



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13-5-2020

Αριθμός απόφασης: 862

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

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 ισχύει.

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

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

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 19-12-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου οδός κατά της με αριθ. /2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. /2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 25-11-2019 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (Ν.2238/1994 και άρθρα 23, 28 και 72 Ν.4174/2013).

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19-12-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

Με την με αριθ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 4.561,14€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 4.611,31€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 354,69€.

Ιστορικό

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι με την με αριθ./...../...../2019 εντολή ελέγχου, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος (γραφείου) φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013) και φορολογικού έτους 2014 (χρήσης 2014), προκειμένου να διαπιστωθεί αν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151) και του άρθρου 21 § 4 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), κατόπιν επεξεργασίας του ηλεκτρονικού αρχείου των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας της Α.Α.Δ.Ε..

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των προσαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994 καθώς αποδεικνύεται πλήρως και αιτιολογείται επαρκώς η πηγή και η αιτία προέλευσης των κάτωθι τραπεζικών πιστώσεων:

1. Η με α/α 5 πίστωση ποσού 9.797,58 ευρώ την 11-2-2013 στον με IBAN λογαριασμό της
2. Η με α/α 7 πίστωση ποσού 934,65 ευρώ την 28-2-2013 στον με IBAN λογαριασμό της, νυν
3. Η με α/α 33 πίστωση ποσού 4.800,00 ευρώ την 31-7-2013 στον με IBAN λογαριασμό της, νυν
4. Η με α/α 38 πίστωση ποσού 4.000,00 ευρώ την 4-9-2013 στον με IBAN λογαριασμό της

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 48 ΠΑΡ.3 ΤΟΥ Ν.2238/1994

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 4 του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151), ορίζεται ότι: «*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.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παραγράφου 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 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 προέλευσης 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 σύμφωνα με την ΠΟΛ 1095/ 29-4-2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» αναφέρεται ότι: «*Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:*

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 εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

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

4. ...

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

6. ...

7. ...

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.

9. ...

10. ...

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.».

Επειδή, κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέρια επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή

σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/ 17-11-2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται ότι: «2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

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

...

5.4. ...

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. ...».

Επειδή σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται ότι:

« ...

Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς

επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

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

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

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

5. ...

6. ...

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. 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.

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, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣΤΕ 1897/2018:

«6. Επειδή, τα αναφερόμενα στην προηγούμενη σκέψη, τα οποία κρίθηκαν με την απόφαση ΣΤΕ 884/2016 του Δικαστηρίου, ισχύουν κατ' αναλογία και σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι δικαιούχος τραπεζικού λογαριασμού από κοινού με ένα ή περισσότερα άλλα πρόσωπα. Πράγματι, και σε τέτοια περίπτωση, το (σημαντικό) χρηματικό ποσό που εισέρχεται στον κοινό λογαριασμό και το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που έχουν δηλώσει στη φορολογική αρχή οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε επικαλείται ο ελεγχόμενος συνδικαιούχος του λογαριασμού είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και έρευνας (στα οποία περιλαμβάνεται και η κλήση των λοιπών συνδικαιούχων του λογαριασμού για παροχή πληροφοριών και, ενδεχομένως, συναφών αποδεικτικών στοιχείων, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικούς δεκτά στην προηγούμενη σκέψη), μπορεί να θεωρηθεί, κατ' εκτίμηση του συνόλου των στοιχείων και των συνθηκών της υπόθεσης (μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται η τυχόν μεταφορά του ποσού αυτού στον επίμαχο λογαριασμό από ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου συνδικαιούχου του ή η κατάθεσή του από αυτόν, καθώς και χρεώσεις του επίμαχου κοινού τραπεζικού λογαριασμού, όπως η μεταφορά χρηματικού ποσού από το λογαριασμό αυτό σε ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου συνδικαιούχου ή σε τραπεζικό λογαριασμό προσωπικής ή κεφαλαιουχικής εταιρείας στην οποία αυτός είναι εταίρος ή μέτοχος ή σε λογαριασμό τρίτου προσώπου με το οποίο αυτός έχει επαγγελματική/οικονομική συνεργασία ή οικονομική συναλλαγή, ή η αφαίρεση από τον κοινό λογαριασμό χρημάτων για την κάλυψη αγορών που έγιναν μέσω της χρεωστικής ή πιστωτικής κάρτας του συγκεκριμένου συνδικαιούχου ή άλλης δαπάνης για την κτήση εκ μέρους του εμπράγματων ή ενοχικών δικαιωμάτων) ότι συνιστά εισόδημα του συγκεκριμένου συνδικαιούχου του λογαριασμού.».

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣΤΕ 1895/2018: «Ωστόσο, η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίνεται στο εν λόγω βάρος της σε περίπτωση, που δεν προβαίνει στην κατά τα ανωτέρω (τεκμηριωμένη) κρίση, αλλά απλώς θεωρεί ότι πρόκειται για περιουσιακή προσαύξηση άγνωστης προέλευσης (επομένως, δυνάμενη να προέρχεται και από πηγή ή αιτία μη αναγόμενη στην άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος) και, συνακόλουθα, βάσει των ανωτέρω

διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, για εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών. Και τούτο, διότι οι τελευταίες αυτές διατάξεις, εντασσόμενες στη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος (και όχι περί φορολογικών στοιχείων), στο μέτρο που προβλέπουν ότι εισόδημα άγνωστης πηγής ή αιτίας λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, απλώς υπάγουν, κατά πλάσμα δικαίου και για τις ανάγκες της επιβολής του φόρου εισοδήματος (όχι και για την εφαρμογή του Κ.Β.Σ. ή της νομοθεσίας περί επιβολής κυρώσεων, λόγω παραβίασης των διατάξεών του), το εισόδημα άγνωστης προέλευσης στη φορολογία εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών, η υπαγωγή δε αυτή δεν έχει την έννοια ότι το επίμαχο εισόδημα συνιστά πράγματι καρπό της άσκησης ελευθέρου επαγγέλματος, ώστε να επιβάλλεται η υποχρέωση έκδοσης αντίστοιχης απόδειξης παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με το Κ.Β.Σ. (ΣΤΕ 886/2016, 7μελής).»

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣΤΕ 1893/2018:

«4. ... 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, 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 παράβασης φοροδιαφυγής, η τέλεση της οποίας μπορεί να προκύπτει 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. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και

αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία. Περαιτέρω, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημα του μένει αφορολόγητο. Επομένως, κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου, (β) Η (προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010) 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» (ως «πηγή ή αιτία» της προσαύξησης της χρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου νοείται ο γενεσιουργός λόγος της εισαγωγής/ένταξης των αντίστοιχων ποσών στην περιουσία του), 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 ελευθέριο επάγγελμα. Συνεπώς, κατά το μέρος της αυτό, η παραπάνω διάταξη, σύμφωνα με την αληθή έννοιά της, εφαρμόζεται και σε υπόθεση 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). Εξάλλου, η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, με το προαναφερόμενο αντικείμενο και εννοιολογικό περιεχόμενο, δεν επιβάλλει φόρο (εισοδήματος), κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος. ... (γ) Οι διατάξεις των εδαφίων α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όπως ερμηνεύθηκαν ανωτέρω, έχουν, περαιτέρω, την έννοια ότι το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που (τροφοδότησε έμβασμα και) λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού φορολογείται ως εισόδημα της

διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά (με έμβασμα) χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου, στον οποίο δεν υπάρχει συνδικαιούχος, σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου δεν ενέχει (κατ' αρχήν) προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος είναι, κατ' αρχήν, όχι ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, με αφορμή το οποίο έγινε ο έλεγχος και διαπιστώθηκε η περιουσιακή προσαύξηση, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή, σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσής του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του, όπως ο χρόνος κατάθεσης του ποσού αυτού (ή τμήματος του) σε άλλον τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου, από τον οποίο το επίμαχο ποσό (ή μέρος του) μεταφέρθηκε στο λογαριασμό του μέσω του οποίου διενεργήθηκε το έμβασμα. ... (δ) Καταλογιστική πράξη της φορολογικής αρχής η οποία φορολογεί το (άγνωστης πηγής ή αιτίας) ποσό τραπεζικού λογαριασμού, που τροφοδότησε έμβασμα, ως εισόδημα της χρήσης/διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία πραγματοποιήθηκε το έμβασμα, χωρίς να εξετάζεται ο κατά τα προεκτεθέντα κρίσιμος χρόνος της επέλευσης της αντίστοιχης περιουσιακής προσαύξησης, αιτιολογείται (κατ' αρχήν) ελλιπώς. Ωστόσο, η τοιαύτη πλημμέλεια δεν άγει κατ' ανάγκη στην ακύρωση της πράξης από το διοικητικό δικαστήριο, το οποίο αποφαινεται επί ένδικης προσφυγής κατά του κύρους της. Ειδικότερα, η πραγματική βάση της προσβαλλόμενης πράξης συνίσταται, κατά τούτο, στο ότι η επίμαχη, άγνωστης προέλευσης, περιουσιακή προσαύξηση, που φορολογείται ως εισόδημα, επήλθε σε χρονικό σημείο ευρισκόμενο εντός της διαχειριστικής περιόδου κατά τη διάρκεια της οποίας διενεργήθηκε το αντίστοιχο έμβασμα. Η εν λόγω πραγματική βάση δεν είναι απαραίτητα εσφαλμένη, έστω κι αν αντανάκλα την (κατ' αρχήν) απορριπτέα εκδοχή ότι κρίσιμος χρόνος είναι εκείνος του εμβάσματος. Πράγματι, η ανωτέρω πραγματική βάση είναι (κατ' αποτέλεσμα) ορθή, αν το επίμαχο ποσό (προκύπτει ότι) εισήχθη στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, αυξάνοντάς την, κατά την προαναφερόμενη διαχειριστική περίοδο, δηλαδή στην περίπτωση που το έτος της γένεσης της περιουσιακής προσαύξησης συμπίπτει με εκείνο της πραγματοποίησης του εμβάσματος. ...

7. Επειδή, στις περιπτώσεις στις οποίες αναφέρονται οι δύο προηγούμενες σκέψεις, ο ελεγχόμενος φορολογούμενος δύναται, μεταξύ άλλων, να επικαλεσθεί έναντι της φορολογικής Διοίκησης και, περαιτέρω, ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου ότι το (σημαντικό) χρηματικό ποσό (σε δραχμές ή σε €) που βρέθηκε είτε σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό που έχει με άλλο ή άλλα πρόσωπα είτε σε τραπεζικό λογαριασμό τρίτων προσώπων προέρχεται από την εισαγωγή συναλλάγματος εκ μέρους ή υπέρ (όχι του ίδιου αλλά) άλλου προσώπου - συνδικαιούχου του επίμαχου λογαριασμού. Ωστόσο ένας τέτοιος ισχυρισμός (ανεξαρτήτως του ζητήματος της προέλευσης του συναλλάγματος και του οικονομικού λόγου της περιέλευσής του στον τρίτο που είναι συνδικαιούχος του λογαριασμού), προκειμένου να τεκμηριωθεί νομίμως και επαρκώς, πρέπει

να στηρίζεται στα προβλεπόμενα από το νόμο παραστατικά εισαγωγής συναλλάγματος [αντίστοιχες βεβαιώσεις της τράπεζας, των ΕΛ.ΤΑ. ή της τελωνειακής/φορολογικής αρχής: βλ. σχετικά υπ' αριθμ. Ε.751/22.1.1979 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (Β' 173/21.2.1979), υπ' αριθμ. 1005428/26/0012 ΠΟΛ.1020/16.1.1989 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (Β' 76/1.2.1989) και υπ' αριθμ. υπ' αριθμ. 1035772/676/Α0012/17.4.2002 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (Β' 540/1.5.2002)], καθώς και στις αντίστοιχες πιστωτικές κινήσεις τραπεζικού λογαριασμού σε συνάλλαγμα σε τραπεζικό ίδρυμα της ημεδαπής ή/και σε πιστοποιητικά μετατροπής του εισαχθέντος συναλλάγματος στο εθνικό νόμισμα.

8. ... Από τις παραπάνω διατάξεις συνάγεται ότι η έννοια του όρου "δικαιούχος" ή "συνδικαιούχος" σε ατομικό ή κοινό τραπεζικό λογαριασμό, είναι συνυφασμένη με τη δυνατότητα του προσώπου αυτού να έχει απόλυτη πρόσβαση στον εν λόγω λογαριασμό και να κάνει επ' ονόματι του χρήση ολόκληρου ή μέρους του ποσού των καταθέσεων που βρίσκονται σ' αυτόν, όπως π.χ. να πραγματοποιεί καταθέσεις, αναλήψεις, μεταφορές ή πληρωμές ποσών ή άλλες πράξεις που να σχετίζονται με αυτόν. Ως εκ τούτου, εξυπακούεται ότι, λόγω και του απορρήτου και της ασφάλειας των καταθέσεων, δεν μπορεί να αποδοθεί κυριότητα οποιουδήποτε λογαριασμού ή ποσού αυτού σε τρίτο πρόσωπο το οποίο δεν ήταν δικαιούχος ή συνδικαιούχος του λογαριασμού και συνεπώς δεν μπορούσε να έχει πρόσβαση ή να κάνει οποιαδήποτε χρήση του λογαριασμού αυτού. Εξάλλου, σε περίπτωση που διενεργείται φορολογικός έλεγχος σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό προκειμένου να διαπιστωθεί προσαύξηση περιουσίας κάποιου από τους συνδικαιούχους του λογαριασμού, το ποσό του εν λόγω λογαριασμού θεωρείται κατ' αρχήν ότι ανήκει στους συνδικαιούχους κατ' ίσα μέρη είναι δε στην ευχέρεια της φορολογικής αρχής να αποδείξει το αντίθετο. Σε κάθε περίπτωση, όμως, στα πλαίσια του ίδιου ελέγχου, δεν μπορεί η φορολογική αρχή να ισχυριστεί ότι ολόκληρο ή μέρος του ποσού κοινού τραπεζικού λογαριασμού αφορά εισόδημα που ανήκει σε άλλο, τρίτο, πρόσωπο, το οποίο δεν είναι κύριος ή συνδικαιούχος του λογαριασμού αυτού. Και τούτο γιατί, όπως προαναφέρθηκε, πρόσωπο στο οποίο δεν ανήκει ο λογαριασμός ή δεν είναι συνδικαιούχος σ' αυτόν, δεν μπορεί το ίδιο, λόγω του απορρήτου και της ασφάλειας των καταθέσεων, να έχει οποιαδήποτε πρόσβαση ή να κάνει οιαδήποτε χρήση του λογαριασμού με την προαναφερθείσα έννοια.».

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

«Β. ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.) – Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των

θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων...».

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ 884/2016: «9. Επειδή, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην προηγούμενη σκέψη, στο πρώτο σκέλος του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος προσήκει η ακόλουθη απάντηση: Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.».

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, σύμφωνα με την από 25-11-2019 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (Ν.2238/1994 και άρθρα 23, 28 και 72 Ν.4174/2013) του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και κατόπιν:

1. του με αριθ. με αριθ./2019 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) και
2. των με αριθ. πρωτ./2019 και/2019 απαντητικών υπομνημάτων που υπέβαλλε ο προσφεύγων στο ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.

προέκυψαν οι κάτωθι πιστώσεις, οι οποίες κρίθηκαν από τον έλεγχο ως ανατιολόγητες:

Α/Α	ΤΡΑΠΕΖΑ/ΛΟΓ/ΜΟΣ	ΗΜ/ΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗΣ ΠΙΣΤΩΣΗΣ	ΜΗ
4		31-1-2013	2.000,00€	2.000,00€	

5		11-2-2013	9.797,58	6.000,00€
7		28-2-2013	934,65€	934,65€
33		31-7-2013	4.800,00€	4.800,00€
38		4-9-2013	4.000,00€	4.000,00€
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΜΗ ΔΕΚΤΩΝ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2014 (ΧΡΗΣΗΣ 2013)				17.734,65€

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΜΕ Α/Α 5 ΠΙΣΤΩΣΗ ΠΟΣΟΥ 9.797,58 ΕΥΡΩ, ΤΗΝ 11-2-2013, ΣΤΟΝ ΜΕ ΙΒΑΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΗΣ

Επειδή, σύμφωνα με την από 25-11-2019 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαπιστώθηκε ότι το ποσό των 3.797,58€, εκ της ανωτέρω πίστωσης συνολικού ποσού 9.797,58€, αφορά σε κατάθεση της με αριθ./2013 επιταγής σε διαταγή της εταιρείας «.....» για οφειλή της εταιρείας «.....». Ο προσφεύγων, προς επίρρωση των ισχυρισμών του, προσκόμισε στον έλεγχο:

α) Αντίγραφο της με αριθ./2013 επιταγής σε διαταγή της εταιρείας «.....» για οφειλή της εταιρείας «.....».

β) Αντίγραφο του γραμματίου εισπράξεως αξίας 9.797,58€ με δικαιούχο τον προσφεύγοντα.

γ) Καρτέλα του προμηθευτή της εταιρείας «.....».

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων προκειμένου να αιτιολογήσει την πηγή προέλευσης του εναπομείναντος ποσού των 6.000,00€, εκ της ανωτέρω πίστωσης συνολικού ποσού 9.797,58€, επικαλείται τις κάτωθι αναλήψεις ποσών από τον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί στην τράπεζα, νυν Πειραιώς, αντίγραφο κινήσεων του οποίου προσκόμισε στην Υπηρεσία μας με την κρινόμενη προσφυγή, ήτοι:

- Ανάλυση ποσού 2.000,00€ την 16-1-2013
- Ανάλυση ποσού 3.885,00€ την 21-1-2013
- Ανάλυση ποσού 1.000,00€ την 31-1-2013
- Ανάλυση ποσού 2.000,00€ την 4-2-2013

Εν συνεχεία, ο προσφεύγων προέβη σε επανακατάθεση μέρους των ανωτέρω αναλήψεων στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί στην

Επειδή, από την διασταύρωση των τραπεζικών λογαριασμών διαπιστώθηκε ότι η ανάληψη ποσού 3.885,00€, που διενήργησε ο προσφεύγων την 21-1-2013 από τον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί στην, νυν, κατατέθηκε στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό της

εταιρείας «.....» με περιγραφή συναλλαγής «κατάθεση μετρητών» και όχι στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό της, όπως επικαλείται ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή.

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, σε αντίθεση με τα όσα αναφέρονται στην με αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015, δεν τεκμηριώνεται από τον προσφεύγοντα η αποδεδειγμένη επανακατάθεσή των ως άνω αναλήψεων στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί ο προσφεύγων στην Ως εκ τούτου, ορθώς κρίθηκε από τον έλεγχο ως ανατιολόγητη η πίστωση του ποσού των 6.000,00€ και εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΜΕ Α/Α 7 ΠΙΣΤΩΣΗ ΠΟΣΟΥ 934,65 ΕΥΡΩ, ΤΗΝ 28-2-2013, ΣΤΟΝ ΜΕ IBAN ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΗΣ, ΝΥΝ

Επειδή, σύμφωνα με την από 25-11-2019 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαπιστώθηκε ότι το ποσό των 934,65€ προέρχεται από την κατάθεση της με αριθ./2013 επιταγής σε διαταγή της εταιρείας «.....» με χρέωση της εταιρείας-πελάτη «.....». Εν συνεχεία, ο προσφεύγων, ως ομόρρυθμος εταίρος, εισέπραξε και κατέθεσε την ανωτέρω επιταγή στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί στην, νυν Προς επίρρωση των ισχυρισμών του, προσκόμισε τόσο στον έλεγχο όσο και με την κρινόμενη προσφυγή:

α) Αντίγραφο της με αριθ./2013 επιταγής ποσού 934,65€ σε διαταγή της εταιρείας «.....» με χρέωση της εταιρείας-πελάτη «.....».

β) Δελτίο Κατάθεσης της με αριθ./2013 επιταγής ποσού 934,65€ στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί ο προσφεύγων στην, νυν

Επειδή, δεν προσκομίστηκε ούτε στον έλεγχο, ούτε και με την κρινόμενη προσφυγή αντίγραφο της καρτέλας της εταιρείας-πελάτη «.....» ή αντίγραφο του εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου, προκειμένου να αιτιολογηθεί η πίστωση του ποσού των 934,65€ στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί ο προσφεύγων στην, νυν Ως εκ τούτου, ορθώς κρίθηκε από τον έλεγχο ως ανατιολόγητη η πίστωση του ποσού των 934,65€ και εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΜΕ Α/Α 33 ΠΙΣΤΩΣΗ ΠΟΣΟΥ 4.800,00 ΕΥΡΩ, ΤΗΝ 31-7-2013,
ΣΤΟΝ ΜΕ ΙΒΑΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΗΣ
....., ΝΥΝ

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων, προκειμένου να αιτιολογήσει την πίστωση του ποσού των 4.800,00€ στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί στην, νυν, επικαλείται την με αριθ. δίγραμμη τραπεζική επιταγή, η οποία εκδόθηκε σε διαταγή του αδελφού του προσφεύγοντος, από τον Συγκεκριμένα, ο αδελφός του προσφεύγοντος, είχε καταθέσει κατά του, την από 27-3-2010 αγωγή, η οποία κατατέθηκε ενώπιον του Ειρηνοδικείου την 25-5-2010 και έλαβε αριθ. κατάθεσης Γ.Α/2010, σύμφωνα με την οποία ζητούσε την καταβολή ποσού 6.601,24€ για την παροχή κατασκευαστικών εργασιών που του είχε αναθέσει προφορικώς ο Παράλληλα, η εταιρεία «.....» διατηρούσε αξίωση έκδοσης διαταγής πληρωμής ποσού 1.443,11€, κατά του, για την οποία εκδόθηκε η με αριθ. διαταγής/2010 (αριθ. πρωτ./2010) απόφαση του Ειρηνοδικείου, η οποία εκδόθηκε και δημοσιεύτηκε την 28-5-2010, βάσει της οποίας έγινε δεκτό το αίτημα της ανωτέρω εταιρείας. Εν συνεχεία, ο αδελφός του προσφεύγοντος,, η εταιρεία «.....» και ο συνήψαν το από 2-4-2013 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Συμβιβασμού, σύμφωνα με το οποίο η οφειλή του περιορίστηκε στο ποσό των 4.800,00€, για το οποίο ο εξέδωσε εις διαταγή του αδερφού του προσφεύγοντος, την με αριθ. δίγραμμη τραπεζική επιταγή της πληρώτριας τράπεζας, η οποία πληρώθηκε την 31-7-2013. Τέλος, ο αδελφός του προσφεύγοντος οπισθογράφησε την ανωτέρω επιταγή στον προσφεύγοντα. Ο προσφεύγων, προς επίρρωση των ανωτέρω ισχυρισμών του, προσκόμισε στην Υπηρεσία μας με την κρινόμενη προσφυγή:

α) Αντίγραφο της από 27-3-2010 αγωγής τουκατά του

β) Αντίγραφο της έκθεσης κατάθεσης δικογράφου αγωγής Γ.Α/2010, η οποία κατατέθηκε ενώπιον του Ειρηνοδικείου την 25-5-2010.

γ) Αντίγραφο της με αριθ. διαταγής/2010 (αριθ. πρωτ./2010) απόφασης του Ειρηνοδικείου

δ) Αντίγραφο του από 2-4-2013 Ιδιωτικού Συμφωνητικού Συμβιβασμού μεταξύ του, της εταιρείας «.....» και του

ε) Αντίγραφο της με αριθ. αριθ. δίγραμης τραπεζικής επιταγής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 16 του άρθρου 8 «Διαδικασία υποβολής στοιχείων για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των επιτηδευματιών» του ν.1882/1990 (ΦΕΚ Α' 43) ορίζεται ότι: «16. Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.

Κατ' εξαίρεση, δεν θεωρούνται τα συμφωνητικά του προηγούμενου εδαφίου που καταρτίζονται από επιτηδευματίες ή τρίτους με το Δημόσιο, τις Τράπεζες, τους Οργανισμούς, τις επιχειρήσεις του ευρύτερου δημόσιου τομέα, τους δήμους και τις κοινότητες, τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις, τις επιχειρήσεις που εκδίδουν κάρτες συναλλαγών και τις εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν. 1665/1986.».

Επειδή, σύμφωνα με την κρατούσα διοικητική και δικαστηριακή νομολογία [Α.Π. 735/2001 (Τμ. Α' Πολ.)] αναφέρεται ότι: «*III. Ο ν.1882/1990 περί μέτρων για την περιστολή της φοροδιαφυγής στο υπό τον υπότιτλο "Διαδικασία υποβολής στοιχείων για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των επιτηδευματιών" άρθρο 8, παράγρ. 16 ορίζει ότι συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα ημέρες από την ημερομηνία καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.), άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα αποτέλεσμα. Περαιτέρω, με το άρθρο Β, παράγρ. 2, ν.2386/1996 προστέθηκε δεύτερο εδάφιο στην ως άνω παράγραφο, το οποίο ορίζει ότι κατ' εξαίρεση δεν θεωρούνται τα συμφωνητικά του προηγούμενου εδαφίου που καταρτίζονται από επιτηδευματίες ή τρίτους με το Δημόσιο κ.λπ. Με τη διάταξη αυτή δεν καθιερώνεται γενικώς το ανίσχυρο κάθε συμφωνητικού, δημόσιου ή ιδιωτικού, στο οποίο έχει καταχωριστεί σύμβαση μεταξύ εμπόρων ή άλλων επιτηδευματιών ή μεταξύ εκείνων και τρίτων, πλην Δημοσίου κ.λπ., είτε τούτο, βάσει άλλων διατάξεων, είναι συστατικό, είτε είναι αποδεικτικό της συμβάσεως, εφ' όσον τούτο δεν έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα προς θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., αλλά η δυσμενής αυτή συνέπεια ισχύει μόνο έναντι της φορολογικής Αρχής. Τούτο δε για τους ακόλουθους λόγους: Αν το ανίσχυρο ίσχυε έναντι όλων, θα έπρεπε, λόγω της σπουδαιότητας της θεσπίσεως τούτου ως προοριζόμενου να έχει επιπτώσεις ακόμη και σε πεδία διαφορετικά εκείνου της φορολογίας, να γίνεται αντίστοιχη ρητή μνεία στη διάταξη, πράγμα που δεν συμβαίνει. Πέραν δε τούτου, ως προς τις συμβάσεις, για τις οποίες τα συμφωνητικά αποτελούν ουσιαστικό τύπο, θα προσετίθετο άλλη μια διατύπωση, δηλαδή εκείνη της θεωρήσεως από τη Δ.Ο.Υ., η μη τήρηση της οποίας θα οδηγούσε στην ακυρότητα των εν λόγω συμβάσεων (άρθρο 159, Α.Κ.) με συνέπεια την έντονη διατάραξη του συναλλακτικού βίου, πράγμα το οποίο προφανώς δεν ήθελε ο νομοθέτης. Ως προς δε τις συμβάσεις, για τις οποίες τα συμφωνητικά αποτελούν αποδεικτικό τύπο, θα εμφανιζόταν ο νομοθέτης ανακόλουθος, αφού από τη μια πλευρά κατά κανόνα οι συμβάσεις αποδεικνύονται στις εμπορικές συναλλαγές με μάρτυρες και δικαστικά τεκμήρια από τηλεομοιοτυπίες (FAX) ή τηλέτυπα*

(TELEX) κ.λπ. (άρθρα 394 και 395, Κ.Πολ.Δ.) και από την άλλη πλευρά θα αξίωνε για τα ως άνω συμφωνητικά τη δεσμευτική για όλους πρόσθετη διατύπωση, της θεωρήσεως τούτων από τη Δ.Ο.Υ., πράγμα άτοπο. Αντίθετα ο σκοπός της από εξέταση διατάξεως είναι η περιστολή της φοροδιαφυγής και στα πλαίσια αυτά, αναφορικά με τους επιτηδευματίες ή τους συναλλασσόμενους με εκείνους, καθιέρωσε τις προαναφερόμενες συνέπειες, έτσι ώστε τα εν λόγω φορολογούμενα πρόσωπα να μη μπορούν να επικαλεστούν τέτοιο συμφωνητικό προς όφελός τους, π.χ. προς έκπτωση δαπανών από το φορολογητέο εισόδημά τους, έναντι της φορολογικής αρχής, αν προηγουμένως δεν το έχουν εμπροθέσμως υποβάλει προς θεώρηση από αυτή την αρχή.».

Επειδή, το από 2-4-2013 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Συμβιβασμού αφορά συμβιβαστική επίλυση χρηματικής διαφοράς μεταξύ του αδελφού του προσφεύγοντος, και του, στην οποία δεν εμπλέκεται ο ίδιος ο προσφεύγων. Συνεπώς, δεν δύναται να αιτιολογηθεί η από 31-7-2013 πίστωση ποσού 4.800,00€ στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί ο προσφεύγων στην, νυν

Ως εκ τούτου, ορθώς κρίθηκε από τον έλεγχο ως ανατιολόγητη η πίστωση του ποσού των 4.800,00€ και εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΜΕ Α/Α 38 ΠΙΣΤΩΣΗ ΠΟΣΟΥ 4.000,00 ΕΥΡΩ, ΤΗΝ 4-9-2013, ΣΤΟΝ ΜΕ IBAN ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΗΣ

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων αναφέρει ότι η από 4-9-2013 πίστωση του ποσού των 4.000,00€ στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό, που τηρεί στην, αφορά κατάθεση μετρητών από προηγούμενες αναλήψεις του. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του, προσκόμισε στην Υπηρεσία μας με την κρινόμενη προσφυγή το με αριθ./2019 έγγραφο της με θέμα: «ΑΝΑΛΗΨΕΙΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ ΣΑΣ ΚΑΙ ΕΤΟΥΣ 2013», στο οποίο αναφέρεται ότι έγιναν οι εξής αναλήψεις μετρητών από ΑΤΜ από τον λογαριασμό, ήτοι:

- Ανάληψη ποσού 1.000,00€ την 16-8-2013
- Ανάληψη ποσού 1.000,00€ την 27-8-2013
- Ανάληψη ποσού 1.000,00€ την 28-8-2013
- Ανάληψη ποσού 1.000,00€ την 30-8-2013

Επειδή, σύμφωνα με την από 25-11-2019 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ο προσφεύγων είναι αποκλειστικός δικαιούχος του με αριθ. τραπεζικού λογαριασμού, που τηρεί στην

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος δεν απέδειξε, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην με αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015, ότι οι ως άνω αναλήψεις,

που έγιναν από τον προσφεύγοντα από τον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό, που τηρεί στην, δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, ώστε να μην είναι εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών στον ανωτέρω τραπεζικό λογαριασμό.

Ως εκ τούτου, κατόπιν των ανωτέρω, η πίστωση του ποσού των 4.000,00€ κρίνεται αιτιολογημένη και δεν συντρέχουν λόγοι εφαρμογής των διατάξεων της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με αριθ. / 19-12-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και την τροποποίηση της με αριθ. /2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/2019) Οικ. έτους 2014 (Χρήσης 2013)

Προσαύξηση περιουσίας παρ.3 άρθρου 48 ν.2238/94 βάσει ελέγχου	17.734,65€
(Μείον) Ποσό που δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας και διαγράφεται με την παρούσα απόφαση	4.000,00€
Προσαύξηση περιουσίας παρ.3 άρθρου 48 ν.2238/94 βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.	13.734,65€

Υπολογισμός φορολογητέου εισοδήματος

	1		2		3		Διαφορά 2-1
	Ατομικό και τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Συζύγου	
ΠΡΟΕΛΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ							
Α-Β. Από ακίνητα	2.619,00	2.850,00	2.619,00	2.850,00	2.619,00	2.850,00	0,00
Γ. Από κινητές αξίες							0,00
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις							0,00
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							0,00
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	12.600,00		12.600,00		12.600,00		0,00
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	0,00	0,00	17.734,65	0,00	13.734,65	0,00	13.734,65
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Συνολικό εισόδημα	15.219,00	2.850,00	32.953,65	2.850,00	28.953,65	2.850,00	13.734,65
Αρνητικά στοιχεία εισοδ. που συμψηφίζονται							0,00
Υπόλοιπο	15.219,00	2.850,00	32.953,65	2.850,00	28.953,65	2.850,00	13.734,65

Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	226,67		226,67		226,67		0,00
Άθροισμα	15.445,67	2.850,00	33.180,32	2.850,00	29.180,32	2.850,00	13.734,65
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν.2238/1994							
Φορολογητέο εισόδημα	15.445,67	2.850,00	33.180,32	2.850,00	29.180,32	2.850,00	13.734,65

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

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚ.ΕΤΟΥΣ 2014 ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ								
		Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3)-(1)
A. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΚΛΙΜΑΚΑΣ		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	
ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	Εισόδημα	15.445,67	3.083,77	33.180,32	7.644,91	29.180,32	6.604,91	
	Μείωση φόρου		2.100,00		2.100,00		2.100,00	
	Υπόλοιπο φόρου (α)		983,77		5.544,91		4.504,91	3.521,14
ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	Εισόδημα	2.850,00	285,00	2.850,00	285,00	2.850,00	285,00	
	Μείωση φόρου		0,00		0,00		0,00	0,00
	Υπόλοιπο φόρου (β)		285,00		285,00		285,00	0,00
	Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)						0,00	0,00
B.ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ								0,00
	Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)	5.700,00	85,50	5.700,00	85,50	5.700,00	85,50	0,00
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ (α) +(β) +(γ) +(δ)			1.354,27		5.915,41		4.875,41	3.521,14
Γ.ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΌ ΤΟ ΦΟΡΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ								
1.φορος που παρακρατήθηκε								
1(β)Εμπορικές επιχειρήσεις		378,00		378,00		378,00		
2.φορος που προκαταβλήθηκε								
2α.Το προηγούμενο οικονομικό έτος		0,00	378,00	0,00	378,00	0,00	378,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου			976,27		5.537,41		4.497,41	3.521,14
Δ.ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΝΤΑΙ ΚΑΙ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΑΦΑΙΡΟΥΝΤΑΙ								
								0,00
1.Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος			366,85		366,85		366,85	0,00
2.Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων			81,00		81,00		81,00	0,00
3.Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου			16,20		16,20		16,20	0,00
6. Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ν.2523/1997			0,00		4.611,31		3.714,10	3.714,10
10.Εισφορά αλληλεγγύης			516,67		871,36		791,36	274,69
11.Τέλος Επιτηδεύματος + Φόρος πολ. Διαβ.			1.646,00		1.646,00		1.646,00	0,00
Σύνολο κεφαλαίου Δ			3.602,99		13.130,13		11.112,92	7.509,93
Ποσό άρθρου 74 § 3 ν.2238/1994								0,00
Τελικό Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			3.602,99		13.130,13		11.112,92	7.509,93

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗΣ ΚΥΡΩΣΗΣ

	(Α) ΑΡΘΡΑ 1 & 2 Ν. 2523/1997	(Β) ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ	(Γ) ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Κ.Φ.Δ	(Δ) = (Β) + (Γ) ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡ 49 Ν 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) ΚΑΙ (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ ΠΡΟΣΤΙΜΟ	3.521,14 Χ 120% = 4.225,37€	3.521,14 Χ 50% = 1.760,57€	76μήνες Χ 0,73% = 55,48% 3.521,14 Χ 55,48% = 1.953,53€	1.760,57€ + 1.953,53€ = 3.714,10€	3.714,10€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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