



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 333245

ΦΑΞ : 2313 - 333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη: 27/10/2020

Αριθμός απόφασης: 1631

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

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

3. 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).

4. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

5. Την υπ' αριθμ. 4/28-9-2020 απόφαση παράτασης της Υπηρεσίας μας, κατ' εφαρμογή του τελευταίου εδαφίου του άρ.63 παρ.5 του Ν. 4174/2013, όπως συμπληρώθηκε με την παρ.2 του άρ.68 του Ν.4587/2018.

6.Την από **29-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ, δικηγόρου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της υπ' αριθμ./**30-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

7.Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

8.Τις απόψεις της φορολογικής αρχής.

9.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **29-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθμ./**30-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 32.577,02€ πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 33.410,99€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.961,79€, ήτοι συνολικό ποσό **69.949,80€**, λόγω διαπίστωσης πρωτογενών καταθέσεων για τις οποίες δεν αιτιολογήθηκε επαρκώς η πηγή και η αιτία προέλευσής τους, με αποτέλεσμα να θεωρηθούν ως προσαύξηση περιουσίας.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 30-12-2019 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013), η οποία συντάχθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./02-11-2018 σχετικής εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής. Στα πλαίσια του ελέγχου κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα η εντολή ελέγχου και η υπ' αριθμ./15-11-2018 γνωστοποίηση των άρθρων 397 και 398 του ν. 4512/2018, περί δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, ενώ στις 10-1-2019 εστάλη το υπ' αριθμ. πρωτ...../10-1-2019 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρ. 14 του Ν. 4174/2013, σχετικά με την αιτιολόγηση των πιστώσεων στους τραπεζικούς της λογαριασμούς.

Σε απάντηση του ως άνω εγγράφου, η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθμ./18-3-2019 υπόμνημά της παρέχοντας τις σχετικές πληροφορίες, καθώς και πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών με τα ατομικά της εισοδήματα, (χρήσεις 2002 – 2012), με ποσό μη αναλωθέντος εισοδήματος ύψους 162.131,85€.

Ο έλεγχος αποδεχόμενος εν μέρει τις εξηγήσεις της προσφεύγουσας, προσδιόρισε τις πρωτογενείς καταθέσεις για τις οποίες δεν αιτιολογήθηκε η προέλευσή τους ως εξής:

Α/Α	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ
1		GR.....	15/2/2013	60.904,50
2		GR.....	15/2/2013	66.955,00
3		GR.....	6/9/2013	900,00
4	.	GR.....	6/9/2013	1.900,00
5	...	GR.....	6/9/2013	3.400,00
6	...	GR.....	6/9/2013	400,00
7		GR.....	9/9/2013	700,00

8		GR.....	12/9/2013	700,00
9		GR.....	16/9/2013	400,00
10		GR.....	16/9/2013	1.700,00
11		GR.....	19/9/2013	1.000,00
12		GR.....	19/9/2013	2.200,00
14		GR.....	23/9/2013	2.600,00
15		GR.....	23/9/2013	4.000,00
	ΣΥΝΟΛΟ			147.759,50

Περαιτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε εκ νέου το μη αναλωθέν ποσό από τα ατομικά της εισοδήματα σε 112.174,02€. Δεδομένου ότι το ύψος των καταθέσεων στις 1/1/2013 ανήλθε σε 100.605,64€, ο έλεγχος έκρινε ότι το μη αναλωθέν ποσό που μπορεί να δικαιολογήσει επιπλέον καταθέσεις ανέρχεται σε 11.568,38€ ($112.174,02 - 100.605,64 = 11.568,38$), ποσό που δέχθηκε ως αιτιολόγηση των πρωτογενών καταθέσεων, όπως επίσης και τα δηλωθέντα εισοδήματα της προσφεύγουσας κατά την ελεγχόμενη χρήση 2013 που ανέρχονται σε 26.866,78€, προσδιορίζοντας έτσι τις ανατιολογήτες πρωτογενείς καταθέσεις στο ποσό των 109.324,34€ ($147.759,50€ - 11.568,38€ - 26.866,78€$).

Στη συνέχεια ο έλεγχος εξέδωσε και κοινοποίησε στην προσφεύγουσα, στις 14-11-2019, το υπ' αριθμ./2019 σημείωμα διαπιστώσεων επί του οποίου η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθμ./5-12-2019 υπόμνημά της, υποστηρίζοντας ότι η κρίση του ελέγχου επί των δύο καταθέσεων στις 15/2/2013, συνολικού ποσού 127.859,50€, είναι εσφαλμένη, καθώς ο έλεγχος δεν αντέκρουσε τον ισχυρισμό της περί επανακαταθέσεων ποσών που αναλήφθηκαν σε προγενέστερες του ελέγχου χρήσεις και τα οποία δεν είχαν επανακατατεθεί ούτε αναλωθεί (ξοδευτεί) πέραν της 15/3/2013. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της, προσκόμισε δύο τραπεζικές αποδείξεις κατάθεσης στις 15-3-2013, από τις οποίες αποδεικνύεται ότι καταθέτης είναι ο σύζυγός της, με ΑΦΜ: και οι οποίες, κατά τον ισχυρισμό της, προήλθαν από το οικογενειακό τους εισόδημα, μέρος του οποίου διακρατούσαν στην οικία τους, λόγω της οικονομικής συγκυρίας και προήλθαν από αναλήψεις προηγούμενων ετών ως εξής: 60.150€ στις 29-11-2010 από την τράπεζα, 25.000€ στις 19/4/2011 από την τράπεζα και 70.000€ από την στο διάστημα από 19/10/2012 ως 23/10/2012, καθώς και πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου του συζύγου της, από όπου προκύπτει ποσό διαθέσιμο προς ανάλωση ύψους 591.203,25€ και συνολικό ποσό διαθέσιμο προς ανάλωση 664.412,91€. Σε ότι αφορά τις υπόλοιπες πιστώσεις ύψους 19.900€, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι προήλθαν από επιστροφή ταμειακής διευκόλυνσης του συζύγου της, στην εταιρεία, χρήματα που η εταιρεία επέστρεψε μέσω των συγκεκριμένων καταθέσεων στον υπ' αριθμ. GR..... λογαριασμό της τράπεζας, με μοναδικό δικαιούχο την προσφεύγουσα και η ίδια με ανάληψη στις 30/9/2013 τα έδωσε στο σύζυγό της.

Ο έλεγχος απέρριψε τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας υποστηρίζοντας ότι η αποσπασματική επίκληση συγκεκριμένων αναλήψεων σε προηγούμενες περιόδους δεν μπορεί να αποτελέσει απόδειξη για ενδεχόμενη διακράτησή τους σε μετρητά στην οικία της, διότι υπάρχει παντελής αδυναμία ελέγχου του συνόλου των τραπεζικών κινήσεων, των τοποθετήσεων σε επενδυτικά προϊόντα ή της συμμετοχής

σε κεφάλαιο επιχειρήσεων. Για το λόγο αυτό μοναδικός τρόπος αιτιολόγησης των πρωτογενών καταθέσεων αποτελεί η ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

Περαιτέρω, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίφθηκε από τον έλεγχο, αφού έλαβε υπόψη του το γεγονός της από 10-7-2014 δηλωθείσας στο Μητρώο διάσταση, της διάταξης του άρθρου 16 παρ.1 του Ν. 2238/94, και του υπ' αριθμ. 1048601/935/A0012/8-6-2005 εγγράφου σύμφωνα με το οποίο ο φορολογούμενος, σε περίπτωση διακοπής του έγγαμου βίου, μπορεί να επικαλεστεί μόνο τα δικά του εισοδήματα που προέκυψαν κατά το διάστημα του έγγαμου βίου του.

Ωστόσο, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, ο έλεγχος εξέτασε τον προσκομισθέντα πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου του συζύγου της προσφεύγουσας, απορρίπτοντας τον ισχυρισμό περί ύπαρξης κεφαλαίου προς ανάλωση από το εισόδημα του συζύγου, καθώς δεν προσκομίστηκαν τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών αυτού, των λοιπών επενδυτικών προϊόντων του και των τοποθετημένων χρημάτων ως κεφάλαιο σε δύο επιχειρήσεις που συμμετείχε ο σύζυγος της προσφεύγουσας και οι οποίες τα τελευταία πέντε χρόνια παρουσίαζαν ζημίες και σημαντικές υποχρεώσεις.

Ως προς τις λοιπές πιστώσεις των 19.900€, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί επιστροφής ταμειακής διευκόλυνσης της εταιρείας απορρίφθηκε καθώς δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο. Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω ο έλεγχος προσδιόρισε το τελικό ύψος των καταθέσεων που αποτελούν προσαύξηση περιουσίας αφαιρώντας το δηλωθέν εισόδημα της προσφεύγουσας στη χρήση 2013, ύψους 26.866,78€ και το προς ανάλωση κεφάλαιο, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ως εξής: 147.759,50€ - 26.866,78€ - 11.568,38€ = **109.324,34€**.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παράνομος και εσφαλμένος ο καταλογισμός εισοδήματος ως δήθεν αναπαιτούμενης προσαύξησης περιουσίας. Η απόδειξη της προέλευσης της φερόμενης από τον έλεγχο ως «προσαύξησης», εφ' όσον δε συνδέεται με αφανές εισόδημα, αλλά έχει άλλη, γνωστή γενεσιουργό αιτία, δεν επιτρέπει την εφαρμογή της εν λόγω διάταξης.
2. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων. Από τις δύο αποδείξεις καταθέσεων που προσκομίζει η προσφεύγουσα προκύπτει ότι καταθέτης είναι ο σύζυγός της. Δεν νοείται προσαύξηση περιουσίας από χρήματα που καταθέτει σύζυγος σε λογαριασμό του συζύγου. Τα συγκεκριμένα χρήματα προήλθαν από το οικογενειακό τους εισόδημα και λόγω της οικονομικής συγκυρίας, τα διατηρούσαν στην οικεία τους. Τα χρήματα αναλήφθηκαν προγενέστερα του ελεγχόμενου χρονικού διαστήματος από τους κοινούς τους τραπεζικούς λογαριασμούς. Πρόκειται για συγκεκριμένες αναλήψεις από την τράπεζα, ποσού 60.150,00€ στις 29-11-2010 και ποσού 25.000,00€ στις 19-4-2011, και από την τράπεζα ποσού 70.000,00€ στο διάστημα από 19/10/2012 – 23/10/2012. Δηλαδή, σε διάστημα μικρότερο των δύο ετών η προσφεύγουσα και ο σύζυγός της προέβησαν σε

αναλήψεις συνολικού ποσού 150.000,00€, χωρίς να συνυπολογιστούν οι αναλήψεις που έγιναν για να αντιμετωπιστούν τα έξοδα διαβίωσής τους.

3. Η φορολογική αρχή δεν υπολόγισε όπως όφειλε από το νόμο αλλά και από πάγια νομολογία της ΔΕΔ και του ΣτΕ, το συνολικό, οικογενειακό, προς ανάλωση εισόδημα μέχρι το προηγούμενο του ελέγχου έτους, το οποίο ανέρχεται σε 765.018,55€ και αφαιρουμένων των υπολοίπων των τραπεζικών λογαριασμών της ίδιας και του συζύγου της, σε 664.412,91€.
4. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου και μη νόμιμος ο καταλογισμός ποσών που αφορούν την επαγγελματική δραστηριότητα του συζύγου της. Το ποσό των 19.000,00€ που κατατίθεται τμηματικά στο λογαριασμό της σε διάστημα μικρότερο των δύο μηνών από εταιρεία του συζύγου της, αφορά τις ημερήσιες εισπράξεις της εταιρείας, οι οποίες αποδόθηκαν στο σύζυγο της στις 30-9-2013. Υποβάλλεται αντίγραφο των τηρουμένων βιβλίων της εταιρείας «.....», με ανάλυση κίνησης του λογαριασμού ταμείου της εταιρείας.

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό

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

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

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. ... 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής:

...Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή....», ενώ σύμφωνα με τη διάταξη της **παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994**, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' και Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή, οι διατάξεις περί προσαύξησης της περιουσίας εντασσόμενες στη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος, στο μέτρο που προβλέπουν ότι εισόδημα άγνωστης πηγής ή αιτίας λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απλώς υπάγουν, κατά πλάσμα δικαίου και για τις ανάγκες της επιβολής του φόρου εισοδήματος το εισόδημα άγνωστης προέλευσης στη φορολογία εισοδήματος από την άσκηση ελευθερίων επαγγελματιών. (ΣΤΕ 1895/2015, ΣΤΕ Τμήμα Β' 1897/2016).

Επειδή, στην Πολ. **1095/2011** ορίζεται 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 ελευθερίων 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».

Επειδή περαιτέρω, με την **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β' Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «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. [...] 3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. [...] 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.). 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. 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. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. [...] 9. 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 τη διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της **παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994** ή της **παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.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.

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής. [...]

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, 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 δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, **κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού** (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης 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** (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να

βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣΤΕ 884/2016).

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. **884/2016 απόφαση του ΣΤΕ** (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «7. ο ΚΦΕ (άρθρα 66 επ.) και, ήδη, ο ν. 4174/2013 (σκέψη 13 επ. παρέχει στη φορολογική αρχή εξουσία ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, με διάφορα μέσα...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. Κατ' ακολουθίαν, 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. 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 στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. 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. 8. 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, τέτοιες υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο ποσό είτε **(α) αποτελεί φορολογητέο μη δηλωθέν εισόδημα**, περίπτωση που είναι και η συνήθης, κατά τα κοινώς γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε **(β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα**, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣΤΕ 387/2015) είτε **(γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ' αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία** (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και,

κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμενα να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης είτε **(δ) σε εξαιρετικές περιπτώσεις, απορρέει από συμπεριφορά που συνιστά ποινικό αδίκημα (λ.χ. εμπόριο ναρκωτικών ή δωροδοκία)**, με συνέπεια να υπόκειται (όχι σε φόρο εισοδήματος αλλά) σε δήμευση, σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 76 του Ποινικού Κώδικα και με ειδικές διατάξεις της ποινικής νομοθεσίας. [...]

13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους. Εξάλλου, ναι μεν η εισαγωγή (κατάθεση) χρηματικού ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου ενδέχεται να συνιστά ή να αντιστοιχεί σε «προσαύξηση [της] περιουσίας» του, κατά την έννοια της ίδιας διάταξης, αλλά, πάντως, είναι εμφανές ότι η μεταφορά χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου σε άλλον τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι επαυξάνει την περιουσία του (πρβλ. αποφάσεις του γαλλικού Conseil d' Etat της 19.6.2014 στην υπόθεση 371099 και της 20.10.2010 στην υπόθεση 317565, δημοσιευμένες στο διαδικτυακό τόπο του), τουλάχιστον εφόσον αυτός είναι ο μοναδικός δικαιούχος του πρώτου λογαριασμού.

17. Επειδή, 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, σε περίπτωση όπως η επίδικη, το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού φορολογείται ως εισόδημα της χρήσης/διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία (προκύπτει ότι) εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, δεδομένου ότι από το χρονικό αυτό σημείο γεννάται η ισόποση (άγνωστης προέλευσης) προσαύξηση της περιουσίας του και η αντίστοιχη φοροδοτική του ικανότητα, 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 προσαύξηση της περιουσίας του, σύμφωνα με τα γενόμενα ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 13. Συνεπώς, κατά τα βασίμως προβαλλόμενα από τον προσφεύγοντα και από τους παρεμβάντες, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν, ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, με αφορμή το οποίο έγινε ο έλεγχος και διαπιστώθηκε η περιουσιακή προσαύξηση. **Κρίσιμος είναι είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή, σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσής του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα**

τμήματά 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 τμήματός 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. Εξάλλου, ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου, που συνιστά πραγματικό ζήτημα (διακριτό της ύπαρξης περιουσιακής προσαύξησης άγνωστης πηγής ή αιτίας) και διενεργείται κατ' ενάσκηση δέσμιας αρμοδιότητας, πρέπει να γίνεται από τη φορολογική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία, συλλεγόμενα κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, από την ανωτέρω άποψη, στα οποία συμπεριλαμβάνονται, ιδίως, η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και εγγράφων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή τέτοιων στοιχείων καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος. Οι ανωτέρω σκέψεις δίνουν την απάντηση στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα»

Επειδή, με τη ΣτΕ 1995/2019 – Τμήμα Β' κρίθηκε ότι: « ... Εφόσον οι αναιρεσείοντες είχαν αμφισβητήσει ότι οι επίμαχες προσαυξήσεις της περιουσίας τους έλαβαν χώρα το 2010, το 2011 και το 2012, το βάρος απόδειξης του χρόνου επέλευσης αυτών έφερε η φορολογική αρχή. Η ανωτέρω κρίση του ΔΕΑ, σχετικά με τον κρίσιμο χρόνο επέλευσης των επίδικων προσαυξήσεων περιουσίας και, περαιτέρω, το οικονομικό έτος φορολόγησης των αντίστοιχων ποσών εμβασμάτων, ενέχει εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή του άρθρου 48 παρ. 3 του ΚΦΕ. [...]

5. Επειδή, τα αναφερόμενα στην προηγούμενη σκέψη, τα οποία κρίθηκαν με την απόφαση 884/2016 του Δικαστηρίου, ισχύουν κατ' αναλογίαν και σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι δικαιούχος τραπεζικού λογαριασμού από κοινού με ένα ή περισσότερα άλλα πρόσωπα (βλ. ΣτΕ 1894/2018, 440/2019) [...]»

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

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να

προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

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

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι δεν συντρέχει περίπτωση προσαύξησης περιουσίας, καθώς οι επίμαχες καταθέσεις ύψους 60.904,50€ και 66.955,00€ στις 15-2-2013 στον υπ' αριθμ. GR.....11018 τραπεζικό λογαριασμό της, προήλθαν από προγενέστερες αναλήψεις ποσών που διενεργήθηκαν στις 29-11-2010 ποσό 60.150,00€ από την τράπεζα, στις 19-4-2011 ποσό 25.000,00€ από την ίδια τράπεζα και από τις 19-10-2012 ως 23-10-2012 διαδοχικές αναλήψεις συνολικού ποσού 70.000,00€, ισχυρισμός που δεν εξετάστηκε από τη φορολογική αρχή, Σε κάθε περίπτωση επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της, προσκόμισε τις «κινήσεις» των παρακάτω τραπεζικών λογαριασμών: α) υπ' αριθμ. της τράπεζας, β) υπ' αριθμ. της, γ) υπ' αριθμ. της τράπεζας, δ) υπ' αριθμ. της τράπεζας, ε) υπ' αριθμ. της τράπεζας και στ) υπ' αριθμ. της τράπεζας, καθώς και πίνακα ανάλωσης οικογενειακού εισοδήματος.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή απέρριψε την αιτιολόγηση της προσφεύγουσας ως προς τις προγενέστερες αναλήψεις και επανακαταθέσεις, με το αιτιολογικό ότι υπάρχει παντελής αδυναμία ελέγχου του συνόλου των τραπεζικών κινήσεων.

Επειδή, η Υπηρεσία μας απέστειλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. το υπ' αριθμ...../-2020 έγγραφό, με το οποίο ζήτησε τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων και πιο συγκεκριμένα τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών του συζύγου της προσφεύγουσας, του, καθώς και αντίγραφο του Ε9 έτους 2005 και τον προσκομισθέντα πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου του.

Επειδή, επί του ανωτέρου εγγράφου η αρμόδια Δ.Ο.Υ. απάντησε ότι αδυνατεί να ανταποκριθεί στο πρώτο σκέλος του ερωτήματος της Υπηρεσίας, καθώς βάσει της υπ' αριθμ./2-11-2018 εντολής ελέγχου, άντλησε τα τραπεζικά δεδομένα της προσφεύγουσας, μόνο στο βαθμό που αφορούν τους δικούς της ή τους κοινούς με το σύζυγό της τραπεζικούς λογαριασμούς, καθώς προϋπόθεση για την άντληση των τραπεζικών δεδομένων των συζύγων είναι να έχουν υποβάλλει κοινή φορολογική δήλωση, γεγονός που δεν συντρέχει για την κρινόμενη υπόθεση με τα συγκεκριμένα της χαρακτηριστικά.

Σε ότι αφορά την επίκληση ανάλωσης του οικογενειακού εισοδήματος, κατόπιν αναπομπής, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. απέστειλε την από 16-10-2020 έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, σύμφωνα με την οποία, κατά την άποψη του ελέγχου, δεν υφίσταται οικογενειακό εισόδημα προς ανάλωση.

Συγκεκριμένα, κατά τον προσδιορισμό του οικογενειακού διαθέσιμου εισοδήματος προς ανάλωση η φορολογική αρχή αμφισβήτησε ποσό ύψους 280.716€, το οποίο προήλθε από την εκποίηση ακινήτου κατά το έτος 2006, με το αιτιολογικό ότι δεν υπήρξε πραγματική αύξηση του διαθέσιμου εισοδήματος, καθόσον ο αγοραστής του ακινήτου ήταν η εταιρεία «.....», στην οποία συμμετείχε ο σύζυγος της προσφεύγουσας. Επίσης, υποστήριξε ότι η πώληση έτερου ακινήτου το 2012, αξίας 95.918,00€ δεν αποτελεί διαθέσιμο εισόδημα, καθώς η πώληση πραγματοποιήθηκε με παρακράτηση του τιμήματος. Τέλος, ο έλεγχος αμφισβήτησε τον προσκομισθέντα οικογενειακό πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, δεδομένου ότι σε αυτόν δεν συμπεριελήφθησαν στοιχεία (τεκμήρια) όπως αυτά απεικονίζονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2004 – 2013.

Σε κάθε περίπτωση, για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου προηγούμενων ετών μεταξύ συζύγων που είναι σε διάσταση ο κάθε σύζυγος θα επικαλεστεί μόνο τα δικά του εισοδήματα που προέκυπταν κατά τη διάρκεια της έγγαμης συμβίωσης. ((1048601/935/A0012/8-6-2005 έγγραφο).

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή όπως έχει ήδη κριθεί με τις αποφάσεις του ΣτΕ 3108/1996, 2054/1995 & 1148/1994, η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της καταλογιστικής πράξης.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί ο χρόνος επέλευσης της επίμαχης προσαύξησης περιουσίας, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα τόσο στην αρχική κλήση προς αιτιολόγηση των επίμαχων συναλλαγών, όσο και στο υπόμνημα επί του σημειώματος διαπιστώσεων της φορολογικής αρχής, αλλά και στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται για την αιτιολόγηση κατά μέρος των επίμαχων πιστώσεων, χρήματα που διακρατούσε σε μετρητά στην οικία της, προερχόμενα από συγκεκριμένες αναλήψεις σε έτη προγενέστερα από το ελεγχόμενο.

Επειδή, κατόπιν του εύλογου ισχυρισμού από την προσφεύγουσα, περί επανακαταθέσεων συγκεκριμένων αναλήψεων σε συνδυασμό με τα προσκομισθέντα τραπεζικά παραστατικά (κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών αναλήψεων και αποδεικτικά καταθέσεων στο έτος 2013), το βάρος της ανταπόδειξης του ως άνω ισχυρισμού το φέρει πλέον η φορολογική αρχή, εξετάζοντας αφενός, με βάση τα προσκομισθέντα από την προσφεύγουσα και τα συλλεχθέντα από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα στοιχεία, αν οι επικαλούμενες αναλήψεις έχουν επανατοποθετηθεί στο τραπεζικό σύστημα, ώστε να μην υπάρχει δυνατότητα μεταγενέστερης επίκλησης επανακαταθέσεων και αφετέρου, διερευνώντας αν αυτές δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων τόσο από την ίδια, όσο και από το σύζυγό της, δεδομένου ότι τουλάχιστον μέχρι το χρόνο των επίμαχων επανακαταθέσεων, 15-2-2013, είχαν κοινό βίο.

Ως εκ τούτου, οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας γίνονται δεκτοί, λόγω πλημμελούς αιτιολόγησης και μη ελέγχου των επικαλούμενων επανακαταθέσεων.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, με την **Πολ. 1175/2017** δόθηκαν οδηγίες για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας: «5.4 [...] Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (Ο.Ε., Ε.Ε., Α.Ε., 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. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν αυτό προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, μοναδικός δικαιούχος του υπ' αριθμ. GR..... τραπεζικού λογαριασμού της τράπεζας, στον οποίο πιστώθηκε, μεταξύ 6/9/2013 και 23/9/2013, με διαδοχικές πιστώσεις, το συνολικό ποσό των 19.900€, είναι η προσφεύγουσα. Από την «κίνηση» του ως άνω λογαριασμού που προσκόμισε η προσφεύγουσα προκύπτει ότι από 1/2/2011 μέχρι και 30-9-2013, η μοναδική «κίνηση» του λογαριασμού αφορούσε τις επίδικες πιστώσεις, καθώς και μία ανάληψη ποσού 19.900€ στις 30-9-2013. Η δε αιτιολογία των καταθέσεων ΑΝΑΓΡΑΦΕΙ στις περισσότερες πιστώσεις «ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ» ενώ σε τρεις από αυτές αναγράφει «.» ή «.....»

Επειδή, μέλη της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ: κατά την ελεγχόμενη χρήση ήταν ο με ΑΦΜ:, σύζυγος της προσφεύγουσας και ο με ΑΦΜ:

Επειδή, η δικαιούχος του ως άνω τραπεζικού λογαριασμού δεν συσχετίζεται με την ως άνω εταιρεία, εκτός του ότι κατά την ελεγχόμενη χρήση, ήταν σύζυγος ενός εκ των εταίρων αυτής.

Επειδή, στο υπ' αριθμ. /18-9-2019 σημείωμα παροχής εξηγήσεων σχετικά με τις επίμαχες καταθέσεις, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αυτές αφορούν επιστροφή από χρηματική διευκόλυνση που είχε χορηγήσει σε προγενέστερο χρόνο, το 2001, στον εν διαστάσει πλέον σύζυγό της, για κάλυψη ταμειακών αναγκών της επιχείρησής «.....» .

Επειδή, οι προσκομιζόμενες καρτέλες των λογαριασμών ταμείου - 38.00.00.02000 και του λογαριασμού εταίρου - 53.98.02.00000, δεν αποτελούν επαρκή απόδειξη ότι η απόδοση των επίμαχων ποσών έγινε με κατάθεσή τους σε λογαριασμό που δεν συμμετέχει ο εταίρος, αλλά μόνο η σύζυγός του, καθώς δεν προσκομίστηκε κανένα δικαιολογητικό, πχ. καταθετήρια με αντίστοιχη αιτιολογία, ούτε μπορεί να αποκαλεστεί τα επικαλούμενα ποσά από το ταμείο της δεν κατατέθηκαν σε λογαριασμό όψεως της εταιρείας ή σε προσωπικό λογαριασμό κάποιου εκ των δύο εταίρων.

Συνεπώς, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από **29-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με **Α.Φ.Μ.:**, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό και την **τροποποίηση** της υπ' αριθμ. /30-12-2019 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013).

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Επί της υπ' αριθμ. /30-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013)

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο	Της	13.633,48	122.957,82	33.533,48	19.900

Εισόδημα	προσφεύγουσας				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	-2.352,66			2.352,66
	Χρεωστικό ποσό		30.224,36	2.821,34	2.821,34
Προκαταβολή φόρου					
Πρόστιμο άρθ. 58 και τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013			33.410,99	5.303,35	5.303,35
Ειδ. εισφορά αλληλεγγύης		411,18	4.372,97	809,18	398,00
Τέλος επιτηδεύματος		400,00	400,00	400,00	0,00
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης		1.057,00	1.057,00	1.057,00	0,00
Διαφορά συμψηφισμού		-28,02	-28,02	-28,02	0,00
Σύνολο φόρων για καταβολή		-512,50	69.437,30	10.362,05	10.875,35

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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 με υποχρέωση.