



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27/5/2019

Αριθμός απόφασης: 1328

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

4. Την από 30/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **ΤΟΥ** με Α.Φ.Μ. και του **ΤΟΥ** με Α.Φ.Μ., κατοίκων, επί της οδού, κατά της με αριθμό/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012) και της με αριθμό/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.
7. Το με αρ. πρωτ. ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019 συμπληρωματικό Υπόμνημα των προσφευγόντων.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 30/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με Α.Φ.Μ. και του του με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος συνολικού ποσού **40.174,50 €**, ήτοι κύριος φόρος ύψους 18.579,00 €, πρόσθετοι φόροι των άρθρων 53 και 58 του ΚΦΔ ύψους 17.427,10 € και εισφορά αλληλεγγύης ύψους 4.168,40 €.

Με την υπ' αριθμ./..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης προσδιορίστηκε το εισόδημα του προσφεύγοντος στο ποσό των 2.800,00 € και δεν προέκυψε φόρος για καταβολή.

Δυνάμει των με αρ./2018 και/2018 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης διενεργήθηκε στους προσφεύγοντες έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012), με βάση τα άρθρα 66 και 48 παρ 3 του Ν. 2238/1994, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ./18 &/18 έγγραφο με τη συνημμένη σε αυτό τη με αριθμό υπόθεσης &/18 πληροφοριακή έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, η οποία αφορά στους προσφεύγοντες συζύγους στους οποίους προσδιορίστηκε προσαύξηση περιουσίας.

Συγκεκριμένα, από την άντληση των δεδομένων των ελληνικών τραπεζών, μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας «.....», ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε, κατόπιν διεξοδικής ανάλυσης και επεξεργασίας των κινήσεων (χρεώσεις/πιστώσεις, αγορές/πωλήσεις) του συνόλου των τραπεζικών προϊόντων, στα οποία συμμετείχαν οι προσφεύγοντες, κατέληξε σε πρωτογενείς (αρχικές) καταθέσεις – πιστώσεις και λοιπές τραπεζικές συναλλαγές, οι οποίες έχρηζαν περαιτέρω διερεύνησης, καθώς δεν δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα των προσφευγόντων στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους.

Αφού λήφθηκε υπόψη το με αρ. πρωτ./2018 υπόμνημα του προσφεύγοντος και το με αρ. πρωτ./2018 υπόμνημα της προσφεύγουσας κατόπιν των υπ' αριθ. ΕΜΠ...../2018, για τον και ΕΜΠ/2018 για τη , προσκλήσεων παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.4174/2013, σχετικά με τις αδικαιολόγητες καταθέσεις (πιστώσεις) που προέκυψαν στο έτος 2012, από την περαιτέρω επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας, κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 ως ακολούθως:

ΧΡΗΣΗ 01/01-31/12/2012	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	ΠΡΟΣΑΥΞΕΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ
.....	0	2.800,00
.....	0	108.420,87

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, αποδεχόμενος πλήρως τα πορίσματα της με αριθμό υπόθεσης &/18 πληροφοριακής έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης προέβη στον επαναπροσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος των προσφευγόντων εκδίδοντας τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού του φόρου.

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

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νόμω και ουσία αβάσιμες και ανατιολόγητες – πλήρης αιτιολόγηση των ελεγχόμενων πιστώσεων εκ μέρους τους.
2. Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων – η επιβολή φόρου εισοδήματος για μη πραγματικά κτηθέντα εισοδήματα και πρόσθετων φόρων επ' αυτού προσκρούει ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας.
3. Μη νόμιμη η έκδοση δύο πράξεων με ταυτόσημο περιεχόμενο.
4. Με το με αρ. πρωτ. ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019 συμπληρωματικό Υπόμνημά τους ισχυρίζονται περαιτέρω ότι η εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν.2238/94 είναι μη σύννομη ως αντισυνταγματική κι ως αντίθετη στην αρχή της χρηστής διοίκησης.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του

οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

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

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής, ΚΦΕ), που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (Α' 151) και ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω, χρόνο (οικονομικό έτος 2013), ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«στο άρθρο 1, ότι «Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2», στο άρθρο 3, ότι «1. Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος. 2. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους.», στο άρθρο 4, ότι «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. [...] 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προσέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: Α-Β. Εισόδημα από ακίνητα. Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες. Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις. ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή. 3. Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α' έως Ζ' της προηγούμενης παραγράφου τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος.» και στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 ότι «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να

κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Σύμφωνα με πάγια νομολογία, ως «εισόδημα» κατά τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 4 και 48 παρ. 3 του ΚΦΕ (και των αντίστοιχων διατάξεων των άρθρων 2 και 45 παρ. 3 του ν.δ. 3323/1955), νοείται και φορολογείται η πρόσοδος που παράγεται περιοδικά, από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, και αποτελεί το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή τον καρπό των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, όχι και κάθε άλλη, μη έχουσα τα παραπάνω γνωρίσματα, προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός κι αν με ειδική διάταξη νόμου θεωρείται εισόδημα, για την υπαγωγή του στο φόρο (βλ. ΣτΕ 3872/2013, 420/1999 επταμ., 1663/1994, 3342/1985, 1453/1982, 3514/1975, 2417/1965 κ.ά.).

Επειδή, με την **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β' Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.) [...] 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ'

ανάγκη φορολογητέο εισόδημα..... Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.....».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «2. Γενικά, επισημαίνεται ότι **πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.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 [...]**. **Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται 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).....».

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

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

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

Επειδή, με τις διατάξεις του 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, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μιν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

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

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

Στη συνέχεια και κατόπιν των με αρ. πρωτ./2018 και αρ. πρωτ./2018 υπομνημάτων των προσφευγόντων, από τη συνδυασμένη επεξεργασία των αντληθέντων στοιχείων από την εφαρμογή «My hands» και των προσκομισθέντων στοιχείων από τους ελεγχόμενους, διαπιστώθηκαν τα εξής:

1. Οι προσφεύγοντες υπέβαλλαν από κοινού δήλωση φορολογίας εισοδήματος με μηδενικά έσοδα και δαπάνες 27.800 €. Αντίστοιχα για το προηγούμενο έτος 2011 (οικονομικό έτος 2012) υπέβαλλαν μηδενική δήλωση με δαπάνες περίπου 14.600 €.
2. Η πιστωτική κάρτα του προσφεύγοντα,, πληρώθηκε με την αιτιολογία (μη αυτόματη πληρωμή), με πίστωση απευθείας του λογαριασμού του προϊόντος Ο προσφεύγων δεν αιτιολόγησε την πηγή και την αιτία προέλευσης των ανωτέρω πιστώσεων.
3. Η προσφεύγουσα,, από το ποσό των 120.291,75 €, που αφορά σε πρωτογενείς καταθέσεις /πιστώσεις, αιτιολόγησε την αιτία προέλευσης του ποσού των 11.870,88 €, ενώ το υπόλοιπο ποσό των 108.420,70 € καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή ή προέλευση.

Από τα παραπάνω, ο έλεγχος προσδιόρισε ως μη αιτιολογημένες καταθέσεις και μη φορολογηθείσα ύλη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994, τα κάτωθι ποσά:

ΧΡΗΣΗ 01/01-31/12/2012	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΕΣ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΠΟ ΑΓΝΩΣΤΗ ΠΗΓΗ ΚΑΙ ΑΙΤΙΑ
.....	2.800,00	0	2.800,00	0	2.800,00
.....	120.291,75	0	120.291,75	11.870,88	108.420,87

Επειδή η προσφεύγουσα,, ισχυρίζεται ότι τα ποσά που είναι κατατεθειμένα στους λογαριασμούς της, προέρχονται από την επιχειρηματική δραστηριότητα της κουνιάδας της, η οποία είναι μέλος της επιχείρησης «.....», αλλά και από την επιχειρηματική δραστηριότητα του υιού της, ως μέλος της εταιρίας «.....». Διευκρίνισε, επίσης, ότι έλαβε χρηματικές διευκολύνσεις 6.550 € και 21.000 € από την κουνιάδα της, τις οποίες επέστρεψε.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα ποσά προέρχονται και από την επιχειρηματική δραστηριότητα της κουνιάδας της, η οποία είναι μέλος της επιχείρησης «.....». είναι αβάσιμος, καθώς η

....., συνδικαιούχος στον λογαριασμό (α/α 1), δήλωσε ιδιωτική υπάλληλος και δεν υπέβαλλε δήλωση φόρου εισοδήματος για επιτηδευματίες (Ε3), είναι όμως μέλος της επιχείρησης «.....» και Α.Φ.Μ. με ποσοστό 100%. Δεν προσκομίσθηκε όμως στον έλεγχο οποιοδήποτε πρόσφορο στοιχείο, όπως παραστατικά μεταφορών ή αναλήψεων από εταιρικούς λογαριασμούς, ή τιμολόγια που να αποδεικνύουν ότι τα ποσά που πιστώθηκαν στον παραπάνω λογαριασμό αφορούν συναλλαγές, ή έσοδα, ή περιουσία του νομικού προσώπου του οποίου είναι μέλος. Επισημαίνεται δε, ότι το εκάστοτε νομικό πρόσωπο φέρει διακριτή περιουσία από τα μέλη του και ανάμεσα σε αυτή (ως στοιχείο του ενεργητικού του) διακριτό ταμείο και λογαριασμό όψεως. Από τα παραπάνω, κι εφόσον δεν είναι δυνατόν να εξακριβωθεί ο καταθέτης και η αιτία κατάθεσης του ποσού των 1.180,00 €, αυτό κατανέμεται ισόποσα στους δικαιούχους του λογαριασμού, ήτοι το ποσό των 590,00 € αποτελεί προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή και αιτία της προσφεύγουσας. Όσον αφορά στους λοιπούς λογαριασμούς, η δεν είναι συνδικαιούχος αυτών.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί δανεισμού από την κουνιάδα της ποσών 6.550,00 € και 21.000,00 €.

Επειδή, σύμφωνα με την περ. ε' της παρ.8 του άρθρου 5 της 1037956/356/Α0012/ΠΟΛ. 1094/23-3-1989, τα δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί πρέπει να αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία και δεν πρέπει να είχαν ληφθεί για άλλο σκοπό, π.χ. βιοτεχνικά δάνεια ή δάνειο για αγορά περιουσιακού στοιχείου που η αντίστοιχη δαπάνη του δεν αποτελεί τεκμήριο που θέλει να καλύψει ο φορολογούμενος.

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ. 1066057/1228/Α0012/26-6-2008 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών «2. Σε κάθε περίπτωση, βέβαια, όταν ο φορολογούμενος επικαλείται δάνεια για τον περιορισμό ή την κάλυψη τεκμαρτής δαπάνης της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του ΚΦΕ, η φορολογούσα αρχή πρέπει να ερευνά την τυχόν εικονικότητα του δανείου, δηλαδή να ερευνά αν ο δανειστής είχε τη δυνατότητα να χορηγήσει το δάνειο, το χρόνο ανάληψης του ποσού του δανείου και τυχόν άλλα πραγματικά περιστατικά τα οποία εναπόκεινται στην εξελεγκτική εξουσία του προϊσταμένου της ΔΟΥ του φορολογουμένου.»

Επειδή περαιτέρω, δεν προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα οποιοδήποτε πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο για τους ισχυρισμούς της, όπως ιδιωτικό συμφωνητικό σύναψης δανείου, τραπεζικά παραστατικά με σαφή αιτιολογία που να παραπέμπει στη χορήγηση και αποπληρωμή του δανείου, ούτε έχει δηλωθεί στην οικεία δήλωση φόρου εισοδήματος. Υπήρχε μεγαλύτερο ποσό υπολοίπου στον λογαριασμό από το ποσά του υποτιθέμενου δανεισμού κατά τις ημερομηνίες πίστωσης τους σε αυτόν. Συγκεκριμένα την ημέρα κατάθεσης των 6.550,00 €, ο παραπάνω λογαριασμός είχε υπόλοιπο πάνω από 35.500,00 €, ενώ

την ημέρα κατάθεσης των 21.000 €, το υπόλοιπο του κρινόμενου λογαριασμού ξεπερνούσε τις 52.500,00 €. Άρα, τις κρινόμενες ημερομηνίες, υπήρχε επαρκές υπόλοιπο για την διεκπεραίωση συναλλαγών χωρίς το δανεισμό των παραπάνω ποσών. Ακόμη από τις κινήσεις που επακολουθούν τις παραπάνω καταθέσεις, δεν διαπιστώθηκε ανάληψη ποσού (ή αθροιστικά ποσών), τόσο μεγάλου, που να ξεπερνά το πιστωτικό υπόλοιπο του εν λόγω λογαριασμού προσαυξημένο με το ποσό κατάθεσης του δανείου. Στον πρώτο (ισχυριζόμενο) δανεισμό η ελεγχόμενη ισχυρίζεται ότι έλαβε 6.550,00 € και επέστρεψε σε διάστημα 5 ημερών 6.000,00 €, δηλαδή λιγότερα. Στη δεύτερη περίπτωση για τα 21.000 € επέστρεψε σε διάστημα 20 ημερών 23.660,00 €, δηλαδή αρκετά περισσότερα ειδικά για ένα τόσο σύντομο χρονικό διάστημα. Από τις παραπάνω χρεωπιστώσεις δεν μπορεί να στοιχειοθετηθεί συναλλαγή δανεισμού.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι τα ποσά προέρχονται και από την επιχειρηματική δραστηριότητα του υιού της , ως μέλος της εταιρίας «.....».

Επειδή, το συνολικό ποσό 22.561,75 € που πιστώθηκε με τέσσερις καταθέσεις στον λογαριασμό, δεν ταυτίζεται -συγκρινόμενα- με τα προσκομισθέντα στοιχεία που αφορούν την εν λόγω επιχείρηση. Ως εκ τούτου δεν μπορεί να αποδειχθεί ότι έστω και εκ παραδρομής ή λάθους ο λογαριασμός GR εξυπηρετούσε στο ακέραιο τις ανάγκες της επιχείρησής του, επισημαίνοντας τη διάκριση και αυτοτέλεια της εταιρικής περιουσίας από την περιουσία των μελών της επιχείρησης και συγκεκριμένα το ταμείο και τους τραπεζικούς λογαριασμούς της Ε.Π.Ε από τους προσωπικούς λογαριασμούς των μελών και διαχειριστών της. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος αιτιολογημένα έκρινε ότι τα 22.561,75 € πιστούμενα στον υπό κρίση λογαριασμό ποσά, προέρχονται από άγνωστη πηγή και αιτία, και επιμέρισε ισομερώς το ποσό μεταξύ των συνδικαιούχων, ήτοι στην προσφεύγουσα, το ποσό των 11.280,87 €.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας για επανακατάθεση συνολικού ποσού 8.500 € στο λογαριασμό της

Σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου για τις κρινόμενες συναλλαγές δεν προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα τα σχετικά παραστατικά αναλήψεων και καταθέσεων, ώστε να αποδεικνύουν τον παραπάνω ισχυρισμό. Ακόμα, στο ενδιάμεσο διάστημα των κρινόμενων συναλλαγών, υπάρχουν και άλλες καταθέσεις ποσών στο λογαριασμό (συνολικής αξίας 77.050,00 €), τις οποίες ο έλεγχος κρίνει ως πρωτογενείς, και ενισχύουν την εικόνα της πρακτικής σποραδικών κινήσεων (καταθέσεων ή αναλήψεων), μη συνδεδεμένων με κάποια αιτιολόγηση μεταξύ τους. Συνεπώς, πέραν μιας σχετικής ταύτισης των κρινόμενων ποσών, δεν υπάρχει αιτιολογημένη σύνδεση μεταξύ τους, η

οποία να εκτιμηθεί ως επανακατάθεσή τους. Ως εκ τούτου ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει αναιτιολόγητος και ως εκ τούτου απορριπτέος.

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

Επειδή περαιτέρω, από το άρθρο 1 του Ν.5638/1932 (ΦΕΚ 307 Α΄) «περί καταθέσεως σε κοινό λογαριασμό», όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 1 του Ν.Δ. 951/1971 και διατηρήθηκε σε ισχύ με το άρθρο 124 περ. Δ΄ στοιχ. α΄ του Ν.Δ.118/1973, προκύπτει ότι χρηματική κατάθεση σε κοινό ανοικτό λογαριασμό τράπεζας στο όνομα δύο ή περισσοτέρων είναι εκείνη που περιέχει τον όρο, ότι μπορεί να γίνει χρήση, δηλαδή ανάληψη από τον κοινό αυτό λογαριασμό, από έναν ή περισσότερους από εκείνους στο όνομα των οποίων έγινε η κατάθεση, γιατί βάση της καταθέσεως αυτής η κυριότητα περιέρχεται μεν στην Τράπεζα, σύμφωνα με τα άρθρα 806 και 830 του Α.Κ. και το άρθρο 2 παρ. 1 του Ν.Δ. της 17-7-/13-8-1923 "περί ειδικών διατάξεων επί Ανωνύμων Εταιρειών" (Ολ.ΑΠ 1092/1991), αλλά καθένας από εκείνους, στο όνομα των οποίων έγινε η κατάθεση, δικαιούται κατ' αρχήν να απαιτήσει και να αναλάβει εξ ιδίου δικαίου και όχι ως αντιπρόσωπος άλλου, κατ' άρθρο 211 Α.Κ., το σύνολο ή μέρος της καταθέσεως, χωρίς τη σύμπραξη των λοιπών συνδικαιούχων, οπότε γίνεται κύριος των αναληφθέντων χρημάτων και είναι αδιάφορο σε ποιον πράγματι από τους καταθέτες ανήκαν τα χρήματα, όπως αδιάφορη είναι και η μεταξύ των καταθετών σχέση που οδήγησε σε κατάθεση σε κοινό λογαριασμό, η οποία μόνο ενοχικές αξιώσεις μπορεί να δημιουργήσει σε βάρος εκείνου από τους δικαιούχους του κοινού λογαριασμού που προέβη στην ανάληψη των χρημάτων.

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

Στην υπό κρίση περίπτωση στους λογαριασμούς που η προσφεύγουσα ήταν μοναδική δικαιούχος του λογαριασμού τα ποσά καταλογίστηκαν αυτούσια στην ίδια. Για τα ποσά που

κατατέθηκαν σε λογαριασμούς που η προσφεύγουσα ήταν συνδικαιούχος και τα οποία ο έλεγχος δεν μπόρεσε να ταυτοποιήσει με τον πραγματικό δικαιούχο των πιστώσεων, τα καταλόγισε κατ' ισομοιρία στους δικαιούχους σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 5638/1932, τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 5638/1932, τις διατάξεις της παρ. 18 της ΠΟΛ. 1033/21-2-2013 και της παρ. 3 της ΠΟΛ. 1228/16-10-2014, εκτός των λογαριασμών στους οποίους συνδικαιούχος ήταν ο γιος των προσφευγόντων,, ο οποίος την κρινόμενη περίοδο (έτος 2012) ήταν ανήλικος και δεν υπέβαλλε ο ίδιος δήλωση φόρου εισοδήματος, ούτε είχε έσοδα από κάποια άλλη πηγή. Συνεπώς, δεν είχε τη δυνατότητα να εισφέρει στο κεφάλαιο των κρινόμενων λογαριασμών. Τα ποσά στους λογαριασμούς αυτούς τεκμαίρεται ότι αφορούν την ίδια την προσφεύγουσα, προσαυξάνοντας την περιουσία της κατά 86.550,00 € από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ως μοναδική συνδικαιούχος.

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

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης έκδοσης δύο πράξεων με ταυτόσημο περιεχόμενο.

Επειδή εν προκειμένω, δυνάμει της με αρ./2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα,, για το οικονομικό έτος 2013, από τον οποίο δεν προέκυψε φόρος για καταβολή και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με αρ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με προσδιορισθέν εισόδημα στο ποσό των 2.800,00 €.

Περαιτέρω, δυνάμει της με αρ./2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα,, για το οικονομικό έτος 2013, από τον οποίο προσδιορίστηκε το εισόδημα της στο ποσό των 91.580,00 € και προέκυψε φόρος για καταβολή συνολικού ποσού 40.174,50 €, με αποτέλεσμα την έκδοση της προσβαλλόμενης με αρ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. Ως εκ τούτου, πρόκειται για διακριτές πράξεις, οι οποίες αφορούν σε διαφορετικούς ελέγχους, οι οποίες όμως έχουν το ίδιο περιεχόμενο, καθώς η δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 υποβλήθηκε από κοινού από τους προσφεύγοντες λόγω της

έγγαμης σχέσης τους. Εξάλλου, το καταλογισθέν ποσό των 40.174,50 € βεβαιώθηκε στην προσφεύγουσα με το με αρ. χρηματικό κατάλογο/...../2019 (ΑΤΒ/2019).

Επειδή, οι προσφεύγοντες δεν επικαλούνται ούτε και αποδεικνύουν ότι υπέστησαν οποιαδήποτε βλάβη που να συναρτάται με την πλημμέλεια της διαδικασίας αυτής και που να μην μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, όπως αξιώνει η διάταξη του άρθρου 79 παρ. 5 περ. β' του Κ.Δ.Δ., δεδομένου ότι, τόσο από την από 27/12/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, όσο και από τις προσβαλλόμενες πράξεις, δεν διαφαίνεται η υποχρέωση καταβολής του ποσού των 40.174,50 € και από τους δύο προσφεύγοντες. Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος, ως παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας και περί μη σύννομης διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν.2238/94 ως αντισυνταγματικής κι ως αντίθετης στην αρχή της χρηστής διοίκησης.

Με τη με αριθ. **ΠΟΛ. 1095/29.4.2011** εγκύκλιο ΥΠΟΙΚ, σχετικά με την ανωτέρω διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 που τροποποίησε την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, διευκρινίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «.....**2.** Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν. 3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις **καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης** και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) **λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα**. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παρ. 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά. **3.** Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. **Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. 4.** Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις κ,λπ.....**11.** Η οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση

αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο....».

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 διευκρινίζεται απερίφραστα και κατηγορηματικά ένα διαδικαστικό θέμα σχετικά με το βάρος απόδειξης σε αυτές τις περιπτώσεις. Έχει ήδη κριθεί και νομολογιακά, ότι η επίμαχη διάταξη δε χαρακτηρίζει ως εισόδημα προσαύξηση που δε φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, αλλά απλώς κατανέμει το βάρος απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογούμενου, της πρώτης περιοριζόμενης στην εξακρίβωση της περιουσιακής προσαύξησης και του δεύτερου βαρυνόμενου με την απόδειξη της φορολόγησης ή της νόμιμης απαλλαγής από το φόρο ή της μη υπαγωγής σε φόρο των χρηματικών ποσών που τη δημιουργήσαν (ΔΕφΑΘ 3983/2015).

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να

προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), [..]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.».

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογούμενου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη με τον καταλογισμό φόρου μετά των πρόσθετων φόρων λόγω μη δηλωθέντος εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη

νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994) και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος «Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου» και «συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους» ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης». Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα «δεν συμβάλλει στη συμμετοχή – συνεισφορά – χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη» αλλά αντίθετα «προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη» (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος). Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: “ Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν’ αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρώπινης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας.”.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 30/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της**του** με Α.Φ.Μ. και του **του** με ΑΦΜ

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

Εισόδημα

Οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012)

1) Για την – ΑΦΜ

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

Ποσό καταλογισμού 40.174,50 €

2) Για το – ΑΦΜ

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

Ποσό καταλογισμού 0 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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