



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28.09.2020

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

Αριθμός απόφασης: 1476

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

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 1069/4-3-2014 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 Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία αποφασίστηκε η παράταση της προθεσμίας του δεύτερου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) ως προς την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ν. 4174/2013
6. Την από 2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
7. Την υπ' αριθ.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
8. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
9. Τη με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2020 ΕΜΠ/27.04.2020 κλήση προς ακρόαση.
10. Τη με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2020 ΕΜΠ/27.04.2020 αναπομπή υπόθεσης για συμπληρωματικό έλεγχο.
11. Τη με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2020 ΕΜΠ/22.05.2020 αποστολή έκθεσης ελεγκτικών διαπιστώσεων έπειτα από αναπομπή υπόθεσης της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.
12. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 20.936,08€, πλέον προστίμου λόγω ανακρίβειας αρ. 58 και τόκων αρ. 53 του Ν. 4174/2013 ποσού 21.472,04€ και εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.291,58€, δη σύνολο φόρου 44.699,70€, λόγω διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από κατάθεση χρηματικών ποσών άγνωστης ή μη διαρκούς ή μη σταθερής πηγής ή αιτίας σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 συνολικού ποσού 74.048,74€.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από12.2019 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, που συντάχθηκε σε εκτέλεση της με αριθμό04.2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1. Μη νόμιμη έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018, καθώς η με αριθμό04.2019 εντολή ελέγχου δεν της κοινοποιήθηκε εντός πέντε ημερών από την έκδοσή της και σε κάθε περίπτωση πριν την έναρξη των ελεγκτικών επαληθεύσεων.
2. Παραβίαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου σε συνδυασμό με την αρχή της χρηστής διοίκησης, καθώς της στερήθηκε το δικαίωμα να αμυνθεί έγκαιρα και αποτελεσματικά και να συλλέξει τα απαιτούμενα δικαιολογητικά για την αιτιολόγηση της πηγής και αιτίας των πρωτογενών καταθέσεων.
3. Μη νόμιμη και σε κάθε περίπτωση ανεπαρκής και εσφαλμένη η αιτιολογία της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κατά παράβαση του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013 ως προς τις ακόλουθες πιστώσεις που θεωρήθηκαν πρωτογενείς καταθέσεις:
 - Στο με αριθμό GR τηρούμενο στην Ε.Τ.Ε. λογαριασμό της ποσών 2.790,00€ και 1.350,00€ που έλαβαν χώρα στις 02.12.2013 και 17.12.2013 αντίστοιχα
 - Στο με αριθμό GR τηρούμενο στην Τράπεζα Πειραιώς λογαριασμό της ποσού 2.230,00€ στις 20.12.2013 από τον
 - Στο με αριθμό GR τηρούμενο στην Τράπεζα Πειραιώς λογαριασμό 803,91€ στις 21.06.2013.
 - Στον τηρούμενο στην EUROBANK τραπεζικό λογαριασμό με αρ. GR..... συνολικού ποσού 95.209,60€, καθώς και στους τηρούμενους τραπεζικούς λογαριασμούς στην Α.Τ.Ε. (νυν Πειραιώς) με αρ. GR, στην ALPHA BANK με αρ. GR και με αρ. GR και στην Πειραιώς με αρ. GR
4. Παραβίαση των αρχών της ισότητας, της χρηστής διοίκησης και της καλής πίστης σε σχέση με τις συναλλαγές κατώτερες των 2.000,00€.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, με την ΠΟΛ.1073/17.04.2018: «Παροχή οδηγιών για την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 (Α' 5) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α' 170)» διευκρινίσθηκε ότι:

«1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013,

όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις. Για την εφαρμογή των ανωτέρω λαμβάνονται υπόψη και τα ακόλουθα :

.....

γ. Στις περιπτώσεις φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. η εντολή φορολογικού ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο πριν από την έναρξη των ελεγκτικών ενεργειών (π.ρ. πριν την αποστολή αιτημάτων του άρθρου 15 του ν.4174/2013 ή πριν την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της η φορολογική διοίκηση) και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Ο προϊστάμενος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας δύναται να αφίσταται της προθεσμίας του προηγούμενου εδαφίου σε εξαιρετικές περιπτώσεις με ειδικά αιτιολογημένη απόφασή του.»

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

Επειδή, σύμφωνα με την θεωρία (βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης [Γενικό Διοικητικό Δίκαιο – Διάγραμμα 07-04-2014], κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς ενέργεια») αλλά και τη νομολογία (Στε 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός ευλόγου χρόνου.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012).

Επειδή, η προθεσμία των πέντε ημερών από την έκδοση της εντολής ελέγχου για την κοινοποίησή της στον ελεγχόμενο δεν είναι αποκλειστική, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή της καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στη διενέργεια του ελέγχου, αλλά ενδεικτική, αποσκοπούσα στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης της εν λόγω προθεσμίας.

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης λόγω μη κοινοποίησης της εκδοθείσας εντολής ελέγχου εντός προθεσμίας πέντε ημερών και πριν την έναρξη των ελεγκτικών επαληθεύσεων κρίνεται απορριπτέος.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, με το άρθρο 14 του Ν. 4174/2013 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».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.....»

Επειδή, με το άρθρο 5 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

« 1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:
α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,
β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή
γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην

τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση και σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου στις 31.10.2019 κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η εντολή ελέγχου και η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, καθώς και η πρόκληση βάσει του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 για το υπό κρίση έτος.

Επειδή, στις 09.12.2019 κοινοποιήθηκε ο με αριθμό/09.12.2019 προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 με συνημμένο το με αριθμό σημείωμα διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ με θυροκόλληση στη δηλωμένη στο υποσύστημα μητρώου του συστήματος taxis διεύθυνση κατοικίας της προσφεύγουσας ήτοι στην οδό στην Αλεξάνδρεια Ημαθίας.

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθρου 79 του Ν 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται ότι:

«5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:

β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη Διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύει βλάβη που οφείλεται στη μη άμεση κοινοποίηση του εγγράφου με το οποίο γνωστοποιούνταν η έκδοση της εντολής ελέγχου και η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης,

Επειδή, σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή υπέβαλε νέα στοιχεία και η υπόθεση αναπέμφθηκε από την Υπηρεσία μας στη Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ με το με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2020 ΕΜΠ/27.04.2020 έγγραφο, η οποία προέβη σε νέες ελεγκτικές επαληθεύσεις και διαπιστώσεις, λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω στοιχεία.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, με το άρθρο 4 του ν. 2238/1994, 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. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό.

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 το άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε και ίσχυε το οικονομικό έτος 2014 με την παράγραφο 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175), ορίζεται 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 παραγράφου 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 την ΠΟΛ 1095/29-4-2011 διευκρινίζεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο

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

Επειδή, σύμφωνα με το ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ/5.11.2015 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας και συγκεκριμένα αναφέρονται τα εξής:

«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. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

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.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/16-11-2017 της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας:

«.....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 διεκρίνισης 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, σύμφωνα με την 884/2016 απόφαση του Β' Τμήματος 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, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του οικονομικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος – Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, σκέψεις 35-41), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17) 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.).....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. 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 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..... 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..... Η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 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, στις διατάξεις του άρθρου 64 του ν.4174/2013, 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, με το άρθρο 65 του ν.4174/2013, 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, όπως ορίζει το άρθρο 144 παρ. 1 του Ν.2717/1999 (Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας): «Αντικείμενο απόδειξης είναι αμφισβητούμενα πραγματικά γεγονότα, τα οποία ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης».

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 147 του ανωτέρω Κώδικα: «1. Αποδεικτικά μέσα είναι: α. η αυτοψία, β. η πραγματογνωμοσύνη, γ. τα έγγραφα, δ. η ομολογία του ιδιώτη διαδίκου, ε. οι εξηγήσεις των διαδίκων, στ. οι μάρτυρες και ζ. τα δικαστικά τεκμήρια».

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 148 του ανωτέρω Κώδικα: «Το δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελευθέρως, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά».

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 169 του ανωτέρω Κώδικα: «1. Δημόσια είναι τα έγγραφα τα οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο 2. Ιδιωτικά είναι όλα τα έγγραφα τα οποία δεν είναι δημόσια. Τα ιδιωτικά έγγραφα πρέπει πάντως να φέρουν την υπογραφή του συντάκτη ή, αν δηλώνεται αδυναμία υπογραφής, άλλο σημείο το οποίο τίθεται από το συντάκτη. Στην τελευταία αυτήν περίπτωση, το έγγραφο πρέπει να επικυρώνεται από συμβολαιογράφο ή άλλη δημόσια αρχή, οι οποίοι και βεβαιώνουν συγχρόνως ότι ο εκδότης δήλωσε αδυναμία υπογραφής».

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 171 του ανωτέρω Κώδικα: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά 2. Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους μόνο όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλον αρμόδιο κατά το νόμο δημόσιο υπάλληλο. Αλλιώς, ως βέβαιη χρονολογία τους θεωρείται εκείνη του θανάτου ενός από αυτούς που τα έχουν υπογράψει ή η χρονολογία του δημόσιου εγγράφου στο οποίο τυχόν μνημονεύεται κατά τα ουσιώδη μέρη το περιεχόμενό τους ή ε κείνη της επέλευσης γεγονότος που καθιστά κατ'ανάλογο τρόπο αναμφισβήτητη τη χρονολογία τους. 3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν , εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία (ΣΤΕ 446/2003, ΣΤΕ 5980/1996, στΕ 1984/1993) μαρτυρίες υπό την μορφή υπευθύνων δηλώσεων του Ν. 1599/1986 καθώς και ένορκες βεβαιώσεις ενώπιον συμβολαιογράφου τρίτων προσώπων για πράγματα που ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης που διεξάγεται ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου δεν αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα και δεν επιτρέπεται να ληφθούν νομίμως υπόψη, ούτε για τη συναγωγή δικαστικών τεκμηρίων, διότι δεν τηρήθηκαν οι απαιτούμενες από τον Κ.Φ.Δ. διατυπώσεις για την εγκυρότητά τους γιατί αποτελούν μαρτυρίες που λήφθηκαν κατά παράβαση των άρθρων 152 επ. του Κ.Φ.Δ. Σε περίπτωση όμως που η εν λόγω υπεύθυνη δήλωση δεν έχει ληφθεί για να προσκομιστούν ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου αλλ' έχει ληφθεί κατά διοικητική διαδικασία ή αναφέρεται κατά περιεχόμενο στην έκθεση ελέγχου δεν υπόκειται στον πιο πάνω περιορισμό.

Επειδή, από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας κατά το έτος 2013 προέκυψαν μεταξύ άλλων οι ακόλουθες πρωτογενείς καταθέσεις- πιστώσεις συνολικά ανά λογαριασμό:

Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Είδος Λογαριασμού	Πλήθος Δικαιούχων Λογαριασμού	Επώνυμο/Επωνυμία	Πρωτογενείς καταθέσεις	Ελεγχόμενη
ΕΤΕ / 011-011	GR.....	Καταθετικός	2	.....	4.140,00	2.070,00
EUROBANK / 026-026	GR	Καταθετικός	3	.....	3.700,00	1.233,33
EUROBANK / 026-026	GR	Καταθετικός	2	.....	650,00	325,00
EUROBANK / 026-026	GR.....	Καταθετικός	2	.....	95.209,60	47.604,80
ΑΓΡΟΤΙΚΗ (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-043	GR.....	Καταθετικός	2	.....	14.251,70	7.125,85
ΑΓΡΟΤΙΚΗ (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-043	GR	Καταθετικός	3	.....	6.900,00	2.300,00
ΑΛΦΑ / 014-014	GR.....	Καταθετικός	2	.....	770,00	385,00
ΑΛΦΑ / 014-014	GR.....	Καταθετικός	2	.....	1.354,70	677,35
ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017- 017	GR.....	Καταθετικός	2	.....	9.573,95	4.786,98
ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017- 017	GR.....	Καταθετικός	2	.....	15.080,86	7.540,43
ΣΥΝΟΛΟ					151.630,81	74.048,74

Ως προς τις πιστώσεις στο με αριθμό GR τηρούμενο στην Ε.Τ.Ε. λογαριασμό της προσφεύγουσας ποσών 2.790,00€ και 1.350,00€ που έλαβαν χώρα στις 02.12.2013 και 17.12.2013 αντίστοιχα

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι ανωτέρω καταθέσεις διενεργήθηκαν από την κόρη της και συνδικαιούχο του λογαριασμού η οποία προέβη σε αυτές λίγες μέρες μετά το θάνατο του πατέρα της (26.11.2013) αφού συγκέντρωσε χρηματικά ποσά που προέρχονταν από την επιχειρηματική δραστηριότητα του τελευταίου και τα οποία διαφύλασσε στην επιχείρησή και στο σπίτι του και προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει φωτοαντίγραφα των τραπεζικών παραστατικών και συγκεκριμένα τα με α/α12.2013 και12.2013 γραμμάτια είσπραξης της ΕΘΝΙΚΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ από τα οποία προκύπτει ότι εντολέας της συναλλαγής ήταν η και ότι τα κατατεθέντα ποσά ήταν σε κέρματα.

Όπως επισημαίνει, εφόσον οι ανωτέρω τραπεζικές κινήσεις δεν έγιναν από την ίδια, αλλά από τη συνδικαιούχο του λογαριασμού κόρη της, μη ορθώς ο έλεγχος επιμέρισε το ποσό των ανωτέρω πιστώσεων και σε αυτήν.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος δεν απέδειξε ότι επήλθε προσαύξηση περιουσίας στο πρόσωπο της προσφεύγουσας από τις ανωτέρω καταθέσεις και κατά συνέπεια δε θα έπρεπε να προβεί σε ισόποσο επιμερισμό του ποσού των καταθέσεων στις δύο συνδικαιούχους χωρίς να διερευνήσει την πηγή προέλευσης αυτών σε σχέση με την καταθέτρια των χρηματικών ποσών και συνδικαιούχο του λογαριασμού, κόρη της προσφεύγουσας.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πλημμελούς αιτιολογίας της προσαύξησης περιουσίας από τις ανωτέρω πιστώσεις κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Ως προς την πίστωση στο με αριθμό GR τηρούμενο στην Τράπεζα Πειραιώς λογαριασμό της προσφεύγουσας ποσού 2.230,00€ στις 20.12.2013 από τον

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο, ο οποίος ήταν και εξάδελφος του αποθανόντος συζύγου της, προέβη στην ανωτέρω κατάθεση του χρηματικού ποσού προκειμένου να επιστρέψει προκαταβολή που έλαβε από το σύζυγο της για πώληση σε αυτόν ενός αγροτεμαχίου. Κατόπιν του θανάτου του συζύγου της στις 26.11.2013 ακυρώθηκε η αγοραπωλησία και επιστράφηκε η προκαταβολή και προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει υπεύθυνη δήλωση του καταθέτη, (χωρίς θεώρηση του γνησίου της υπογραφής του).

Επειδή, πέραν της υπεύθυνης δήλωσης η οποία σημειωτέον δεν είναι θεωρημένη για το γνήσιο της υπογραφής η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κάποιο άλλο στοιχείο που να αποδεικνύει τον ισχυρισμό της όπως την αρχική καταβολή του ποσού από το σύζυγό της για τη συγκεκριμένη αγοραπωλησία ή κάποιο άλλο στοιχείο που να αποδεικνύει την εν λόγω συμφωνία.

Κατόπιν των ανωτέρω ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς την πίστωση στο με αριθμό GR τηρούμενο στην Τράπεζα Πειραιώς λογαριασμό της προσφεύγουσας ποσού 803,91€ στις 21.06.2013.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ποσό 803,91€ προέρχεται από τον τηρούμενο από αυτήν λογαριασμό στην ΑΤΕΒΑΝΚ και μεταφέρθηκε στην Τράπεζα Πειραιώς στο πλαίσιο της απορρόφησης της ΑΤΕΒΑΝΚ από αυτήν.

Επειδή, ως περιγραφή κωδικού συναλλαγής της ανωτέρω πίστωσης στην κίνηση του λογαριασμού εμφανίζεται «ΛΠΚ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ» και αιτιολογία συναλλαγής ΛΟΓ/ΣΜΟΣ ΑΤΕΒΑΝΚ, γεγονός που αποδεικνύει τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η εν λόγω πίστωση στο λογαριασμό της Τράπεζας Πειραιώς δημιουργήθηκε από την απορρόφηση του καταθετικού λογαριασμού της ΑΤΕΒΑΝΚ και προς τούτο τα ένδεκα ψηφία του νέου λογαριασμού (.....) είναι κοινά με τον παλιό.

Κατόπιν τον ανωτέρω ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τις πιστώσεις του κατωτέρω πίνακα:

ΠΙΝΑΚΑΣ 1

	Α/Α πίν έκθεσ ης ελέγγ ου	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπεζής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Πρωτογενείς καταθέσεις
1	225	EUROBANK / 026-026	GR.....	22/02/2013 12:07	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	200,00
2	316	ΑΓΡΟΤΙΚΗ (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-043	GR.....	19/03/2013 09:15	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	354,35
3	480	ΑΓΡΟΤΙΚΗ (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-043	GR.....	30/04/2013 11:01	ΜΙΚΤΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ ΧΡΕΩΣΗΣ ΚΑΙ ΠΙ	.....	300,00
4	537	EUROBANK / 026-026	GR.....	14/05/2013 08:40	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	394,30
5	668	ΑΓΡΟΤΙΚΗ (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-043	GR.....	14/06/2013 13:17	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	1.910,00
6	731	EUROBANK / 026-026	GR.....	02/07/2013 09:43	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	150,00
7		EUROBANK /		12/07/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	854,70
8		ΠΕΙΡΑΙΩΣ		30/07/2013 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	200,00
9	883	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	GR.....	05/08/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	465,00
10	913	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	GR.....	12/08/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	320,00
11	951	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	GR.....	19/08/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	540,00
12	975	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	GR.....	26/08/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	200,00
13	1004	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	GR.....	02/09/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	250,00
14	1009	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	GR.....	04/09/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	250,00
15	1028	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	GR.....	09/09/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	440,00
16	1061	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	GR.....	16/09/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	200,00
17	1090	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	GR.....	23/09/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	260,00
18	1124	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	GR.....	30/09/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	250,00
19	1151	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	GR.....	04/10/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	267,95
20	1197	EUROBANK / 026-026	GR.....	11/10/2013 13:11	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	200,00
21	1230	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	GR.....	14/10/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	440,00
22	1269	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	GR.....	21/10/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	200,00
23	1303	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	GR.....	29/10/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	290,00
24	1331	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	GR.....	04/11/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	179,95
25	1341	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	GR.....	05/11/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	300,00
26	1369	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	GR.....	11/11/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	400,00
27	1401	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	GR.....	18/11/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	300,00
28	1436	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	GR.....	25/11/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	350,00
ΣΥΝΟΛΟ							10.166,25

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι ανωτέρω πιστώσεις αποτελούν έσοδα του αποθανόντος συζύγου της από πωλήσεις τηλεκαρτών που έκανε προς διάφορους επιτηδευματίες που προέβησαν οι ίδιοι ή μέσω εκπροσώπων τους στις συγκεκριμένες καταθέσεις.

Επειδή, η με α/α 7 πίστωση του ανωτέρω πίνακα δεν συμπεριλαμβάνεται βάσει της έκθεσης ελέγχου της φορολογικής αρχής στις καταθέσεις που θεωρήθηκαν ως πρωτογενείς και μη αιτιολογημένες.

Επειδή, η με α/α 8 πίστωση του ανωτέρω πίνακα δεν συμπεριλαμβάνεται, βάσει της έκθεσης ελέγχου της φορολογικής αρχής, στις καταθέσεις που θεωρήθηκαν ως πρωτογενείς και μη αιτιολογημένες. Στο σχετικό πίνακα υπάρχει πρωτογενής κατάθεση του ίδιου ποσού την ίδια μέρα, αλλά δεν εμφανίζεται στην αιτιολογία συναλλαγής το όνομα του καταθέτη (.....), όπως στην υπ' αρ. 8 κατάθεση, αλλά υπάρχει κενό.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ με το υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2020 ΕΜΠ/22.05.2020 έγγραφο συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων σε αναπέμπουσα υπόθεση που απέστειλε στην Υπηρεσία μας, προέβη στις ακόλουθες διαπιστώσεις:

Αποδέχεται τα ποσά του παρακάτω πίνακα, διότι, σύμφωνα με τις καρτέλες κίνησης του λογαριασμού πελατών των τηρούμενων λογιστικών βιβλίων του αποθανόντος συζύγου της προσφεύγουσας και τα αντίγραφα των φορολογικών στοιχείων που προσκόμισε η προσφεύγουσα, αποδεικνύεται ότι αφορούν σε πελάτες του συζύγου της.

ΠΙΝΑΚΑΣ 2

Α/Α ανωτέρω πίνακα	Α/Α πίν έκθεσης ελέγχου	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Πρωτογενείς καταθέσεις
1	225	EUROBANK / 026-026	GR.....	22/02/2013 12:07	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	200,00
3	480	ΑΓΡΟΤΙΚΗ (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-043	GR.....	30/04/2013 11:01	ΜΙΚΤΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ ΧΡΕΩΣΗΣ ΚΑΙ ΠΙ	.....	300,00
5	668	ΑΓΡΟΤΙΚΗ (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-043	GR.....	14/06/2013 13:17	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	1.910,00
19	1151	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	GR.....	04/10/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	267,95
ΣΥΝΟΛΟ							2.677,95€

Επειδή, η προσφεύγουσα για τη με α/α 2 πίστωση του πίνακα 1 ύψους 354,35€ προσκόμισε την κίνηση από 01.01-31.12.2013 του λογαριασμού με κωδ. 30-00-01-0052 των τηρούμενων λογιστικών βιβλίων του αποθανόντος συζύγου της για την πελάτη, καταθετήρια του εν λόγω ποσού, καθώς και φωτοαντίγραφο του με αριθμό03.2013 Δελτίου Αποστολής-Τιμολόγιου Παροχής Υπηρεσίας έκδοσης του συζύγου της με λήπτη την ποσού 354,35€.

Επειδή, για τη με α/α 24 πίστωση του πίνακα 1 η προσφεύγουσα προσκόμισε φωτοαντίγραφο του με αριθμό10.2013 Δελτίου Αποστολής- Τιμολόγιου Παροχής Υπηρεσίας ποσού 179,95€ έκδοσης του συζύγου της με λήπτη την καταθέτρια του εν λόγω ποσού.

Ως εκ τούτου οι ανωτέρω συναλλαγές αποδεικνύονται ότι αφορούσαν στην επιχειρηματική δραστηριότητα του συζύγου της και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας για αυτήν από άγνωστη πηγή και αιτία γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τις υπόλοιπες εγγραφές του πίνακα 1 η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε αντίγραφα των λογαριασμών πελατών του συζύγου της για την πλειονότητα των ανωτέρω (καθόσον προσκομίσθηκε αναλυτική κίνηση του λογαριασμού πελατών μόνο για την, τον, τον, τον και τον). Οι καταθέσεις που έγιναν από τους πελάτες αυτούς, πλην των αναφερόμενων δεν βρέθηκαν καταχωρημένες στους αντίστοιχους λογαριασμούς πελατών, ενώ και στα προσκομισθέντα φωτοαντίγραφα των φορολογικών στοιχείων αναγράφονται ποσά που δεν ταυτίζονται με αυτά των καταθέσεων. Για τους υπόλοιπους καταθέτες δεν προσκομίσθηκε αντίγραφο του λογαριασμού πελατών του συζύγου της προσφεύγουσας, ενώ και στα προσκομισθέντα φωτοαντίγραφα των φορολογικών στοιχείων αναγράφονται ποσά διαφορετικά από αυτά που αναφέρονται στον πίνακα 1. Ως εκ τούτου δεν αποδεικνύεται ότι οι καταθέσεις αυτές έγιναν στο πλαίσιο εμπορικών συναλλαγών του θανόντος συζύγου της.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι καταθέσεις του πίνακα 1 δεν αποτελούν για αυτήν προσαύξηση περιουσίας γίνεται μερικώς αποδεκτός ως προς τα κατωτέρω αναφερόμενα ποσά:

Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Πρωτογενείς καταθέσεις	Ποσό που αναλογεί στην ελεγχόμενη
EUROBANK / 026-026	GR.....	22/02/2013 12:07	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	200,00	100,00
ΑΓΡΟΤΙΚΗ (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-043	GR.....	30/04/2013 11:01	ΜΙΚΤΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ ΧΡΕΩΣΗΣ ΚΑΙ ΠΙ	.....	300,00	150,00
ΑΓΡΟΤΙΚΗ (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-043	GR.....	14/06/2013 13:17	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	1.910,00	955,00
ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	GR.....	04/10/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	267,95	133,98
ΑΓΡΟΤΙΚΗ (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-043	GR.....	19/03/2013 09:15	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	354,35	177,15
ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	GR.....	04/11/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	179,95	89,98
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ					3.212,25	1.606,11

Ως προς τις πιστώσεις στον τηρούμενο στην EUROBANK τραπεζικό λογαριασμό με αρ. GR..... συνολικού ποσού 95.209,60€, καθώς και στους τηρούμενους τραπεζικούς λογαριασμούς στην Α.Τ.Ε. (νυν Πειραιώς) με αρ. GR, στην ALPHA BANK με αρ. GR και με αρ. GR και στην Πειραιώς με αρ. GR

Επειδή, με την ΠΟΛ 1133/27.09.2010 διευκρινίσθηκε ότι:

«.....4. Επίσης διευκρινίζεται ότι για την πώληση λαχείων από τους πράκτορες κρατικών λαχείων δικαιολογητικό εγγραφής στα φορολογικά τους βιβλία αποτελεί η εκκαθάριση που εκδίδεται από τη Δ/νση Κρατικών Λαχείων για την προμήθειά τους, ενώ για τους μεταπωλητές - επιτηδευματίες κρατικών λαχείων (π.χ. πρακτορεία ΠΡΟ - ΠΟ κ.λπ.) δικαιολογητικό εγγραφής στα φορολογικά τους βιβλία μπορεί να αποτελέσει οποιοδήποτε πρόσφορο αποδεικτικό μέσο, όπως η σύνταξη βεβαίωσης ή πρωτοκόλλου παράδοσης και παραλαβής λαχείων από οποιοδήποτε από τα αντισυμβαλλόμενα μέρη, όπου θα αναγράφεται, εκτός των άλλων, η συνολική αξία αγοράς τους και η συνολική ονομαστική τους αξία, ώστε να προκύπτει η προμήθεια που λαμβάνουν, η οποία και θα καταχωρείται ως ακαθάριστο έσοδο στα βιβλία αυτών.....»

Επειδή, με το Δ15Α 1066189 ΕΞ 16.4.2013 έγγραφο της Διεύθυνσης φορολογίας εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίσθηκε ότι:

«.....1. Σύμφωνα με τις προϊσχύουσες διατάξεις της περ. ιβ' της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. ο πράκτορας κρατικών λαχείων είχε υποχρέωση να τηρεί βιβλίο διάθεσης λαχείων στο οποίο καταχωρούσε με την παραλαβή των λαχείων κάθε κλήρωσης τους αριθμούς των λαχείων που προορίζονταν να πωληθούν λιανικώς.

Επιπλέον με την παράγραφο 10.5.12 της εγκύκλιου ΠΟΛ.3/24.11.1992 είχε διευκρινιστεί ότι ως πράκτορας κρατικών λαχείων, για την εφαρμογή της παραπάνω υποχρέωσης, θεωρούνται εκείνοι οι οποίοι προμηθεύονται τα λαχεία απευθείας από την Διεύθυνση Κρατικών Λαχείων του Υπουργείου Οικονομικών και είναι εφοδιασμένοι με ειδική άδεια από την Διεύθυνση αυτή.

2. Με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.), καταργήθηκαν οι προαναφερόμενες διατάξεις του Κ.Β.Σ. και έτσι από 1.1.2013 τα προαναφερόμενα πρόσωπα παύουν να τηρούν το βιβλίο διάθεσης λαχείων.

3. Με την εγκύκλιο ΠΟΛ.261/1977 έχει διευκρινιστεί ότι νομικώς το λαχείο αποτελεί ανώνυμο χρεόγραφο με το οποίο ο εκδότης του υπόσχεται στον κομιστή του την καταβολή ορισμένου ποσού, εφόσον κληρώσει ο αριθμός αυτού. Οι διατάξεις του προϊσχύοντος Κ.Β.Σ. καθώς επίσης και του Κ.Φ.Α.Σ. δεν εφαρμόζονται επί πώλησης χρεογράφων άρα και επί πώλησεως λαχείων και επομένως κατά την αγορά και πώλησή τους δεν εκδίδονται στοιχεία αγοράς και πώλησης.

4. Με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι εξαιρετικά για επιχειρήσεις πρακτόρων κρατικών λαχείων ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται για μεν τις λιανικές πωλήσεις λαχείων που διενεργούνται μέσω των καταστημάτων τους, η προμήθεια που δικαιούνται, για δε τις χονδρικές πωλήσεις ποσοστό ένα τις εκατό (1%) επί της ονομαστικής αξίας των λαχείων για τη μεσολάβηση πώλησης αυτών.

5. Επιπλέον στο βιβλίο εσόδων –εξόδων που τηρείται από τους πράκτορες κρατικών λαχείων καταχωρείται ως έσοδο από την πώληση λαχείων η λαμβανόμενη προμήθεια με βάση την εκκαθάριση που λαμβάνουν από την αρμόδια Υπηρεσία Κρατικών Λαχείων.

6. Περαιτέρω, από 1/1/2013 ο πλανόδιος λαχειοπώλης είναι υπόχρεος εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ., με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 3, δηλαδή είναι υπόχρεος σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων. Λόγω όμως του ότι το λαχείο θεωρείται ανώνυμο χρεόγραφο και δεν υπάρχει υποχρέωση έκδοσης στοιχείων για την πώληση αυτού, το κέρδος που αποκτάται από τον πλανόδιο λιανοπωλητή λαχείων (διαφορά μεταξύ τιμής αγοράς και ονομαστικής αξίας των λαχείων) κρίνεται σκόπιμο να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο αποδεικτικό μέσο, όπως με τη σύνταξη βεβαίωσης ή πρωτοκόλλου παράδοσης παραλαβής των ανωνύμων χρεογράφων (λαχείων), από οποιαδήποτε από τα συμβαλλόμενα πρόσωπα, όπου θα αναγράφεται εκτός των άλλων η συνολική αξία αγοράς τους και η συνολική ονομαστική τους αξία (εγγ. 1001837/6/9.2.2005). Ανεξάρτητα όμως από τα παραπάνω ο πλανόδιος λαχειοπώλης απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, όπως αυτά προσδιορίζονται στη Φορολογία Εισοδήματος ήταν μέχρι 5.000€.

7. Τέλος, για τη διευκόλυνση του τρόπου λειτουργίας των εν λόγω επιχειρήσεων και την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων, οι πράκτορες κρατικών λαχείων δύνανται να διαχωρίζουν τις πωλήσεις των λαχείων σε λιανικές και χονδρικές, με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο».

Επειδή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι οι ανωτέρω πιστώσεις αφορούν σε καταθέσεις στις οποίες προέβαιναν οι λαχειοπώλες που προμηθεύονταν λαχεία από το σύζυγό της και συνακόλουθα εισόδημα της ή του συζύγου της, αποτελούσε μόνον ένα μέρος τους ήτοι η προμήθεια που εισέπραττε ο σύζυγός της από τη δραστηριότητα της αντιπροσώπευσης/ μεσιτείας από την πώληση λαχείων. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει αντίγραφο της αναλυτικής κίνησης των συναλλαγών της επιχείρησής με αντικείμενο εργασιών και διακριτικό τίτλο «.....» με τον αποθανόντα σύζυγο της προσφεύγουσας, αντίγραφα των αποδεικτικών πινακίων γραμματίων εθνικού λαχείου, στα οποία αναγράφεται ότι ο αποθανών σύζυγος της προσφεύγουσας παρέλαβε από την ανωτέρω εταιρία συγκεκριμένες σειρές και αριθμούς γραμματίων διαφόρων κληρώσεων, αντίγραφα αποδείξεων παραλαβής λαϊκών λαχείων κληρώσεων που έλαβε ο σύζυγος της προσφεύγουσας από την ίδια εταιρεία, καθώς και ορισμένα αντίγραφα αποδείξεων κατάθεσης χρηματικών ποσών που διενήργησε ο αποθανών σύζυγος της προσφεύγουσας προς εξόφληση των συναλλαγών που είχε με την εταιρεία στο λογαριασμό με αριθμό που τηρούσε ο (μέλος της εταιρείας) στην τράπεζα EUROBANK.

Επειδή, από το σύστημα taxis προκύπτει ότι την υπό κρίση περίοδο ο σύζυγος της προσφεύγουσας μεταξύ άλλων ασκούσε και την επιχείρηση της πώλησης λαχείων και τηρούσε διπλογραφικά βιβλία.

Επειδή, η προσφεύγουσα προς απόδειξη του ισχυρισμού της ότι οι υπό κρίση πιστώσεις αφορούσαν συναλλαγές του συζύγου της από πώληση λαχείων από τις οποίες ο τελευταίος

αποκόμιζε ως εισόδημα μόνο την προμήθεια που παρακρατούσε, ενώ το υπόλοιπο ποσό το απέδιδε στην προμηθεύτρια επιχείρηση προσκομίζει μόνο δικαιολογητικά που σχετίζονται με τις συναλλαγές που είχε ο σύζυγός της με την ανωτέρω εταιρία και δεν προσκομίζει δικαιολογητικά που αφορούν στις συναλλαγές που είχε με τους φερόμενους ως πελάτες του που βάσει των ισχυρισμών της ήταν και οι καταθέτες των υπό κρίση ποσών.

Επειδή, δεν αποδεικνύεται ότι οι ανωτέρω πιστώσεις αφορούσαν σε συγκεκριμένες πωλήσεις λαχείων από το σύζυγό της, καθώς η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει κάποιο σχετιζόμενο με τις πωλήσεις αυτές στοιχείο, όπως αντίγραφα των διπλογραφικών βιβλίων που τηρούσε ο θανών με σχετικές εγγραφές ή αντίγραφο της κίνησης των λογαριασμών στους οποίους αποτυπώνονταν οι συναλλαγές του συζύγου της με τους πελάτες – λαχειοπώλες.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι ανωτέρω πιστώσεις αφορούσαν σε επαγγελματικές συναλλαγές του αποθανόντος συζύγου της απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, όντως 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 έκαστου λογαριασμού κλπ.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, κατόπιν συνεκτίμησης τόσο του οικονομικού προφίλ της προσφεύγουσας όσο και της τραπεζικής εικόνας της (ύψος αρχικώς προσδιορισθέντων πρωτογενών καταθέσεων 2.258.664,12€), κρίνεται ότι ποσά πιστώσεων κάτω των 100,00€ θα έπρεπε να εξαιρεθούν της αιτιολόγησης. Εξαιρώντας αντιθέτως όλα τα ποσά κάτω των 2.000,00€, ως αιτείται η προσφεύγουσα, θα είχε ως αποτέλεσμα να μη ληφθούν υπόψη πλήθος πιστώσεων από τρίτα πρόσωπα, την προέλευση των οποίων ήταν απαραίτητο/ επιβεβλημένο να διευκρινισθεί, δεδομένης της επαγγελματικής δραστηριότητας του συζύγου της, με συναλλαγές χαμηλού σχετικά ύψους.

Κατόπιν τούτου, και δεδομένου ότι οι κατωτέρω αναφερόμενες καταθέσεις δεν υπερβαίνουν το ποσό των 100,00 € και δεν αποδεικνύεται ότι διενεργήθηκαν από τρίτο πρόσωπο δε θεωρούνται προσαύξηση περιουσίας, καθώς γίνεται εν μέρει δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για μη υποχρέωση δικαιολόγησης των καταθέσεων που αφορούν σε μικροποσά.

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ ΣΕ €
ΑΓΡΟΤΙΚΗ (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-043	GR.....	28/03/2013 12:11	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	100,00
ΑΓΡΟΤΙΚΗ (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-043	GR.....	11/06/2013 13:55	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	5,00
EUROBANK / 026-026	GR.....	25/09/2013 10:46	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡ. ΑΠΟ APS eb113ap	100,00

Κατόπιν των ανωτέρω αναλυτικά αναφερόμενων γίνεται δεκτό δια της παρούσας απόφασης ότι δεν προκύπτει προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 από τις ακόλουθες καταθέσεις:

Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Πρωτογενείς καταθέσεις	Ποσό που αναλογεί στην ελεγχόμενη
ΕΥΡΟΒΑΝΚ / 026-026	GR.....	22/02/2013 12:07	.....	200,00	100,00
ΑΓΡΟΤΙΚΗ (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-043	GR.....	30/04/2013 11:01	.....	300,00	150,00
ΑΓΡΟΤΙΚΗ (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-043	GR.....	14/06/2013 13:17	.....	1.910,00	955,00
ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	GR.....	04/10/2013 00:00	.....	267,95	133,98
ΑΓΡΟΤΙΚΗ (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-043	GR.....	19/03/2013 09:15	.....	354,35	177,15
ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	GR.....	04/11/2013 00:00	.....	179,95	89,98
ΑΓΡΟΤΙΚΗ (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-043	GR.....	28/03/2013 12:11	.....	100,00	50,00
ΑΓΡΟΤΙΚΗ (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-043	GR.....	11/06/2013 13:55	.....	5,00	2,5
ΕΥΡΟΒΑΝΚ / 026-026	GR.....	25/09/2013 10:46	.....	100,00	50,00
ΕΤΕ / 011-011	GR.....	02/12/2013 14:56	.....	2.790,00	1.395,00
ΕΤΕ / 011-011	GR.....	17/12/2013 13:44	.....	1.350,00	675,00
ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	GR.....	21/06/2013 00:00	.....	803,91	401,96
			ΣΥΝΟΛΟ	8.361,16	4.180,57

Ακολούθως, οι πρωτογενείς καταθέσεις της προσφεύγουσας σε τραπεζικούς της λογαριασμούς που παραμένουν ανατιπολόγητες και καταλογίζονται ως προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αιτία κατά το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994, περιορίζονται σε ποσό 69.868,17€.

Κατόπιν των ανωτέρω, το φορολογητέο εισόδημα, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του ν. 3986/2011 και ο αναλογών φόρος, βάσει των γενικών διατάξεων, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 (Οικ. έτος 2014) προσδιορίζονται ως ακολούθως:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά βάσει της παρούσας απόφασης		Διαφορά απόφασης – δήλωσης
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
Α - Β. Από ακίνητα							
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις							
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις	1.154,26		1.154,26		1.154,26		
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	912,51		912,51		912,51		

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Διαφορά απόφασης - δήλωσης
προελεύσεως	Ατομικό και τέκνων	2.066,77	76.115,51	71.934,94	69.868,17
Φορολογητέο εισόδημα	Της συζύγου				
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	Πιστωτικό ποσό	182,50			
	Χρεωστικό ποσό		20.753,58	19.394,31	19.576,81
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας					
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013			10.468,04	9.788,41	9.788,41
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013			11.004,00	10.289,57	10.289,57
Πρόσθετα τέλη/Πρόστιμο χαρτοσήμου ανακρίβειας/ μη υποβολής					
Εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)		23,09	23,09	23,09	0,00
Εισφορά Αλληλεγγύης			2.291,58	2.166,16	2.166,16
Τέλος επιτηδεύματος					
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης					
Διαφορά συμψηφισμού		-0,35	-0,35	-0,35	0,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		44.539,94	41.661,19	41.820,95
	για επιστροφή	159,76			

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Διαφορά απόφασης - δήλωσης
Εισόδημα επιβολής εισφοράς	7.132,50	76.385,87	72.205,30	65.072,80
Συντελεστής εισφοράς	0%	3%	3%	
Ποσό εισφοράς	0,00	2.291,58	2.166,16	2.166,16
Εισφορά που παρακρατήθηκε	0,00	0,00	0,00	0,00
Οφειλόμενη εισφορά	0,00	2.291,58	2.166,16	2.166,16

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./.....2020 ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ και την τροποποίηση της με αριθμό12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.

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

Υπ' αριθ.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014

	Βάσει ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά ελέγχου - απόφασης
Διαφορά φόρου	20.936,08€	19.576,81	1.359,27
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	10.468,04€	9.788,41	679,63
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	11.004,00€	10.289,57	714,43
Διαφορά Ειδ. Εισφοράς αλληλεγγύης	2.291,58€	2.166,16	125,42
Σύνολο φόρου για καταβολή	44.699,70€	41.820,95	2.878,75

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.