



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 02-02-2021

Αριθμός απόφασης: 446

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ. Της ΠΟΛ 1076/23-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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

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

4. Την από-**2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβολή ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας και αντικείμενο εργασιών: Ιατρός με έδρα στη κατά: **α)** της με αρ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού

φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, **β)** της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, **γ)** της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-**2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβολή ενδικοφανούς προσφυγή της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- α) Με την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 1.824,02€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ποσού 912,01€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 235,24€, ήτοι **συνολικό ποσό 2.971,27€**.
- β) Με την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 629,53€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ποσού 314,77€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 55,76€, ήτοι **συνολικό ποσό 1.000,06€**.
- γ) Με την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 9.098,76€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ποσού 4.549,38€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.309,29€, ήτοι **συνολικό ποσό 14.957,43€**.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ., για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του διατάξις του ν. 4172/2013, δυνάμει της υπ' αρ.2020 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ.

Στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου εστάλη στην προσφεύγουσα στις2020 η με αρ. πρωτ. Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η από2019 Πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκε η ύπαρξη πρωτογενών καταθέσεων σε λογαριασμούς της προσφεύγουσας, οι οποίες δεν συμφωνούν με τα δηλωθέντα εισοδήματα της.
Συγκεκριμένα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ-ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΥΕΔΔΕ

Α). ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ-ΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ

Σύμφωνα με την από2019 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Ε.Ε, από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης σε συνδυασμό με τον έλεγχο των τηρηθέντων βιβλίων και εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων για τα υπό κρίση έτη 2015, 2016 και 2017 διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Φορολογική περίοδος

➤ **01.01.2015-31.12.2015**

Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης προέκυψαν συνολικές πιστώσεις ύψους **22.257,54€**, που αναλύονται ανά λογαριασμό ως εξής:

Α/Α	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Πλήθος δικαιούχων	Ποσό
1		1	2.200,00
2		1	1.021,60
3		2	8.952,83
4		2	3.250,00
5		2	6.833,11
6		1	
	ΣΥΝΟΛΟ		22.257,54

1. Στον με α/α 3 λογαριασμό συνδικαιούχος είναι ο σύζυγος της ελεγχόμενης, το ποσό όμως δεν επιμερίζεται ισομερώς στους δύο δικαιούχους διότι σύμφωνα με την11.2019 Υπεύθυνη δήλωση του συζύγου της ελεγχόμενης το σύνολο των πιστώσεων του ανωτέρω λογαριασμού αφορούν την ελεγχόμενη.
2. Στον με α/α 4 λογαριασμό συνδικαιούχος είναι ο σύζυγος της ελεγχόμενης το ποσό όμως δεν επιμερίζεται ισομερώς στους δύο δικαιούχους διότι σύμφωνα με την11.2019 Υπεύθυνη δήλωση της ελεγχόμενης το σύνολο των πιστώσεων του ανωτέρω λογαριασμού αφορά τον σύζυγο της ελεγχόμενης .
3. Στον με α/α 5 λογαριασμό συνδικαιούχος είναι ο γιος της ελεγχόμενης ο οποίος έχει γεννηθεί στις2001, συνεπώς ήταν ανήλικος το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα και δεν είχε δικά του εισοδήματα. Κατά συνέπεια το σύνολο των πιστώσεων του ανωτέρω λογαριασμού αφορούν την ελεγχόμενη.

-Από το σύνολο των πρωτογενών πιστώσεων διαπιστώθηκε ότι πιστώσεις συνολικής αξίας **480,00€** αφορούσαν σε μη έκδοση **πέντε (5)** Α.Π.Υ., για παροχή ιατρικών υπηρεσιών, συνολικής αξίας 480,00€ , ως ο ακόλουθος πίνακας 1:

ΠΙΝΑΚΑΣ 1

Α/Α	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
1		13/03/2015	.....	140,00
2		10/05/2015	.....	100,00
3		13/05/2015	.....	60,00

4	.....	21/07/2015	.....	60,00
5	.....	09/09/2015	.....	120,00
	ΣΥΝΟΛΟ			480,00

-ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΕΣ ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ

A/A	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Ημερομηνία	Αιτιολογία	Ποσό
1	.....	26.02.2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	4.779,68
2	.....	31.12.2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	3.250,00
	ΣΥΝΟΛΟ			8.029,68

Από την σύγκριση των δηλωθέντων ακαθαρίστων εισοδημάτων (43.072,96€) και των υπολογισθέντων από τον έλεγχο εισοδημάτων, ως προσδιορίστηκαν ανωτέρω, και με τις υποθέσεις ότι, αφενός το σύνολο των «δηλωθέντων εισοδημάτων» έχουν διέλθει από τους τηρούμενους τραπεζικούς λογαριασμούς (προς όφελος σε κάθε περίπτωση της ελεγχόμενης), και αφετέρου χρόνος απόκτησης του εισοδήματος είναι ο χρόνος διενέργειας των συναλλαγών (πίστωση), **διαπιστώθηκε μόνο αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους 480,00€ που οφείλεται σε μη έκδοση Α.Π.Υ. όπως προσδιορίζεται στους παρακάτω πίνακες:**

ΧΡΗΣΗ	2015
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ (1)	22.257,54
ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΕΣ ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ (2)	8.029,68
ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΕΞΑΙΡΕΙ Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΓΩ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ (3)	0,00
ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΠΟΥ ΟΦΕΙΛΟΝΤΑΙ ΣΕ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ Α.Π.Υ.(4)	480,00
ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΘΗΚΑΝ (5)=(1)-(2)-(3)-(4)	13.747,86

ΧΡΗΣΗ	2015
ΣΥΝΟΛΟ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ (1)	43.072,96
ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΘΗΚΑΝ (2)	13.747,86
ΥΠΟΛΟΙΠΟ (3)=(1)-(2)	29.325,10

Φορολογική περίοδος

➤ 01.01.2016-31.12.2016

Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης προέκυψαν συνολικές πιστώσεις ύψους 7.103,38€ που αναλύονται ανά λογαριασμό ως εξής:

A/A	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Πλήθος δικαιούχων	Ποσό
1	.....	2	420,00
2	.....	2	1.614,48
3	.....	2	5.068,90
	ΣΥΝΟΛΟ		7.103,38

1. Στον με α/α 1 λογαριασμό συνδικαιούχος είναι ο σύζυγος της ελεγχόμενηςτο ποσό όμως δεν επιμερίζεται ισομερώς στους δύο δικαιούχους διότι σύμφωνα με την11.2019 Υπεύθυνη δήλωση του συζύγου της ελεγχόμενης το σύνολο των πιστώσεων του ανωτέρω λογαριασμού αφορούν την ελεγχόμενη.
2. Στον με α/α 2 λογαριασμό συνδικαιούχος είναι σύζυγός της ελεγχόμενης το ποσό όμως δεν επιμερίζεται ισομερώς στους δύο δικαιούχους διότι σύμφωνα με την11.2019 Υπεύθυνη δήλωση της ελεγχόμενης το σύνολο των πιστώσεων του ανωτέρω λογαριασμού αφορά τον σύζυγο της ελεγχόμενης .
3. Στον με α/α 3 λογαριασμό συνδικαιούχος είναι ο γιος της ελεγχόμενηςο οποίος έχει γεννηθεί στις2001, συνεπώς ήταν ανήλικος το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα και δεν είχε δικά του εισοδήματα. Κατά συνέπεια το σύνολο των πιστώσεων του ανωτέρω λογαριασμού αφορούν την ελεγχόμενη.

Σύμφωνα με το με αρ. πρωτ.2019 Πρωτόκολλο ποσοτικής καταμέτρησης , στην υπ' αριθμ. τραπεζική θυρίδα που διατηρεί η ελεγχόμενη στην ALPHA BANK , μεταξύ άλλων καταμετρήθηκε ποσό 21.000,00€, που βρισκόταν σε φακέλους με ημερομηνίες στη χρήση 2016.

Από το σύνολο των πρωτογενών πιστώσεων διαπιστώθηκε ότι πιστώσεις συνολικής αξίας 1.340,00€ αφορούσαν σε μη έκδοση οκτώ (8) Α.Π.Υ., για παροχή ιατρικών υπηρεσιών, συνολικής αξίας 1.340,00€, ως ο ακόλουθος πίνακας 1:

ΠΙΝΑΚΑΣ 1

Α/Α	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
1		19/04/2016	.....	70,00
2		31/05/2016	.....	80,00
3		22/08/2016	.....	120,00
4		24/09/2016	.....	100,00
5		27/09/2016	.....	80,00
6		02/11/2016	.....	200,00
7		04/11/2016	.....	50,00
8		27/11/2016	.....	640,00
	ΣΥΝΟΛΟ			1.340,00

ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΕΣ ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ

Α/Α	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Ημερομηνία	Αιτιολογία	Ποσό
1	.....	15.12.2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.614,48
	ΣΥΝΟΛΟ			1.614,48

Από την σύγκριση των δηλωθέντων ακαθαρίστων εισοδημάτων (39.343,07€) και των υπολογισθέντων από τον έλεγχο εισοδημάτων, ως προσδιορίστηκαν ανωτέρω, και με τις υποθέσεις ότι, αφενός το σύνολο των «δηλωθέντων εισοδημάτων» έχουν διέλθει από τους τηρούμενους τραπεζικούς λογαριασμούς (προς όφελος σε κάθε περίπτωση της ελεγχόμενης), και αφετέρου ότι χρόνος απόκτησης του εισοδήματος είναι ο χρόνος διενεργείας των συναλλαγών

(πίστωση), διαπιστώθηκε μόνο αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους **1.340,00€** που οφείλεται σε μη έκδοση Α.Π.Υ. όπως προσδιορίζεται στους παρακάτω πίνακες:

ΧΡΗΣΗ	2016
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ (1)	7.103,38
ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΕΣ ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ (2)	1.614,48
ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΕΞΑΙΡΕΙ Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΓΩ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ (3)	0,00
ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΠΟΥ ΟΦΕΙΛΟΝΤΑΙ ΣΕ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ Α.Π.Υ.(4)	1.340,00
ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΘΗΚΑΝ (5)=(1)-(2)-(3)-(4)	4.148,90

ΣΥΝΟΛΟ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ (1)	39.343,07
ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΘΗΚΑΝ (2)	4.148,90
ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΘΥΡΙΔΑ (3)	21.000,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ (4)=(1)-(2)-(3)	14.194,17

Φορολογική περίοδος

➤ **01.01.2017-31.12.2017**

Πρωτογενείς καταθέσεις (μη ονομαστικές) οι οποίες δεν δικαιολογούνται από τα εισοδήματα της ελεγχόμενης οι οποίες χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο προσαύξηση της περιουσίας, από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία προέλευσης (αρ.21§4 του Ν.4172/2013), συνολικού ύψους **71.238,20€** ως ακολούθως:

Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης προέκυψαν συνολικές πιστώσεις ύψους **65.827,69€** που αναλύονται ανά λογαριασμό ως κάτωθι:

Α/Α	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Πλήθος δικαιούχων	Ποσό
1		2	200,00
2		2	3.740,00
3		2	35.279,12
4		1	26.608,57
	ΣΥΝΟΛΟ		65.827,69

1. Στον με α/α 1 λογαριασμό συνδικαιούχος είναι ο σύζυγος της ελεγχόμενης το ποσό όμως δεν επιμερίζεται ισομερώς στους δύο δικαιούχους διότι σύμφωνα με την2019 Υπεύθυνη δήλωση του συζύγου της ελεγχόμενης το σύνολο των πιστώσεων του ανωτέρω λογαριασμού αφορούν την ελεγχόμενη.
2. Στον με α/α 2 λογαριασμό συνδικαιούχος είναι σύζυγός της ελεγχόμενηςτο ποσό όμως δεν επιμερίζεται ισομερώς στους δύο δικαιούχους διότι σύμφωνα με την

.....2019 Υπεύθυνη δήλωση της ελεγχόμενης το σύνολο των πιστώσεων του ανωτέρω λογαριασμού αφορά τον σύζυγο της ελεγχόμενης .

3. Στον με α/α 3 λογαριασμό συνδικαιούχος είναι ο γιος της ελεγχόμενης ο οποίος έχει γεννηθεί στις2001, συνεπώς ήταν ανήλικος το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα και δεν είχε δικά του εισοδήματα. Κατά συνέπεια το σύνολο των πιστώσεων του ανωτέρω λογαριασμού αφορούν την ελεγχόμενη.

Η ελεγχόμενη πλήρωσε με μετρητά το 2017 (χωρίς να έχει προηγηθεί ανάληψη από τραπεζικούς της λογαριασμούς) ποσό 51.060,67€ για εξόφληση του υπ' αριθμ..... συμβολαίου αγοράς ακινήτου, ενώ σύμφωνα με το υπ' αριθμ..... συμβόλαιο πώλησης ακινήτου η ελεγχόμενη από το σύνολο των 235.000,00€ έλαβε σε μετρητά μόνο 5.000,00€.

-Από το σύνολο των πρωτογενών πιστώσεων διαπιστώθηκε ότι πιστώσεις συνολικής αξίας 790,00€ αφορούσαν σε μη έκδοση εννιά (9) Α.Π.Υ. για παροχή ιατρικών, υπηρεσιών συνολικής αξίας 790,00€, ως ο ακόλουθος πίνακας 1:

ΠΙΝΑΚΑΣ 1

Α/Α	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
1		02/02/2017	.....	120,00
2		01/03/2017	.....	70,00
3		01/03/2017	.....	70,00
4		09/03/2017	.....	160,00
5		03/04/2017	.....	70,00
6		11/04/2017	.....	70,00
7		25/09/2017	.....	80,00
8		27/09/2017	.....	70,00
9		22/12/2017	.....	80,00
	ΣΥΝΟΛΟ			790,00

-ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΕΣ ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ

Α/Α	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Ημερομηνία	Αιτιολογία	Ποσό
1		14.07.2017	.....	200,00
2		17.07.2017	.....	50,00
3		01.08.2017	.....	60,00
4		08.08.2017	.....	50,00
5		09.08.2017	.....	60,00
6		25.08.2017	.....	240,00
7		30.08.2017	.....	60,00
8		04.09.2017	.....	250,00
9		05.09.2017	.....	400,00
10		06.09.2017	.....	50,00
11		04.10.2017	.....	250,00

12	.....	05.10.2017	.....	60,00
13	.....	09.10.2017	.....	50,00
14	.....	24.10.2017	.....	60,00
15	.....	15.11.2017	.....	60,00
16	.....	27.11.2017	.....	60,00
17	.....	05.12.2017	.....	60,00
18	.....	06.12.2017	.....	400,00
19	.....	12.12.2017	·	60,00
20	.....	05.12.2017	.....	60,00
	ΣΥΝΟΛΟ			3.740,00

Από την σύγκριση των δηλωθέντων ακαθαρίστων εισοδημάτων (41.120,16€) και των υπολογισθέντων από τον έλεγχο εισοδημάτων, ως προσδιορίστηκαν ανωτέρω, και με τις υποθέσεις ότι, αφενός το σύνολο των «δηλωθέντων εισοδημάτων» έχουν διέλθει από τους τηρούμενους τραπεζικούς λογαριασμούς (προς όφελος σε κάθε περίπτωση του ελεγχόμενου), και αφετέρου ότι χρόνος απόκτησης του εισοδήματος είναι ο χρόνος διενέργειας των συναλλαγών (πίστωση), **διαπιστώθηκε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους 790,00€ που οφείλεται σε μη έκδοση Α.Π.Υ. και αποκρυβείσα ύλη από άγνωστη ή μη διαρκεί πηγή ή αιτία προέλευσης συνολικού ύψους 71.238,20€ όπως προσδιορίζεται στους παρακάτω πίνακες:**

ΧΡΗΣΗ	2017
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ (1)	65.827,69
ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΕΣ ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ (2)	3.740,00
ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΠΟΥ ΟΦΕΙΛΟΝΤΑΙ ΣΕ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ Α.Π.Υ.(3)	790,00
ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΘΗΚΑΝ (4)=(1)-(2)-(3)	61.297,69

ΣΥΝΟΛΟ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ (1)	41.120,16
ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΘΗΚΑΝ (2)	61.297,69
ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ ΜΕ ΜΕΤΡΗΤΑ (3)	51.060,67
ΥΠΟΛΟΙΠΟ (4)=(1)-(2)-(3)	-71.238,20

Β.ΕΛΕΓΧΟΣ ΒΙΒΛΙΩΝ-ΥΠΟΒΛΗΘΕΙΣΕΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ

➤ Φορολογικό έτος 2015 (01.01.2015-31.12.2015)

- Από τον έλεγχο των βιβλίων και των ληφθέντων φορολογικών παραστατικών ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει τις κάτωθι δαπάνες για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρ. 23 περ ιβ' (προσωπικές δαπάνες) του νόμου 4172/2013, ως εξής:

A/A	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΞΙΑ
	A.Π.Υ.....2015	.....	150,00

1			
---	--	--	--

-Συνολικές δαπάνες 4.800,00€ (400,00 χ 12) ήτοι 400,00€ σε κάθε μήνα, οι οποίες αφορούν «διαχειριστικά έξοδα», λόγω μη προσκόμισης των σχετικών παραστατικών δαπανών άρθρο 22 περ γ' του νόμου 4172/2013.

Ο έλεγχος προσαυξάνει με το σύνολο των ανωτέρω δαπανών (4.950,00€) τα καθαρά κέρδη της ελεγχόμενης.

Επί πλέον η ελεγχόμενη δεν δήλωσε στον κωδ. 668 (τόκοι προ φόρων ημεδαπής προέλευσης) της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος , πιστωτικούς τόκους ύψους 2.081,47€

Ακαθάριστα έσοδα

Ο έλεγχος προσθέτει στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων την αποκρυσβείσα ύλη και τα διαμορφώνει ως εξής:

Ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης	42.751,98
Πλέον Αποκρυσβείσα ύλη λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων	480,00
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων Ελέγχου	43.231,98

Αποτελέσματα

Από τα τηρηθέντα βιβλία και κατόπιν του προσδιορισμού από τον έλεγχο των ακαθαρίστων εσόδων για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο προκύπτουν καθαρά κέρδη ως κατωτέρω:

Ακαθάριστα Έσοδα	43.231,98
Μείον Δαπάνες (συνολικά)	27.502,86
Πλέον Δαπάνες που δεν αναγν. για έκπτωση (Δήλωσης)	300,40
Δαπάνες που δεν αναγν. για έκπτωση (ελέγχου)	4.950,00
Καθαρά κέρδη Ελέγχου	20.979,52

➤ Φορολογικό έτος 2016 (01.01.2016 - 31.12.2016)

-Από τον έλεγχο των βιβλίων και των ληφθέντων φορολογικών παραστατικών ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει τις κάτωθι δαπάνες για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης, σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρ. άρθρ. 23 περ ιβ' (προσωπικές δαπάνες) του νόμου 4172/2013 και προσαυξάνει με αυτά τα δηλωθέντα καθαρά κέρδη, ως ακολούθως:

A/A	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΞΙΑ
1	A.Π.Υ.....2016	.....	131,50
2	A.Π.Υ.....2016	.....	790,00
3	A.Π.Υ.....2016	.....	600,00
	ΣΥΝΟΛΟ		1.521,50

Κρίνει ότι τα τηρηθέντα βιβλία για την ελεγχόμενη περίοδο είναι ελλιπώς ενημερωμένα και προσδιορίζει:

Ακαθάριστα έσοδα

Ο έλεγχος προσθέτει στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων την αποκρυβείσα ύλη και τα διαμορφώνει ως εξής:

Ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης	39.303,00
Πλέον Αποκρυβείσα ύλη λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων	1.340,00
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων Ελέγχου	40.643,00

Αποτελέσματα

Από τα τηρηθέντα βιβλία και κατόπιν του προσδιορισμού από τον έλεγχο των ακαθαρίστων εσόδων για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο προκύπτουν καθαρά κέρδη ως κατωτέρω:

Ακαθάριστα Έσοδα	40.643,00
Μείον Δαπάνες (συνολικά)	27.854,91
Πλέον Δαπάνες που δεν αναγν. για έκπτωση (Δήλωσης)	225,00
Δαπάνες που δεν αναγν. για έκπτωση (ελέγχου)	1.521,50
Καθαρά κέρδη Ελέγχου	14.534,59

➤ Φορολογικό έτος 2017 (01.01.2017-31.12.2017)

Ακαθάριστα έσοδα

Ο έλεγχος προσθέτει στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων την αποκρυβείσα ύλη και τα διαμορφώνει ως εξής:

Ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης	41.220,00
Πλέον Αποκρυβείσα ύλη λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων	790,00
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων Ελέγχου	42.010,00

Αποτελέσματα

Από τα τηρηθέντα βιβλία και κατόπιν του προσδιορισμού από τον έλεγχο των ακαθαρίστων εσόδων για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο προκύπτουν καθαρά κέρδη ως κατωτέρω:

Ακαθάριστα Έσοδα	42.010,00
Μείον Δαπάνες (συνολικά)	31.150,54
Πλέον Δαπάνες που δεν αναγν. για έκπτωση (Δήλωσης)	1.832,83
Καθαρά κέρδη Ελέγχου	12.692,29

- Προσαυξάνει το δηλωθέν εισόδημα του ελεγχόμενου με το ποσό των **71.238,20€** του οποίου την προέλευση η ελεγχόμενη δεν δικαιολόγησε επαρκώς και χαρακτηρίστηκε από την ΥΕΔΔΕ ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 και φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του

ν.4172/2013.

Ο έλεγχος στις 29.06.2020 κοινοποίησε νόμιμα στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμόν 58/26.05.2020 Σημείωμα Ελεγκτικών Διαπιστώσεων, με τα παραπάνω αποτελέσματα. Με το ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων κλήθηκε όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επόμενη της επίδοσής του, να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της ως προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο.

Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη στις 14.07.2020 υπέβαλε το με αρ. πρωτ.2020 έγγραφο απόψεων και μεταξύ άλλων κατέθεσε τα ακόλουθα:

- Πίνακα ανάλωσης κεφαλαίων οικ. Ετών 2005-2018, μαζί με αντίγραφα δηλώσεων Ε3 οικ. Ετών 2007-2018 σύμφωνα με το οποίο προκύπτει έως τις 31.12.2016 υπόλοιπο διαθέσιμου κεφαλαίου ύψους 210.935,54€.
- Αντίγραφο κίνησης του λογαριασμού της με αρ. στην BANK για το διάστημα 05.01.2010-30.06.2015 επικαλούμενη διαθέσιμο ποσό από αναλήψεις που πραγματοποίησε από τον ανωτέρω λογαριασμό το διάστημα 13.01.2010-22.06.2015, στις 22.06.2015 ύψους 77.352,89€ σύμφωνα με τον πίνακα της σελ.13 του υπομνήματός της.

Τα ανωτέρω ποσά τα οποία ο έλεγχος θεώρησε προσαύξηση περιούσιας σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013 για το φορολογικό έτος 2017 υπερκαλύπτονται από τα δηλωθέντα εισοδήματά της και πρέπει να θεωρηθούν ως απλές καταθέσεις χρημάτων που έχουν ήδη φορολογηθεί νόμιμα.

Στον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου που συνέταξε η ελεγχόμενη, δεν έλαβε υπόψη τις πραγματικές δαπάνες που πραγματοποίησε κατά τα έτη 2006-2017 παρά μόνο τις τεκμαρτές και κάποιες από αυτές που αναγράφονταν στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προέβη στην σύνταξη του πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου ετών 2006-2017 λαμβάνοντας υπόψη:

Α).Τα καθαρά εισοδήματα από κάθε πηγή, της ελεγχόμενης για το διάστημα 2006-2017

Β).Τις πραγματικές δαπάνες της ελεγχόμενης όπως αυτές προκύπτουν από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. Ετών 2007-2018, τις δαπάνες μέσω του λογαριασμού **που διατηρεί στην BANK από το αντίγραφο που προσκόμισε η ελεγχόμενη και δεν αφορούν εγγραφές στα βιβλία της (αποπληρωμή δανείου-προσωπικές δαπάνες), τις πληρωμές που πραγματοποίησε μέσω του συστήματος TAXIS, για τις οποίες δεν υπάρχουν εγγραφές στα βιβλία, και προσωπικές δαπάνες που προκύπτουν από την επεξεργασία των λογαριασμών της από την Υ.Ε.Δ.Ε.Ε.για την περίοδο 2013-2017 οι οποίες εστάλησαν στην υπηρεσία μας με ηλεκτρονικό αρχείο (excel).**

-Το καθαρό εισόδημα αυξάνεται με τις αποσβέσεις οι οποίες δεν αποτελούν πραγματική δαπάνη μειώνεται όμως με τις αγορές παγίων οι οποίες δεν επιβαρύνουν το καθαρό αποτέλεσμα.

-Οι αναλήψεις που πραγματοποίησε η ελεγχόμενη από το λογαριασμό που διατηρεί στηνBANK δεν μπορούν να θεωρηθούν αυτοτελές υπόλοιπο προς ανάλωση γιατί

προέρχονται από καταθέσεις από τα δηλωθέντα εισοδήματά της ελεγχόμενης πλέον τα ποσά της μη έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που διαπιστώθηκε από την Υ.Ε.Δ.Ε.Ε.και έχουν συμπεριληφθεί στα εισοδήματα του πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους παρακάτω λόγους :

-Δεν υφίσταται αποκρυβείσα ύλη από άγνωστη ή μη διαρκή πηγή ή αιτία προέλευσης, επειδή οι καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς δεν αποτελούν φορολογητέο εισόδημα. Ως εκ τούτου δεν υφίσταται αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας.

-Εσφαλμένα της επιβλήθηκαν οι παραβάσεις της μη έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών κατά τις διατάξεις του ν. 4308/2014 που διαπιστώθηκαν από την Υ.Ε.Δ.Ε.Ε.

-Παράλληλα, η προσφεύγουσα αιτείται να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των ισχυρισμών που διαλαμβάνονται σε αυτή.

Ως προς το αίτημα της προσφεύγουσας να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων σε αυτή ισχυρισμών της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων «...η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, [...], λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. [...]. **Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. [...].»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1-5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης (25-02-2020) στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά [...] τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο. 2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, **εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται [...] να καλεί τον υπόχρεο [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως**, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών το αργότερο, **τις απόψεις του** ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής

προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών **νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών**, ο υπόχρεος **πρέπει να καλείται σε ακρόαση, [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του**, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημα του νέα πραγματικά περιστατικά. [...]. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεση της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. 4. ...η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης [...] και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο. 5. **Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 [...] ακρόαση διεξάγεται προφορικώς[...].»**

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. Δ' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/ 4.3.2014 εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων του φακέλου και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση, εκδίδει απόφαση [...]. 2. [...]. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. [...].»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας αιτείται να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων σε αυτή ισχυρισμών της. Όπως όμως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 1 -5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης (25-02-2020) στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει το υπόχρεο πρόσωπο (εν προκειμένω, την προσφεύγουσα) σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις της προφορικώς, κάτι που μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να συμβεί και μόνον εφόσον κατά την κρίση της Υπηρεσίας μας συντρέχει λόγος) ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς, αλλά μόνο αν κρίνει κάτι τέτοιο απαραίτητο. Στην προκειμένη περίπτωση, δεν κρίθηκε απαραίτητο να κληθεί η προσφεύγουσα να εκφράσει τις απόψεις της προφορικώς ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς ούτε πολύ περισσότερο συντρέχει κάποιος ιδιαίτερος εξαιρετικός λόγος, ώστε κατ' εξαίρεση να πρέπει να κληθεί από την Υπηρεσία μας, προκειμένου να αναπτύξει τους προβαλλόμενους με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμούς της. Για όλους τους

παραπάνω λόγους, το αίτημα της προσφεύγουσας να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων σε αυτή ισχυρισμών του απορρίπτεται.

Ως προς τους παραπάνω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν.4174/2013 ορίζεται : «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.» και στο άρθρο 15 του ίδιου νόμου ορίζεται «1. Κατόπιν έγγραφου ή ηλεκτρονικού αιτήματος του Γενικού Γραμματέα, οι κρατικές υπηρεσίες και κάθε φορέας της Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών και εισαγγελικών αρχών και όλων των δημόσιων οργανισμών, φορέων και εταιρειών, όπου συμμετέχει ή έχει την εποπτεία το Κράτος, καθώς και των ανεξάρτητων αρχών, υποχρεούνται να παρέχουν στη Φορολογική Διοίκηση κάθε διαθέσιμη πληροφορία και να επιδεικνύουν, χωρίς τη μεταφορά τους εκτός των εγκαταστάσεων, όλα τα πρωτότυπα έγγραφα, μητρώα και στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους».

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

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή σύμφωνα, με το άρθρο 39- Δικαιολόγηση Προσαύξησης Περιουσίας του Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ.170 Α'), ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν

υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή περαιτέρω, με την παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

Επειδή, με την ερμηνευτική εγκύκλιο Ε2137/2019 ορίζεται ότι : 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013, η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος του φορολογουμένου σε ένα φορολογικό έτος μειώνεται κατά το ποσό που αναλογεί σε κεφάλαιο σχηματισθέν και μη αναλωθέν, το οποίο αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από τον φόρο. Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο και τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε', και στ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 του ν.4172/2013, ανεξάρτητα από το αν ο φορολογούμενος απαλλάσσεται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά αυτά. Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων των παραπάνω περιπτώσεων τα μειώνει και η διαφορά που προκύπτει λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού.

2. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι σε περίπτωση διάθεσης περιουσιακών στοιχείων, (όπως η περίπτωση πώλησης ακινήτου) για τα οποία κατά το έτος απόκτησής τους ίσχυε το τεκμήριο απόκτησης, εφόσον για τον προσδιορισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών χρησιμοποιείται το έτος διάθεσης του περιουσιακού στοιχείου, τότε θα συμπεριληφθεί ολόκληρο το ποσό της πώλησης στην ανάλωση και όχι μόνο το κέρδος από την πώληση αυτή.

Αν τα έτη στα οποία ανατρέχει ο φορολογούμενος προκειμένου να σχηματίσει κεφάλαιο για ανάλωση είναι παραγεγραμμένα, και σε αυτά συμπεριλαμβάνεται και το έτος διάθεσης του περιουσιακού στοιχείου, τότε λαμβάνεται υπόψη το ποσό που εισπράχθηκε και το οποίο προκύπτει είτε από δήλωση φορολογίας εισοδήματος είτε από τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά, εφόσον ο φορολογούμενος δεν είχε υποχρέωση αναγραφής του ποσού που εισέπραξε στη φορολογική του δήλωση. Τα ανωτέρω ισχύουν για όλες τις περιπτώσεις εισοδημάτων, τα οποία στο παρελθόν είτε ήταν αφορολόγητα είτε φορολογούνταν κατ' ειδικό τρόπο (τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών). Σε περίπτωση που τα περιουσιακά στοιχεία έχουν

περιέλθει στο φορολογούμενο από χαριστική αιτία ή κληρονομιά, ισχύουν τα όσα αναφέρονται στην ΠΟΛ 1076/2015 εγκύκλιο.

3. Κατά τον σχηματισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών και σε ό, τι αφορά ποσά δανείων που εισπράχθηκαν, για να ληφθούν υπόψη για τον σχηματισμό μη αναλωθέντος κεφαλαίου προηγούμενων ετών απαιτείται να αποδεικνύεται η σύναψη και η είσπραξη/καταβολή τους με έγγραφα στοιχεία τα οποία φέρουν βέβαιη χρονολογία, ή με κάθε πρόσφορο μέσο. Για τον υπολογισμό του προς ανάλωση κεφαλαίου του έτους είσπραξης του δανείου, λαμβάνεται υπόψη μόνο το ποσό δανείου το οποίο ο φορολογούμενος αποδεικνύει ότι παρέμεινε αδιάθετο π.χ. στεγαστικό δάνειο το οποίο δεν χρησιμοποιήθηκε στο σύνολό του για τη συγκεκριμένη δαπάνη αγοράς ή ανέγερσης ακινήτου, γεγονός το οποίο ως πραγματικό εναπόκειται στην ελεγκτική αρμοδιότητα της Φορολογικής Διοίκησης.

4. Επίσης, με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης ε' του άρθρου 33 του ν.4172/2013 δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις περί τεκμηρίου απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, όταν πρόκειται για αγορά πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης από πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Στην έννοια του «πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης» δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακίνητα, ακόμα και αν αυτά προορίζονται για τη στέγαση επαγγέλματος ή επιχείρησης. Συνεπώς, η δαπάνη για αγορά ή ανέγερση οποιασδήποτε οικοδομής λειτουργεί αφαιρετικά κατά τον σχηματισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών και μειώνει το σχηματισθέν και μη αναλωθέν κεφάλαιο.

5. Περαιτέρω, για τον προσδιορισμό του διαθέσιμου εισοδήματος το οποίο δύναται να ληφθεί υπόψη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 2 περ. ζ' ΚΦΕ σε περίπτωση που σε κάποιο έτος προκύπτει ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα ισχύουν τα εξής:

α) Από το φορολογικό έτος 2014 και μετά, αν σε ένα έτος υπάρχει προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων την οποία ο φορολογούμενος καλύπτει με ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, τότε η ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα μεταφέρεται σε επόμενα έτη για συμψηφισμό με κέρδη μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν αφαιρείται από το διαθέσιμο εισόδημα για ανάλωση κεφαλαίου. Επομένως κατά τον σχηματισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών, η ζημία του έτους αυτού δεν θα ληφθεί υπόψη αφαιρετικά, αλλά για τη χρήση αυτή θεωρείται ότι δεν απομένει κεφάλαιο για ανάλωση και λαμβάνεται ως μηδενικό. Επιπλέον, όπως ήδη διευκρινίστηκε με την ΠΟΛ1076/2015 εγκύκλιο, αν σε κάποιο έτος ο προσδιορισμός του εισοδήματος πραγματοποιηθεί με βάση την τεκμαρτή δαπάνη, τότε θεωρείται ότι δεν υπάρχει ή δεν απομένει κεφάλαιο προς ανάλωση και επίκληση σε μεταγενέστερο έτος για το έτος αυτό (θεωρείται μηδενικό) και δεν επηρεάζονται αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών. Επομένως, στην περίπτωση που σε κάποια χρήση ο προσδιορισμός του εισοδήματος πραγματοποιηθεί με βάση τις δαπάνες των άρθρων 31 και 32 του ΚΦΕ, η τυχόν προκύπτουσα ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα στη χρήση αυτή μηδενίζεται για σκοπούς εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 34 παρ. 2 περ. ζ' και δεν λαμβάνεται υπόψη ως στοιχείο μειωτικό του σχηματισθέντος και μη αναλωθέντος κεφαλαίου.....β)....

6. Σε περίπτωση επίκλησης από τον φορολογούμενο ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών, στα οποία περιλαμβάνονται φορολογικά έτη που έχουν ήδη ελεγχθεί και για τα οποία έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατά τα έτη αυτά ως κεφάλαιο προς ανάλωση θα λαμβάνεται υπόψη αυτό που προκύπτει ή που προσδιορίστηκε με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου και όχι αυτό που προσδιορίζεται από το άρθρο 34 του ν.4172/2013, καθώς σε έτος για το οποίο έχει εκδοθεί οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν χωρεί εκ νέου εφαρμογή του άρθρου 34 του ν.4172/2013 μετά την έκδοση των πράξεων αυτών, ως αν δεν είχε μεσολαβήσει έλεγχος.

7. Επιπλέον, οι ετήσιες αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης που αφορούν συνταξιούχους που έχουν υπερβεί το 65ο έτος της ηλικίας τους, λαμβάνονται υπόψη μειωμένες κατά τριάντα τοις εκατό (30%) στον σχηματισμό του κεφαλαίου προς ανάλωση.

8. Τέλος, επισημαίνουμε ότι οι οδηγίες που αναφέρονται στην ΠΟΛ 1076/2015 εγκύκλιο καθώς και στο Μέρος Α΄ του ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 εγγράφου μας εξακολουθούν να ισχύουν.

Επειδή, με την ΠΟΛ.1076/26.3.2015 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ [Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 30-34 ν. 4172/13)], ορίζονται:

Σας κοινοποιούμε τα άρθρα 30, 31, 32, 33 και 34 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α') και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Με τις διατάξεις των άρθρων 30 - 34 του ν.4172/2013 θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας όταν το τεκμαρτό εισόδημα του φυσικού προσώπου είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης και τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32. Με το άρθρο 33 ορίζονται οι περιπτώσεις στις οποίες δεν εφαρμόζεται η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων. Εάν το συνολικό δηλωθέν εισόδημα, το οποίο προσδιορίζεται από τις τέσσερις κατηγορίες (πηγές) ακαθάριστων εισοδημάτων του άρθρου 7 του ΚΦΕ, είναι μικρότερο του τεκμαρτού εισοδήματος (αντικειμενικές δαπάνες και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων), τότε η διαφορά που θα προκύψει θα φορολογηθεί εκτός και αν καλυφθεί ή περιορισθεί σύμφωνα με τις διατάξεις που ορίζονται στο άρθρο 34.

Ειδικότερα, ορίζονται τα ακόλουθα:

.....

Άρθρο 34

Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής

Προσαύξηση φορολογητέου εισοδήματος με τη διαφορά λόγω αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης και δαπανών απόκτησης.....

Μείωση της διαφοράς

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς, που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, υποχρεούται να λάβει υπόψη της τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά που εισπράχθηκαν και τα οποία αποδεικνύονται με νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Αν τα ποσά αυτά έχουν απλώς πιστωθεί, χωρίς να έχουν εισπραχθεί δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη κατά την εφαρμογή, αυτής της περίπτωσης, καθόσον δεν είναι δυνατόν, να χρησιμοποιηθούν εφόσον δεν εισπράχθηκαν.

Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της συνδρομής των προϋποθέσεων για τα ποσά αυτά που περιορίζουν τη διαφορά μεταξύ συνολικού εισοδήματος και τεκμαρτού εισοδήματος.

Στο νόμο αναφέρονται ενδεικτικά ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων ή εσόδων που περιορίζουν την πιο πάνω διαφορά. Τονίζεται ότι και οποιοδήποτε άλλο έσοδο που δεν αναφέρεται ρητά στο νόμο (π.χ. κέρδη από λαχεία) λαμβάνεται υπόψη, εφόσον αποδεικνύεται η είσπραξη του, η φορολόγηση του ή η απαλλαγή του από τη φορολογία.

Τα ποσά που ιδίως λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της υπόψη διαφοράς είναι τα εξής:.....ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα είχε απαλλαγεί από το φόρο.

Προσδιορισμός του εισοδήματος συζύγων με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως 3 του άρθρου 34.

Αν και οι δύο σύζυγοι έχουν τεκμαρτή δαπάνη, η οποία συνολικά και για τους δύο συζύγους υπερβαίνει το φορολογούμενο εισόδημα, στην περίπτωση που η συνολική δαπάνη του ενός συζύγου είναι μεγαλύτερη από το εισόδημα που δηλώθηκε από αυτόν και τα εξαρτώμενα μέλη του και η διαφορά που προκύπτει δεν καλύπτεται με τα ποσά της παραγράφου 2 του άρθρου 34 που δηλώνονται από τον ίδιο σύζυγο, τότε η διαφορά αυτή ή το υπόλοιπο αυτής μπορεί να καλυφθεί με τα ποσά της ίδιας παραγράφου 2 του άλλου συζύγου.

Όταν και στους δύο συζύγους η διαφορά δεν καλύπτεται, τότε για τον καθένα σύζυγο λαμβάνεται υπόψη η διαφορά που προκύπτει από τις δαπάνες του.

Επειδή, στα άρθρα 2 και 3 της ΠΟΛ. 1095/29.04.2011, με θέμα «εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» αναφέρονται τα εξής: «2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά. 3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από

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

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: **«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση.** Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος. **2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου [...]**».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η ανωτέρω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ αφορά στη φορολόγηση ως εισοδήματος «προσαύξηση[ς] περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία». Ως «πηγή ή αιτία» της προσαύξησης της χρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου νοείται ο γενεσιουργός λόγος της εισαγωγής/ένταξης των αντίστοιχων ποσών στην περιουσία του [...] 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 αναγκαιών, 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 [...] 20. Επειδή, **κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, η φορολογούμενη ύλη (εν προκειμένω, εισόδημα) δεν επιτρέπεται να είναι πλασματική, αλλά πρέπει να είναι πραγματική** (βλ. λ.χ. ΣτΕ Ολομ. 29/2014, Ολομ. 4003/2014, Ολομ. 2563/2015, Ολομ. 2564/2015).....».

Επειδή, με την **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που

επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.) [...] 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα..... Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς....». 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.».

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

Επειδή, τα 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 έκδοση 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).

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου (σελ.01 έως σελ.25), τα δικαιολογητικά στοιχεία που ήταν στη διάθεση του ελέγχου, αφού η προσφεύγουσα τα είχε προσκομίσει στη φορολογική αρχή, δυνάμει των οποίων έγιναν αποδεκτές ορισμένες εκ των διερευνώμενων πιστώσεων και όσον αφορά τις λοιπές πιστώσεις, **δεν αιτιολογήθηκε η πηγή ή η αιτία προέλευσης τους** και ως εκ τούτου καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας

του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος των υπό κρίση ετών.

Ως προς τους επιμέρους ισχυρισμούς και ειδικότερα τον ισχυρισμό για τη διατήρηση μετρητών εκτός τραπεζικού συστήματος, η προσφεύγουσα επικαλείται το με αρ.....2009 συμβόλαιο πώλησης της συμβολαιογράφου με το οποίο μεταβίβασε ένα διαμέρισμα στη έναντι ποσού ύψους 235.000,00 ευρώ, το οποίο εξοφλήθηκε όπως προκύπτει από το υπ'αρ.-2009 συμβόλαιο εξόφλησης. Από τη συνολική απαίτηση των 235.000,00 ευρώ καταβλήθηκε σε μετρητά ποσό ύψους 15.000,00 και τα υπόλοιπα μέσω τραπεζικού συστήματος τα οποία κατατέθηκαν στον τραπεζικό λογ..... της τράπεζαςBANK. Σε μεταγενέστερο χρόνο (από 13-01-2010 έως 22-06-2015) προέβη σε διαδοχική ανάληψη χρηματικών ποσών συνολικού ύψους 77.352,89 ευρώ. Ως εκ τούτου στις 22-06-2015 είχε διαθέσιμα μετρητά εκτός τραπεζικού συστήματος τουλάχιστον συνολικού ύψους 92.352,89 ευρώ (σχετ.1,2,3,4)

-Ως προς τον πίνακα μη αναλωθέντων κεφαλαίων στον οποίο αποτυπώνονται τα διαθέσιμα υπόλοιπα από τα έτη 1998 έως 2017 και τις αντίστοιχες φορολογικές δηλώσεις (σχετ.6 Α,Β)

Επειδή, όσον αφορά τα διαθέσιμα μετρητά που επικαλείται η προσφεύγουσα από την πώληση ακινήτου με το με αρ.....-2009 συμβόλαιο πώλησης της συμβολαιογράφου έναντι ποσού ύψους 235.000,00 ευρώ, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι σύμφωνα με το υπ'αριθμ..... συμβόλαιο εξόφλησης της πώλησης ακινήτου από τη **συνολική απαίτηση** των 235.000,00€, **όπως δηλώθηκε από την προσφεύγουσα στο συμβόλαιο, καταβλήθηκε σε μετρητά μόνο το ποσό των 5.000,00€** και το υπόλοιπο ποσό ύψους 230.000,00€ μέσω τραπεζικού συστήματος (88.356,08€ από την τράπεζα και 141.643,92€ από την τράπεζα BANK).(αναλυτικά γίνεται αναφορά στις σελ. 08 και 09 της έκθεσης φορολογίας εισοδήματος).

Ακολούθως, το εν λόγω ποσό, έχει ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο κατά τον υπολογισμό της ανάλωσης κεφαλαίου και συγκεκριμένα στο έτος 2009 με συνολικά εισοδήματα (από πώληση ακινήτου και έσοδα επαγγέλματος) ύψους 262.525,92 ευρώ.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι στις **22-06-2015 είχε διαθέσιμα μετρητά εκτός τραπεζικού συστήματος τουλάχιστον συνολικού ύψους 92.352,89 ευρώ, από τον έλεγχο προέκυψε διαθέσιμο υπόλοιπο 66.944,09 ευρώ** (ως αναλυτικός πίνακας σελ. 16 της οικείας έκθεσης).

Επειδή, περαιτέρω από τον έλεγχο για την εξόφληση του υπ'αριθμ.....2017 συμβολαίου αγοράς ακινήτου αξίας 86.500,00 ευρώ, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα κατέβαλε με μετρητά το 2017, ποσό 51.060,67€ (χωρίς να έχει προηγηθεί ανάληψη από τους

τραπεζικούς της λογαριασμούς) και χωρίς να καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματα προηγούμενων ετών. Το έτος 2017 προκύπτει αρνητικό διαθέσιμο υπόλοιπο ύψους **-27.047,34 ευρώ** (ως αναλυτικός πίνακας σελ. 16 της οικείας έκθεσης).

Επειδή, όσον αφορά τον **τραπεζικό λογ..... της τράπεζας** BANK ελήφθησαν υπόψη οι πρωτογενείς πιστώσεις (αναλυτικά γίνεται αναφορά στις σελ. 04 και 09 της έκθεσης φορολογίας εισοδήματος).

Επειδή, η προσφεύγουσα στην παρούσα προσφυγή επικαλείται εισοδήματα προηγούμενων ετών από το 1998 έως 2017 που προέρχονται από κέρδη του επαγγέλματος της ως ιατρός, καθώς και από πώληση ακινήτου προκειμένου να δικαιολογήσει τα ποσά που της καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή, είναι απαραίτητο αν κάποιος επικαλεστεί ανάλωση εισοδήματος από προηγούμενες χρονιές να έχει συνταχθεί και προσκομισθεί κατάσταση που να αναφέρει αναλυτικά, από ποιες χρονιές προέρχεται το εισόδημα που επικαλείται (ΠΟΛ.1040/2011).

Επειδή, ο φορολογούμενος μπορεί να επικαλεσθεί στο πλαίσιο της δημιουργίας κεφαλαίου προς ανάλωση, οσαδήποτε προηγούμενα χρόνια από το έτος που θέλει να καλύψει. Τα χρόνια όμως πρέπει να φθάνουν μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. (ΥΠ.ΟΙΚ.1087172/2005).

Από τις ως άνω διατάξεις, καταρχάς, προκύπτει σαφώς ότι η ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών είναι ένας από τους τρόπους κάλυψης της κατ' άρθρο 19 ν. 2238/94 προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίων. Περαιτέρω, όμως, τα ποσά που τυχόν διατηρούσε η προσφεύγουσα σε ρευστά εκτός τραπεζικού συστήματος, ενόψει της οικονομικής κρίσης, θα μπορούσαν να δικαιολογήσουν μέρος ή το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων, υπό την προϋπόθεση ότι αυτές (οι καταθέσεις) έγιναν από την ίδια την προσφεύγουσα και όχι από τρίτα πρόσωπα, εφόσον από τα εισοδήματα προηγούμενων ετών αφαιρεθούν οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες κατά τα έτη αυτά και τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών κατά την 1^η/1 του ελεγχόμενου έτους.

Επειδή, η δυνατότητα ύπαρξης ρευστών διαθεσίμων στα χέρια του φορολογούμενου είναι θέμα πραγματικό, το οποίο η φορολογική ελεγκτική υπηρεσία οφείλει να εξετάζει και να εκτιμά με βάση τα στοιχεία που βρίσκονται στη διάθεσή της [πρβλ ΣτΕ 884/2016 (σκέψη 20)].

Επειδή, στον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίων της προσφεύγουσας με τα διαθέσιμα υπόλοιπα ετών 1998 έως 2017 αποτυπώνεται για τον υπόχρεο σύζυγο ως συνολικό διαθέσιμο υπόλοιπο το έτος 2017 ποσό ύψους 234.929,76 ευρώ και για την ίδια την προσφεύγουσα ως συνολικό διαθέσιμο υπόλοιπο ποσό ύψους 99.407,06 ευρώ.

Επειδή, από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. για το διαθέσιμο υπόλοιπο προηγούμενων ετών 2004 έως 2017 με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις και τον πίνακα ανάλωσης που προσκόμισε η προσφεύγουσα, προκύπτει κατά, το έτος 2017 αρνητικό διαθέσιμο υπόλοιπο ύψους **-27.047,34 ευρώ** (γίνεται αναφορά στον αναλυτικό πίνακα στις σελ. 16-17 της οικείας έκθεσης).

Επειδή, περαιτέρω η προσφεύγουσα επικαλείται με την ενδικοφανή προσφυγή διαθέσιμα υπόλοιπα ετών 1998 έως 2003 πέραν των ετών που ελέγχθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. προσκομίζοντας πίνακα ανάλωσης κεφαλαίων στον οποίο δεν αποτυπώνονται δαπάνες πραγματικές (ενοίκια, αποδείξεις, πληρωμές δανείου) και οι προβλεπόμενες εκ του νόμου τεκμαρτές δαπάνες ανά χρήση, με την εφαρμογή της εκάστοτε φορολογικής νομοθεσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.2238/94.

Ειδικότερα από τα προσκομιζόμενα στοιχεία προκύπτουν τα κάτωθι:

-Στις-1998 σύμφωνα με το προσκομιζόμενο δανειστικό συμβόλαιο, η προσφεύγουσα από το ταμείο έλαβε δάνειο συνολικού ύψους 1.000.000 δρχ.ή 2.934,70 ευρώ έτος 1998.Το δάνειο αυτό θα εξοφλούνταν σε 36 δόσεις δηλ. σε τρία χρόνια 1998,1999 και 2000 με τόκο 12%. Επ' αυτού του δανείου καταβλήθηκε από την προσφεύγουσα χαρτ./ΟΓΑ ποσό ύψους 43.200 δρχ.ή 126,78 ευρώ. Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία για τις δόσεις του εν λόγω δανείου που καταβλήθηκαν στα έτη 1998,1999 και 2000.

-Στο έτος 2001 η προσφεύγουσα προέβη σε αγορά ακινήτου σύμφωνα με το με αρ.-2001 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου με τίμημα ύψους 117.388,11 ευρώ. Το ποσό αυτό θα εξοφλούνταν με ισόποσο στεγαστικό δάνειο που θα λάμβανε η προσφεύγουσα από την Τράπεζα ή με καταβολή με δικά της χρήματα έως τις 15 Απριλίου του έτους 2002. Για την εξόφληση του τιμήματος η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε σχετική πράξη εξόφλησης .Η αγορά αυτή δεν δηλώθηκε στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος έτους 2001 σύμφωνα με την ημερομηνία σύνταξης του οικείου συμβολαίου. Περαιτέρω στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος δηλώνει δαπάνη ενοικίου στον κωδ.811, ποσό ύψους 1.800.000 δρχ.(5.282,46 ευρώ) (Α.Φ.Μ. εκμισθωτή).

-Η ως άνω αγορά ακινήτου (αρ. συμβολαίου2001) δηλώθηκε στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος έτους 2002 και ειδικότερα στον κωδ.736 ποσό ύψους 117.388,11 ευρώ. στον κωδ.786 «δάνεια κ.λ.π.» δηλώθηκε ποσό ύψους 102.714 δρχ. χωρίς ωστόσο να δηλωθεί στον κωδ.727 δαπάνη αποπληρωμής δόσεων δανείου. Για την εξόφληση του τιμήματος η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε σχετική πράξη εξόφλησης, αλλά ούτε δηλώθηκε στον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίων το ύψος των δαπανών του εν λόγω δανείου.

Επειδή, η προσφεύγουσα στον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίων δεν δήλωσε το ύψος των δόσεων του δανείου ύψους 102.714 δρχ., δεν προσκόμισε νόμιμα στοιχεία όπως σύμβαση δανείου, τραπεζικές κινήσεις ή αποδείξεις πληρωμής ούτε δηλώθηκαν στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος έτους 2002, δαπάνες για αποπληρωμή δανείου, προκειμένου να γίνει διασταύρωση των πραγματικών δαπανών . Περαιτέρω δηλώθηκε δαπάνη ενοικίου στον κωδ. 811, ποσό ύψους 1.800.000 δρχ.(5.282,46 ευρώ) (Α.Φ.Μ. εκμισθωτή 0112002847) στο ίδιο έτος, αλλά και στο επόμενο έτος 2003.

-Στο έτος 2003 στον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίων που προσκόμισε η προσφεύγουσα αποτυπώθηκε με την αιτιολογία «αγορά-ανέγερση ακινήτων» ποσό ύψους 117.388,11 ευρώ, ενώ η αγορά αυτή έχει δηλωθεί στην υποβληθείσα δήλωση έτους 2002.

Επειδή, οι υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις (έντυπα Ε1) που επικαλείται η προσφεύγουσα χωρίς Σφραγίδα και υπογραφή παραλαβής αρμόδιας Δ.Ο.Υ., επί πλέον δεν διέθεσε το σύνολο των εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (έτη 1998 – 2003), ως εκ τούτου ο πίνακας ανάλωσης για τα έτη αυτά είναι μη αξιολογήσιμος.

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

Επειδή, με την 1037965/356/0012/ΠΟΛ.1094/23.3.1989 διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών καθώς και με την παράγραφο 7 του άρθρου 3 του ν. 3842/2010 που τροποποίησε την παράγραφο 2, περίπτωση ζ, του άρθρου 19 του ν. 2238/1994, για τον υπολογισμό του κεφαλαίου που σχηματίζεται κάθε έτος, λαμβάνονται υπόψη εισοδήματα που είχαν φορολογηθεί ή είχαν νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, εισπράχθηκαν αποδεδειγμένα και τα οποία προκύπτουν από τον συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων του ίδιου έτους. Εάν σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο τούτο επηρεάζει αρνητικά τα θετικά στοιχεία των προηγούμενων ετών. Επίσης τα έτη αυτά θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φτάνουν μέχρι το προηγούμενο του έτους που επικαλείται ο φορολογούμενος (κρινόμενο έτος). Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων αυτών των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη.

Επειδή, ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της συνδρομής των προϋποθέσεων.

Επειδή, περαιτέρω ο έλεγχος αφορά τον έλεγχο προσαύξησης περιουσίας κατά το άρθρο 21 παρ.4 του ν.4172/2013 ως εκ τούτου δεν προσκόμισε επαρκή στοιχεία που να αιτιολογούν τις εν λόγω πιστώσεις.

Επειδή, περαιτέρω, για τη διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας της προσφεύγουσας, ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη μόνο τις καταθέσεις, αλλά συνεκτίμησε και άλλους παράγοντες, όπως το επάγγελμά της, το είδος των εισοδημάτων της, την περιοδικότητα των καταθέσεων της κ.λ.π. και προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα των ετών 2015, 2016 και 2017.

Ως προς τον ισχυρισμό αναφορικά με το ποσό ύψους 26.608,57 ευρώ στον υπ'αρ. GR λογαριασμό της τράπεζας Πειραιώς, η φορολογική αρχή δεν εξειδικεύει από ποιες καταθέσεις προκύπτει το ποσό αυτό, προκειμένου να παράσχει εξηγήσεις.

Επειδή, αναφορικά με τον υπ'αρ. GRλογαριασμό της τράπεζας Πειραιώς, προκύπτει ότι από το άθροισμα όλων των επιμέρους πιστώσεων (καταθέσεις), το σύνολο αυτών ανέρχεται στο ποσό των 26.608,57 ευρώ. Ως εκ τούτου η φορολογική αρχή αναφέρεται στο σύνολο των καταθέσεων του ανωτέρω λογαριασμού και οι επιμέρους καταθέσεις ήταν σε γνώση της προσφεύγουσας, αφού σε κάθε περίπτωση είχε πρόσβαση στον λογαριασμό αυτόν.

Σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος είχε υποχρέωση να εξετάσει εκτός από τις πιστώσεις των καταθετικών λογαριασμών και τις πληρωμές που έγιναν μέσω του υπ'αρ. GR προσωπικού τραπεζικού λογαριασμού. (σχετ.7 ετών 2013-2017).

Επειδή, ως άνω ισχυρισμός αλυσιτελώς προβάλλεται αφού οι όποιες δαπάνες επικαλείται η προσφεύγουσα θα μείωναν περαιτέρω το όποιο διαμορφούμενο διαθέσιμο υπόλοιπο.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας σχετικά με τις αποσβέσεις αλυσιτελώς προβάλλεται διότι ο έλεγχος τις συμπεριέλαβε στον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου στο σύνολο των καθαρών εσόδων υπέρ της για τον υπολογισμό του διαθέσιμου υπολοίπου στο έτος που αφορά.

-Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμούς ότι εσφαλμένα της επιβλήθηκαν οι παραβάσεις της μη έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών κατά τις διατάξεις του ν. 4308/2014 που διαπιστώθηκαν από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας για μη έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών δεν εξετάζονται, λόγω του ότι δεν προσβάλλονται πράξεις προστίμου για μη έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών των υπό κρίση ετών με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, από την εξέταση των στοιχείων του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος της επαρκούς δικαιολόγησης για την προσαύξηση της περιουσιακής της κατάστασης.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας κρίνονται αβάσιμοι και ως εκ τούτου ορθώς οι εν λόγω πιστώσεις χαρακτηρίστηκαν από τη φορολογική αρχή ως προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή, τα διαλαμβανόμενα στην έκθεση ελέγχου παρέχουν σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση και θεμελιώνουν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος., οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Για τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης**2020** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας και την επικύρωση: **α)** της με αρ.....-**2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, **β)** της με αρ.-**2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, **γ)** της με αρ.....-**2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ'αρ.....-**2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015

		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα υπόχρεου συζύγου		528,65 18.582,92	528,65 26.094,39	528,65 26.094,39	0,00 7.511,47
φόρος	πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	3.164,83	4.988,85	4.988,85	1.824,02
προκαταβολή φόρου		3.651,44	3.651,44	3.651,44	0,00
Πρόστιμο αρ.58 Κ.Φ.Δ.			912,01	912,01	912,01
ειδική εισφορά αλληλεγγύης		130,08	365,32	365,32	235,24
Τέλος επιτηδεύματος		1.300,00	1.300,00	1.300,00	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή		8.246,35	11.217,62	11.217,62	2.971,27

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Υπ'αρ.....2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα υπόχρεου συζύγου		0,11 11.673,18	0,11 14.534,68	0,11 14.534,68	0,00 2.861,50
φόρος	πιστωτικό ποσό	1.083,34	453,81	453,81	629,53
	Χρεωστικό ποσό				
προκαταβολή φόρου		2.568,08	2.568,08	2.568,08	0,00
Πρόστιμο αρ.58 Κ.Φ.Δ.			314,77	314,77	314,77
ειδική εισφορά αλληλεγγύης			55,76	55,76	55,76
Τέλος επιτηδεύματος		1.300,00	1.300,00	1.300,00	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή		2.784,74	3.784,80	3.784,80	1.000,06

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Υπ'αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα υπόχρεου συζύγου		0,11 11.905,32	0,11 39.742,66	0,11 39.742,66	0,00 27.837,34
φόρος	πιστωτικό ποσό	48,94	0,00	0,00	48,94
	Χρεωστικό ποσό		9.049,82	9.049,82	9.049,82
προκαταβολή φόρου		2.519,13	2.519,13	2.519,13	0,00
Πρόστιμο αρ.58 Κ.Φ.Δ.			4.549,38	4.549,38	4.549,38
ειδική εισφορά αλληλεγγύης			1.309,29	1.309,29	1.309,29
Τέλος επιτηδεύματος		1.300,00	1.300,00	1.300,00	0,00
Σύνολο φόρου για		3.770,19	18.727,62	18.727,62	14.957,43

καταβολή				
----------	--	--	--	--

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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