίες και στοιχεία από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.** Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣΤΕ 884/2016)...

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 εμπεριστατωμένα 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 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, 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 άρθρ. 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, 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. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μιν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης προκειμένου να προσδιορίσει τα πραγματικά εισοδήματα, όπως αυτά αποτυπώνονται στις κινήσεις των λογαριασμών των δύο προσφευγόντων, έλαβε υπόψη του τα εξής:

1. Οι προθεσμιακές καταθέσεις, καθώς και τα επενδυτικά προϊόντα που αγόρασαν οι προσφεύγοντες προήλθαν από μεταφορά χρηματικών ποσών από υπάρχοντες καταθετικούς λογαριασμούς, ή από επαναγορά τους (ανανέωση), και ως εκ τούτου δεν αποτελούν επιπρόσθετο εισόδημά τους.
2. Εξαιρέθηκαν καταθέσεις/πιστώσεις προερχόμενες από μεταπτώσεις παλιών λογαριασμών σε νέους, ως αποτέλεσμα της απορρόφησης ορισμένων πιστωτικών ιδρυμάτων από άλλα. Εξαιρέθηκαν επίσης, οι πιστωτικοί τόκοι και οι αντιλογισμοί.
3. Εξαιρέθηκαν οι μεταφορές χρημάτων των προσφευγόντων μεταξύ των λογαριασμών τους.
4. Έγινε επιμελής αντιστοίχιση σε καταθέσεις στους λογαριασμούς των προσφευγόντων, με αναλήψεις ίδιων ή σχετικών ποσών σε εύλογο προγενέστερο χρονικό διάστημα, προκειμένου να αποφευχθούν εσφαλμένα συμπεράσματα σε βάρος τους.

Επειδή, από τον διενεργηθέντα έλεγχο προκύπτει ότι ο είχε μη αιτιολογημένες πιστώσεις ως προς την πηγή και την αιτία προέλευσης για την εξόφληση πιστωτικής κάρτας, συνολικού ύψους 2.165€ το έτος 2013, και 1.200€ το έτος 2014. Επίσης, κατά το έτος 2013 πραγματοποιήθηκαν πρωτογενείς καταθέσεις συνολικού ποσού 134.886,90€ σε λογαριασμούς

στους οποίους είναι συνδικαιούχοι οι προσφεύγοντες, ενώ το έτος 2014 πραγματοποιήθηκαν πρωτογενείς καταθέσεις συνολικού ποσού 26.595,87€ στους παραπάνω λογαριασμούς.

Επειδή ως προς την αντιπαραβολή του δηλωθέντος εισοδήματος και της διαπιστωθείσας προσαύξησης περιουσίας με βάση την από 28/01/2019 πληροφοριακή έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., την από 13-11-2019 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, κατόπιν επεξεργασίας των δεδομένων του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, και του ποσοστού συμμετοχής των προσφευγόντων στους κρινόμενους τραπεζικούς λογαριασμούς, έγινε αντιπαραβολή τους με τις υποβληθείσες από τους ελεγχόμενους δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των κρινόμενων ετών, και προέκυψαν τα κάτωθι:

ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΙ/ΧΡΗΣΗ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕ ΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕ ΝΕΣ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΠΟ ΑΓΝΩΣΤΗ ΠΗΓΗ ΚΑΙ ΑΙΤΙΑ
.....	0	29.980,00	29.980,00	0	29.980,00
.....	6.881,90	72.111,90	72.111,90	0	72.111,90
2013	6.881,90	102.091,90	102.091,90		102.091,90
.....	0	9.605,97	9.605,97	0	9.605,97
.....	6.926,09	16.339,87	16.339,87	0	16.339,87
2014	6.926,09	25.945,83	25.945,83		25.945,83

Επειδή η προσφεύγουσα,, ισχυρίζεται ότι τα ποσά που είναι κατατεθειμένα στους λογαριασμούς της, προέρχονται από την επιχειρηματική δραστηριότητα του υιού της, εταίρο της επιχείρησης «.....», αλλά και της επιχείρησης «.....», δεν προσκομίσθηκε όμως στον έλεγχο, αλλά ούτε και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, οποιοδήποτε πρόσφορο στοιχείο, όπως παραστατικά μεταφορών ή αναλήψεων από εταιρικούς λογαριασμούς, ή τιμολόγια που να αποδεικνύουν ότι τα ποσά που πιστώθηκαν στο λογαριασμό της αφορούν συναλλαγές, ή έσοδα, ή περιουσία του νομικού προσώπου του οποίου είναι μέλος ο υιός της. Επισημαίνεται δε, ότι το εκάστοτε νομικό πρόσωπο φέρει διακριτή περιουσία από τα μέλη του και (ως στοιχείο του ενεργητικού του) διακριτό ταμείο και λογαριασμό όψεως.

Επειδή εν προκειμένω, για τις πρωτογενείς καταθέσεις για τις οποίες ο έλεγχος της καταλόγισε προσαύξηση περιουσίας, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε τους ισχυρισμούς της ότι πρόκειται α) για επανακαταθέσεις και β) για καταθέσεις που αφορούσαν στους συνδικαιούχους των τραπεζικών λογαριασμών της και ως εκ τούτου τυγχάνουν απορριπτέοι.

Επειδή περαιτέρω, το Υπ. Οικονομικών στο με αρ. πρωτ. 1019577/6619/ΔΕΥ-Β'/20-2-2006 έγγραφό του αναφέρει ότι: «...Στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστώνεται η ύπαρξη κοινού τραπεζικού λογαριασμού θα πρέπει να εξεταστεί καταρχήν, με κριτήριο τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, εάν τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού είχαν τέτοια οικονομική δυνατότητα και στη συνέχεια να εξεταστεί από τα παραστατικά στοιχεία κατάθεσης, ποιοι κατέθεσαν τα σχετικά ποσά, από πού προέρχονται και ποιοι προέβαιναν σε αναλήψεις, διενεργώντας περαιτέρω ανακρίσεις και ζητώντας από τον ελεγχόμενο την προσκόμιση κάθε πρόσφορου νόμιμου αποδεικτικού στοιχείου που κατά την κρίση του ελεγχόμενου απαιτείται...». Φορολογικά, εφόσον δεν αποδεικνύεται ο «εν τοις πράγμασι» δικαιούχος με τα αντίστοιχα παραστατικά, ο λογαριασμός θεωρείται ότι ανήκει ισομερώς σε όλους τους συμμετέχοντες.

Στην υπό κρίση περίπτωση στους λογαριασμούς που η προσφεύγουσα ήταν μοναδική δικαιούχος του λογαριασμού τα ποσά καταλογίστηκαν αυτούσια στην ίδια. Για τα ποσά που κατατέθηκαν σε λογαριασμούς που η προσφεύγουσα ήταν συνδικαιούχος και τα οποία ο έλεγχος δεν μπόρεσε να ταυτοποιήσει τον πραγματικό δικαιούχο των πιστώσεων, τα καταλόγισε κατ' ισομοιρία στους δικαιούχους σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 5638/1932, τις διατάξεις του άρθρου 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. Δεν λήφθηκαν υπόψη τα ποσά που αναλογούν στον συνδικαιούχο του λογαριασμού GR..... (34.960€ και 1.850€ για τα έτη 2013 και 2014 αντίστοιχα).

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι τα διερευνώμενα χρηματικά ποσά προέρχονται από νόμιμα σχηματισμένο και φορολογημένο απόθεμα, και οι εξοφλήσεις γίνονται μέσω αυτόματης χρέωσης συνδεδεμένου με την κάρτα καταθετικού λογαριασμού, κρίνεται αβάσιμος, καθώς η πιστωτική κάρτα του πληρώθηκε με την αιτιολογία PAYMENT MANUAL (μη αυτόματη πληρωμή), με πίστωση απευθείας του λογαριασμού του προϊόντος 375537668513003. Ως εκ τούτου, αιτιολογημένα ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι συγκεκριμένες πιστώσεις αποτελούν πρωτογενείς καταθέσεις μετρητών, για τα οποία, ο προσφεύγων πρέπει να αιτιολογήσει την πηγή και την αιτία προέλευσής τους.

Επειδή ο έλεγχος ορθώς επιμερίζει τα ποσά κατ' άτομο με βάση τη συμμετοχή των δικαιούχων στους κρινόμενους λογαριασμούς, καθώς οι προσφεύγοντες δεν προσκόμισαν στοιχεία / αποδεικτικά ως προς τους ισχυρισμούς για την πηγή και την αιτία προέλευσης των διαπιστωθέντων πιστώσεων, ούτε αποδείξεις για το ποιον αφορούν οι χρεώσεις/πληρωμές που έγιναν μέσω των τραπεζικών αυτών λογαριασμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 3/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με Α.Φ.Μ. και του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Εισόδημα

Οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013)

Η με αριθμό/...../13-11-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

Ποσό καταλογισμού 54.879,34 €

Φορολογικό έτος 2014

Η με αριθμό/...../13-11-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης. **Ποσό καταλογισμού 4.754,96 €**

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

Η με αριθμό/...../13-11-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης. **Ποσό καταλογισμού 5.182,36 €**

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.