



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27.05.2019

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

Αριθμός απόφασης: 1314

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Την από 30.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 μετά της συνημμένης σε αυτήν έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και της υπ' αριθ. /... /2018 προσωρινής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος μετά του με αρ. /2018 συνημμένου σε αυτήν σημειώματος διαπιστώσεων

αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ μετά της συνημμένης σε αυτήν έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και την υπ' αριθ./...../2018 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος μετά του με αρ./2018 συνημμένου σε αυτήν σημειώματος διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα και στο σύζυγό της του, ΑΦΜ φόρος ποσού 78.203,50€ πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 8.185,23€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 ν. 4174/2013) 81.032,64€, δη σύνολο φόρου 167.421,37€, λόγω διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών άγνωστης ή μη διαρκούς ή μη σταθερής πηγής ή αιτίας σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 ποσού 141.006,54€ για το σύζυγο και 59.740,70€ για την προσφεύγουσα.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από 31.12.2018 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της φορολογικής αρχής η οποία και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα αυτής.

Με την υπ' αριθ./2018 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και του με αρ./2018 συνημμένου σε αυτήν σημειώματος διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 προέκυψε φόρος ποσού 89.302,31€ πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 9.156,40€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 ν. 4174/2013) 91.896,84€, δη σύνολο φόρου 190.636,35€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1) Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας- έλλειψη σαφούς, ορισμένης και αιτιολογημένης έκθεσης ελέγχου.

2) Μη διενέργεια ουσιαστικού ελέγχου και εξαγωγή εσφαλμένων συμπερασμάτων. Πιο συγκεκριμένα.

α. Οι καταθέσεις στον τηρούμενο στην με αριθμ.
τραπεζικό της λογαριασμό και οι πιστώσεις στη με αριθμό
πιστωτική της κάρτα συνολικού ποσού 56.760,95€ που εντοπίστηκαν από τον έλεγχο:

- Δικαιολογούνται από το ακαθάριστο εισόδημα της ατομικής της επιχείρησης που για το οικονομικό έτος 2013 ανερχόταν στο ποσό των 117.000,00€ και το οποίο δικαιολογεί κατά μέσο όρο εβδομαδιαία ακαθάριστα έσοδα ποσού 2.166,00€.
- Μέρος των καταθέσεων αφορά σε πληρωμές από το ΙΚΑ ΕΤΑΜ με το οποίο η προσφεύγουσα είχε συνάψει σύμβαση για τη διενέργεια βιοπαθολογικών εξετάσεων σε εξωτερικούς ασθενείς ασφαλισμένους του.
- Προέρχονται από χρηματικά ποσά που εισέπραττε η προσφεύγουσα τοις μετρητοίς από τους πελάτες της και για τα οποία είχαν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία, προκειμένου να εξοφλήσει τις υποχρεώσεις της επιχείρησής της (μισθοδοσία, πληρωμή δόσεων δανείου, μισθώματα επαγγελματικής έδρας, προμηθευτές, λογαριασμοί κοινής ωφελείας κ.λ.π.)

β. Οι πιστώσεις στον τηρούμενο από την προσφεύγουσα και το σύζυγό της στην με αριθμ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό συνολικού ποσού 215.678,00€ που εντοπίστηκαν από τον έλεγχο:

- Προέρχονται από επανακαταθέσεις χρηματικών ποσών τα οποία είχαν αναληφθεί σε προγενέστερο χρόνο από τραπεζικούς λογαριασμούς και συγκεκριμένα:

Από τον τηρούμενο λογαριασμό με αριθμό/..... έγιναν οι ακόλουθες αναλήψεις:

Ημερομηνία	Ποσό σε ευρώ
19.09.2011	30.000,00
23.09.2011	15.000,00
26.10.2011	18.000,00
02.11.2011	10.000,00
03.11.2011	10.000,00
Συνολικό ποσό	83.000,00

Εν συνεχεία ο σύζυγος της προσφεύγουσας και για λογαριασμό και των δύο προέβη στις ακόλουθες καταθέσεις μετρητών στον τηρούμενο με αριθμ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό με συνδικαιούχους τον ίδιο και την προσφεύγουσα.

Ημερομηνία	Ποσό σε ευρώ
14.03.2012	50.000,00
15.03.2012	55.100,00
Συνολικό ποσό	105.100,00

➤ Οι ακόλουθες πιστώσεις

Ημερομηνία	Ποσό σε ευρώ
30.08.2012	1.300,00
14.11.2012	16.258,00

προέρχονται από την ανάληψη ποσού 50.000,00€ που έλαβε χώρα στις 15.05.2012.

- Μέρος των πιστώσεων προέρχεται από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών και από επιδοτήσεις του ΟΠΕΚΕΠΕ που έλαβε ο σύζυγος της προσφεύγουσας. Ειδικότερα το συνολικό ποσό των επιδοτήσεων που έλαβε ο τελευταίος τα έτη 2007-2013 ανέρχεται σε 99.692,51€ εκ του οποίου 28.165,55€ και 18.074,00 χρησιμοποιήθηκαν για την αγορά ακινήτου και το υπόλοιπο ποσό ήτοι 53.452,96€ επανακατατέθηκε στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό. Επίσης από την ανάλωση κεφαλαίου χρήσεων 1998 έως και 2012 προκύπτουν διαθέσιμα κεφάλαια και των δύο συνολικού ποσού 176.346,31€ μέρος των οποίων επανακατατέθηκαν.

Ως προς την προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 45 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι: α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου, γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή, ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις, η) σε

περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, θ) σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 31.12.2013 του Γ.Γ.Δ.Ε.

«Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. 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 και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 8 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παράδοσης της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. ... Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.» Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων των παρ. 1 και 8 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.). Ως εκ τούτου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας ελέγχου σύμφωνα με τις οποίες γνωστοποιούνται στον φορολογούμενο η διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις του, τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της κατ' έλεγχο οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή βάσει της δήλωσης, ώστε ο φορολογούμενος να έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης. Άλλωστε, όπως προκύπτει με σαφήνεια και από τις προσβαλλόμενες προσωρινές πράξεις – επί των οποίων αναγράφεται ρητώς- σε περίπτωση αμφισβήτησης του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ο φορολογούμενος έχει την δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων που συνοδεύει τις πράξεις».

Επειδή, κατά τα λοιπά, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών (ΣΤΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004).

Επειδή, ως διοικητική πράξη ορίζεται η δήλωση βουλήσεως διοικητικού οργάνου ασκούντος δημόσια εξουσία με την οποία επέρχεται, μονομερώς, μεταβολή στον νομικό κόσμο δια της ιδρύσεως, μεταβολής ή καταργήσεως δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Κύρια χαρακτηριστικά της διοικητικής πράξης είναι το τεκμήριο νομιμότητας και η εκτελεστότητα. Η εκτελεστότητα δε της διοικητικής πράξης συνίσταται στο ότι η συμπεριφορά που καθορίζει (ενέργεια ή παράλειψη) και, γενικότερα, η ρύθμιση την οποία θεσπίζει είναι υποχρεωτική από την έκδοσή της (ΣΤΕ 1717/1988), χωρίς άλλο, δηλαδή χωρίς να χρειάζεται άλλη διαδικασία και, ειδικότερα, προηγούμενη δικαστική απόφαση (Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Σπηλιωτόπουλος, τόμος 1, έκδοση Νοεμβρίου 2011, σελίδα 116).

Επειδή, στην εξεταζόμενη υπόθεση, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι απαραδέκτως ασκείται ενδικοφανής προσφυγή κατά της προσαλλόμενης προσωρινής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Όσον αφορά στους προβαλλόμενους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι:

«1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό.

2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ... Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την παράγραφο 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175), ορίζεται ότι:

«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 4.

Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

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

«8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή

άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.»

Επειδή, στην ΠΟΛ 1095/29-4-2011 ορίζεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.» 2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά. 3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.».

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

«.....2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, **εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των**

συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

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

Επειδή, σύμφωνα με την 884/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣΤΕ:

«.....Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος – Και να μην μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντισταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, σκέψεις 35-41), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17) το βάρος απόδειξης των πραγματικών

περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.).....το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση. Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση..... η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης.....Η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 2 του Ν. 5638/1932 ορίζεται ότι:

«1. Χρηματική κατάθεσις παρά Τραπεζή εις ανοικτόν λογαριασμόν επ'ονόματι δύο ή πλειοτέρων από κοινού (Compte joint, joint account) είναι εν την έννοια του παρόντος νόμου η περιέχουσα τον όρον ότι του εκ ταύτης λογαριασμού δύναται να κάμνει χρήση εν όλω ή εν μέρει, άνευ συμπράξεως των λοιπών είτε εις είτε τινές, και πάντες κατ'ιδίαν οι δικαιούχοι».

Επειδή, με την υπ' αρ. 1891/2018 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι:

«.....Β. Εάν δεν προκύπτει (αφενός, με βάση τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου και των λοιπών συνδικαιούχων του λογαριασμού, σε συνδυασμό με τα αποδεικτικά στοιχεία που αυτοί επικαλούνται, και, αφετέρου, βάσει των μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης που λαμβάνει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την δέουσα, ενόψει των συνθηκών, επιμέλεια, προκειμένου να διαπιστώσει ποιος είναι ο αληθής δικαιούχος των επίμαχων ποσών, ενόψει και της πηγής ή αιτίας πίστωσής τους στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό) κάποια ιδιαίτερη εσωτερική σχέση μεταξύ των συνδικαιούχων ή/και το μερίδιο που δικαιούται ο καθένας τους, βάσει της μεταξύ τους σχέσης, εφαρμόζεται το τεκμήριο που θέτει το άρθρο 493 του Αστικού Κώδικα, σύμφωνα με το οποίο οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού έχουν δικαίωμα σε ίσα μέρη στο ενεργητικό του (πρβλ. ΣτΕ 2260/2008, ΑΠ 1128/2017, ΑΠ 1691/2014, ΑΠ 1001/2012, ΑΠ 380/2006 κ.ά.). Σε αντιστοιχία προς τα παραπάνω, η (εκδοθείσα κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 27 παρ. 2 του ΚΦΔ) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1050/17.2.2014 (Β' 474/25.2.2014), ορίζει, στο άρθρο 2.4, ότι «Περιπτώσεις κοινών [τραπεζικών] λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων)».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1033/21.02.2013 ορίζεται ότι:

«Για τους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, το ποσό του εμβάσματος επιμερίζεται στους συνδικαιούχους **καταρχήν** ισομερώς και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. 2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, συμπεριλαμβανομένων πελατολογίων και καταλόγων προμηθευτών, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 23 του Ν.4174/2013 ισχύει 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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης. β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεοδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.»

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 ορίζεται:

«...Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει 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 του φόρου».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι :

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα

έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, συνεκτιμώντας τα δεδομένα των τραπεζικών καταθέσεων που είχε στη διάθεσή του, σε συνδυασμό με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, διαπίστωσε για το οικ. έτος 2013 προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη ή μη σταθερή πηγή ή αιτία ποσού 141.006,54€ για το σύζυγο και 59.740,70€ για την προσφεύγουσα, η οποία προέκυψε ως ακολούθως:

Α. από τους προσωπικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας

REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Είδος Λογαριασμο ύ	Πλήθος Δικαιούχω ν Λσμου	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
2580			Καταθετικός	1	20/2/12	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.800,00
2594			Καταθετικός	1	29/2/12	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.570,00
2595			Καταθετικός	1	29/2/12	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.800,00
2630			Καταθετικός	1	29/3/12	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.000,00
2635			Πιστωτική Κάρτα-Λοιποί τύποι	1	3/4/12	ΠΛΗΡΩΜΗ Μέσω On- line	613,00
2665			Καταθετικός	1	30/4/12	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.000,00
2700			Καταθετικός	1	23/5/12	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.800,00
2703			Πιστωτική Κάρτα-Λοιποί τύποι	1	24/5/12	ΠΛΗΡΩΜΗ Μέσω On- line	935,95
2725			Καταθετικός	1	22/6/12	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.000,00

2759	.....	.....	Καταθετικός	1	6/7/12	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.500,00
2769	.....	.....	Καταθετικός	1	19/7/12	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4.480,00
2785	.....	.....	Καταθετικός	1	1/8/12	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.600,00
2797	.....	.....	Καταθετικός	1	10/8/12	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.500,00
2809	.....	.....	Καταθετικός	1	28/8/12	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	6.340,00
2827	.....	.....	Καταθετικός	1	6/9/12	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.000,00
2849	.....	.....	Καταθετικός	1	25/9/12	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.000,00
2869	.....	.....	Καταθετικός	1	8/10/12	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.000,00
2880	.....	.....	Καταθετικός	1	19/10/12	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.400,00
2913	.....	.....	Καταθετικός	1	5/11/12	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.500,00
2922	.....	.....	Καταθετικός	1	8/11/12	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.850,00
2935	.....	.....	Καταθετικός	1	14/11/12	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.772,00
2946	.....	.....	Καταθετικός	1	23/11/12	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.500,00
2969	.....	.....	Καταθετικός	1	7/12/12	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.000,00
2982	.....	.....	Καταθετικός	1	18/12/12	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.800,00
ΣΥΝΟΛΟ							56.760,95

Β. από κοινούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας με τον σύζυγο της

REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Είδος Λογαριασμού	Πλήθος Δικαιούχων Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
2614			Καταθετικός	2	14/3/12	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	50.000,00

2620	.....	.....	Καταθετικός	2	15/3/12	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	55.100,00
2621	.....	.....	Καταθετικός	2	15/3/12	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	63.020,00
2640	.....	.....	Καταθετικός	2	4/4/12	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	30.000,00
2812	.....	.....	Καταθετικός	2	30/8/12	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡ. ΑΠΟ ΑΡΣ ΕΒ414ΑΡ	1.300,00
2936	.....	.....	Καταθετικός	2	14/11/12	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	16.258,00
						ΣΥΝΟΛΟ	215.678,00
Ποσό που αναλογεί στην προσφεύγουσα βάσει της ΠΟΛ 1033/21.02.2013 215.678,00/2							107.839,00

Γ. από εισπράξεις από το Δημόσιο μέσω τραπεζικού λογαριασμού.

REC ID	Επωνυμία α Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Είδος Λογαριασμού	Πλήθος Δικαιούχων Λογισμίου	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
2789			Καταθετικός	3	3/8/12	ΟΑΕΕ	1.850,60
2835			Καταθετικός	3	19/9/12	ΟΑΕΕ	1.089,05
2836			Καταθετικός	3	19/9/12	ΟΑΕΕ	1.213,97
2837			Καταθετικός	3	19/9/12	ΟΑΕΕ	1.381,96
2838			Καταθετικός	3	19/9/12	ΟΑΕΕ	1.404,12
2839			Καταθετικός	3	19/9/12	ΟΑΕΕ	1.579,50
2841			Καταθετικός	3	19/9/12	ΟΑΕΕ	2.074,34

2842	.....	.....	Καταθετικός	3	19/9/12	ΟΑΕΕ	2.427,71
						ΣΥΝΟΛΟ	13.021,25

Από τις ανωτέρω πρωτογενείς μη αιτιολογημένες καταθέσεις συνολικού ποσού 177.621,20€ αφαιρέθηκαν τα δηλωθέντα στη φορολογική δήλωση της προσφεύγουσας έσοδα που ανέρχονταν σε 117.272,51€ { 116.632,51€ (ακαθάριστα έσοδα από ατομική άσκηση ελευθέριου επαγγέλματος) + 640,00€ (ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση γαιών) και προέκυψε προσαύξηση της περιουσίας της από άγνωστη ή μη σταθερή πηγή ή αιτία συνολικού ύψους 60.348,69€.

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι:

«στις 20/2/2012 κατατέθηκαν 1.800€, προκειμένου στις 21/2/2012 να πληρωθεί δόση δανείου ποσού 1.609,08€,

στις 29/2/2012 έγινε κατάθεση μετρητών ύψους 1.570€ και την ίδια μέρα έγινε: α) μεταφορά ποσού 777,50€ για τη μισθοδοσία της υπαλλήλου της και β) μεταφορά ποσού 793,36€ για τη μισθοδοσία της υπαλλήλου της,

στις 29/2/2012 έγινε κατάθεση ύψους 1.800€ προκειμένου την 1/3/2012 να πληρωθεί δόση δανείου ύψους 1.809,68€,

στις 29/3/2012 έγινε κατάθεση μετρητών 2.000€ προκειμένου στις 2/4/2012 να πληρωθεί δόση δανείου ποσού 1.806,52€,

στις 30/4/2012 έγινε κατάθεση μετρητών 2.000€ προκειμένου στις 2/5/2012 να πληρωθεί δόση δανείου ποσού 1.802,96€,

στις 23/5/2012 έγινε κατάθεση μετρητών 1.800€ προκειμένου στις 29/5/2012 να γίνει μεταφορά σε λογαριασμό υπαλλήλου της ποσού 777,06€ και μεταφορά σε λογαριασμό έτερης υπαλλήλου της ποσού 932,79€,

στις 22/6/2012 έγινε κατάθεση ποσού 2.000€ προκειμένου στις 29/6/2012 να πληρωθούν οι υπάλληλοι κ.κ. και με 772,60€ και 932,79€ αντίστοιχα,

στις 19/7/2012 έγινε κατάθεση 4.080€ προκειμένου να πληρωθούν 109,86€ στην εταιρεία τηλεπικοινωνιών στις 25/7/2012, ποσό 1.799,57€ για τη δόση δανείου την 1/8/2012, ποσό 1.705,39€ για να πληρωθεί η μισθοδοσία Ιουλίου 2012 την 1/8/2012 και ποσό 1.116,74€ για να πληρωθεί η προμηθεύτριά της εταιρεία την 1/8/2012,

την 1/8/2012 έγινε κατάθεση 1.600€ για να πληρωθεί στις 10/8/2012 η πρώτη δόση του φόρου εισοδήματος ποσού 2.209,48€,

στις 28/8/2012 έγινε κατάθεση ποσού 6.340€ και στις 31/8/2012 πληρώθηκαν 1.705,39€ για μισθοδοσία Αυγούστου 2012, ενώ στις 3/9/2012 πληρώθηκε δόση δανείου ποσού 1.794,68€,

στις 6/9/2012 έγινε κατάθεση ποσού 2.000€ για να πληρωθούν την ίδια ημέρα 114€ στον, 398,82€ στην, 384,15€ στην εταιρεία και 500€ στην κα,

στις 25/9/2012 έγινε κατάθεση ποσού 3.000€ προκειμένου στις 28/9/2012 να πληρωθούν 928,73€ συν 813,56€, την 1/10/2012 να πληρωθεί δόση δανείου 1.792,71€ και στις 2/10/2012 να πληρωθούν 309,26€ στην εταιρεία,

στις 8/10/2012 έγινε κατάθεση 3.000€ προκειμένου στις 11/10/2012 να πληρωθούν στη συνεργάτιδα εταιρία 349,29€ και στη 186€, ενώ στις 18/10/2012 πληρώθηκε η προμηθευτριά της εταιρεία με 1.845€,

στις 19/10/2012 έγινε κατάθεση 2.400€ για να πληρωθεί στις 24/10/2012 η δόση φόρου εισοδήματος ποσού 2.209,48€,

στις 5/11/2012 έγινε κατάθεση 2.500€ για να πληρωθούν στις 6/11/2012 434€ στη, 30€ στην κα 1.800€ στον προμηθευτή της κ. κλπ,

στις 23/11/2012 έγινε κατάθεση 2.500€ για να πληρωθούν στις 30/11/2012 σε μισθοδοσία 813,56€ συν 928,73€ και 554,21€ σε έτερη επαγγελματική της υποχρέωση και

στις 7/12/2012 έγινε κατάθεση 2.000€ και ακολούθησαν στις 20/12/2012 η καταβολή δώρων Χριστουγέννων ποσού 813,56 συν 928,73€, καθώς και η πληρωμή φόρου εισοδήματος ποσού 2.209,49€».

Η προσφεύγουσα, ωστόσο, δεν προσδιορίζει την πηγή προέλευσης των ανωτέρω καταθέσεων, παρά μόνο τον σκοπό για τον οποίο έλαβαν αυτές χώρα.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι αυτές προέρχονται από εισπράξεις από πελάτες και γενικότερα δικαιολογούνται από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης που ήταν ιδιαίτερα υψηλά την ελεγχόμενη χρήση προβάλλεται αλυσιτελώς, καθώς από το συνολικό ποσό των πρωτογενών καταθέσεων που αναφέρθηκαν ανωτέρω αφαιρέθηκαν α) το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας και β) τα έσοδα που είχε από ενοίκια ακινήτων και ως εκ τούτου το ποσό προσαύξησης της περιουσίας της από άγνωστη ή μη σταθερή πηγή ή αιτία προέρχεται από πρωτογενείς καταθέσεις.

Επειδή, τα ποσά που εισέπραξε η προσφεύγουσα από τον Ο.Α.Ε.Ε. το 2012 για φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε το 2011, αφαιρέθηκαν από το συνολικό ποσό των πρωτογενών καταθέσεων και δε λήφθηκαν υπόψη για τον προσδιορισμό της προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη ή μη σταθερή πηγή ή αιτία.

Επειδή, ορθώς η προσφεύγουσα επικαλείται ότι ο έλεγχος δεν αφαίρεσε από τις πρωτογενείς καταθέσεις το ποσό των 2.074,32€ που αφορά στην Α.Π.Υ./2011 που εκδόθηκε σε προγενέστερη χρήση και πιστώθηκε στους τραπεζικούς της λογαριασμούς την ελεγχόμενη χρήση, ωστόσο στην έκθεση ελέγχου εκ παραδρομής αφαιρέθηκε αντί της εν λόγω Α.Π.Υ. η Α.Π.Υ./2012 που εκδόθηκε στην ελεγχόμενη χρήση και η οποία ήταν μεγαλύτερης αξίας (2.996,07€).

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται επανακατάθεση χρηματικών ποσών τα οποία είχαν αναληφθεί από τον τηρούμενο στην λογαριασμό με αριθμό/..... ως ακολούθως:

α/α	Ημερομηνία	Ποσό σε ευρώ
1	19.09.2011	30.000,00
2	23.09.2011	15.000,00
3	26.10.2011	18.000,00
4	02.11.2011	10.000,00
5	03.11.2011	10.000,00
	Συνολικό ποσό	83.000,00

Επειδή, στις 25.10.2011 ο σύζυγος της προσφεύγουσας προέβη σε αγορά ενός αγροτικού ακινήτου έναντι τιμήματος 43.650,00€ το οποίο καταβλήθηκε σε μετρητά όπως αναφέρεται στο φύλλο 3 του με αριθμό/2011 συμβολαίου της συμβολαιογράφου του για την σύνταξη του οποίου κατέβαλε στην συμβολαιογράφο το ποσό των 672,24€ ήτοι το συνολικό κόστος αγοράς του εν λόγω ακινήτου ανήλθε σε 44.322,24€ (43.650,00+ 672,24) με αποτέλεσμα να καλύπτεται σχεδόν όλο το ποσό των 45.000,00€ που αντιστοιχεί στις υπό στοιχεία 1 και 2 αναλήψεις του ανωτέρω πίνακα.

Στις 04.04.2012 η προσφεύγουσα προέβη σε αγορά ενός διαμερίσματος έναντι τιμήματος 23.150,97€ το οποίο καταβλήθηκε σε μετρητά όπως αναφέρεται στο φύλλο 6 του με αριθμό/2012 συμβολαίου της συμβολαιογράφου για τη σύνταξη του οποίου κατέβαλε στην συμβολαιογράφο το ποσό των 431,13€ και στη Δ.Ο.Υ. Αλεξάνδρειας το ποσό των 1.973,48€ για φόρο μεταβίβασης ήτοι το συνολικό κόστος αγοράς του εν λόγω ακινήτου ανήλθε σε 25.555,58€ (23.150,97+1.973,48+431,13). Αφαιρούμενου του εν λόγω ποσού από το συνολικό ποσό των υπό στοιχείων 3, 4 και 5 αναλήψεων του ανωτέρω πίνακα δη 38.000,00€ προκύπτει **12.444,42€** διαθέσιμο χρηματικό ποσό εκτός τραπεζικού συστήματος που δύναται να έχει επανακατατεθεί κατά το κρινόμενο έτος 2012 σε τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας και του συζύγου της με αποτέλεσμα ο σχετικός ισχυρισμός της ως προς το ποσό αυτό να γίνει αποδεκτός.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι για την αγορά των ανωτέρω ακινήτων χρησιμοποιήθηκαν ποσά που προέρχονταν από επιδοτήσεις του ΟΠΕΚΕΠΕ προς το σύζυγό της, καθώς και από εισοδήματα προηγούμενων ετών και όχι τα ποσά των ανωτέρω αναλήψεων μετρητών, ωστόσο δεν προσκόμισε στον έλεγχο παραστατικά αναλήψεων των επιδοτήσεων και των εισοδημάτων προγενέστερων χρήσεων από τους τραπεζικούς λογαριασμούς ώστε να συγκεντρωθεί το ποσό που καταβλήθηκε τοις μετρητοίς στους αγοραστές, πολλώ δε μάλλον όταν είναι γνωστό ότι οι επιδοτήσεις του ΟΠΕΚΕΠΕ κατατίθενται σε τραπεζικούς λογαριασμούς των δικαιούχων και δεν καταβάλλονται σε μετρητά.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μέρος των επανακαταθέσεων και συγκεκριμένα ποσό 53.452,96€ αφορά σε επιδοτήσεις που έλαβε ο σύζυγός της από τον ΟΠΕΚΕΠΕ για τις οποίες δεν υπήρχε υποχρέωση αναγραφής τους στις φορολογικές δηλώσεις και που για τα οικονομικά έτη 2007 έως και 2013 ανήλθαν στο συνολικό ποσό των 99.692,51€ μέρος των οποίων και

συγκεκριμένα ποσό 46.239,55€ χρησιμοποιήθηκε για την αγορά του προαναφερθέντος αγροτικού ακινήτου από το σύζυγό της. Συγκεκριμένα επικαλείται τα κάτωθι ποσά επιδοτήσεων από τον ΟΠΕΚΕΠΕ:

Οικονομικό έτος	Χρήση	Έσοδα
2007	2006	5.557,49€
2008	2007	11.494,20€
2009	2008	16.261,18€
2010	2009	2.834,48€
2011	2010	28.165,55€
2012	2011	18.074,00€
2013	2012	17.305,61€
ΣΥΝΟΛΟ		99.692,51€

Επειδή, στο ποσό των 99.692,51€ συνυπολογίζει και την επιδότηση από τον ΟΠΕΚΕΠΕ οικονομικού έτους 2013 ποσού 17.305,61€ την οποία ούτως ή άλλως ο έλεγχος δε συμπεριέλαβε στις πρωτογενείς καταθέσεις μαζί με τα λοιπά εισοδήματα της ελεγχόμενης περιόδου. Για την τεκμηρίωση του ισχυρισμού της ότι ποσό 53.452,96€ των επανακαταθέσεων προερχόταν από ληφθείσες σε προγενέστερα του 2012 έτη επιδοτήσεις του ΟΠΕΚΕΠΕ, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει τραπεζικά παραστατικά που να αποδεικνύουν ότι προέβη η ίδια ή ο σύζυγός της σε ανάληψη του πιστωθέντος κάθε έτος σε τραπεζικούς λογαριασμούς ποσού των επιδοτήσεων, ώστε, διατηρώντας το εκτός πιστωτικών ιδρυμάτων, να είναι δυνατή η εκ νέου κατάθεσή του το έτος 2012 στους υπό κρίση τραπεζικούς λογαριασμούς.

Επειδή, η συνεχώς και αδικαιολογήτως επαναλαμβανόμενη διαδικασία, ανάληψης μετρητών και ολικής ή μερικής επανακατάθεσης αυτών, την οποία επικαλείται η προσφεύγουσα δεν συνάδει με την συνήθη πρακτική και τα συναλλακτικά ήθη.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ποσό των 1.300,00€ που πιστώθηκε στις 30.08.2012 στον τηρούμενο με αριθμό κοινό με το σύζυγό της τραπεζικό λογαριασμό αποτελεί επανακατάθεση του ποσού των 50.000,00€ που αναλήφθηκε από τον ίδιο λογαριασμό στις 15.05.2012, ωστόσο δεν προσκομίζει κάποιο τραπεζικό έγγραφο που να αποδεικνύει τον ισχυρισμό της ότι η κατάθεση των 1.300,00€ έγινε από την ίδια ή το σύζυγό της, με συνέπεια την απόρριψη του ισχυρισμού της ως αστήρικτου.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ποσό των 16.258,00€ που πιστώθηκε στις 14.11.2012 στον τηρούμενο με αριθμό κοινό με το σύζυγό της τραπεζικό λογαριασμό αποτελεί επανακατάθεση του ποσού των 50.000,00€ που αναλήφθηκε από τον ίδιο λογαριασμό στις 15.05.2012 και προς απόδειξη του ισχυρισμού της προσκομίζει αντίγραφο του τραπεζικού παραστατικού κατάθεσης στο οποίο αναγράφεται ότι η κατάθεση έγινε από το σύζυγό της.

Επειδή, η φορολογική αρχή δεν τεκμηρίωσε ότι η ανάληψη του ποσού των 50.000,00€ σε μετρητά στις 15.05.2012 δαπανήθηκε για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών ώστε να καταστεί ανέφικτη η επανακατάθεση του ποσού των 16.258,00€ στο λογαριασμό της προσφεύγουσας με αποτέλεσμα να μην στοιχειοθετείται η προσαύξηση περιουσίας για το ποσό των 16.258,00€ με βάση τις διατάξεις του ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ/5.11.2015 εγγράφου του Υπουργείου Οικονομικών και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας να γίνει αποδεκτός.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 του ν. 2238/1994 του Κεφαλαίου Γ' «Προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες», ως ίσχυε το διαχειριστικό έτος 2012, οριζόταν ότι:

«1. Η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογουμένου ή της συζύγου του, κατά περίπτωση, από εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών και αν δε δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48.

2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει. Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. Τα ποσά αυτά ιδίως είναι: α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο, τη σύζυγο του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. ... ε) Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Ειδικώς, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς δαπάνης της προηγούμενης παραγράφου, κατά το ποσό που προέρχεται από δαπάνη του άρθρου 17, το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης. ... ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο. Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, 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 16 και 17, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. ... 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.»

Επειδή, ως προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2238/1994, η ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών λαμβάνεται υπόψη για τον περιορισμό ή την κάλυψη προστιθέμενων διαφορών τεκμηρίων και όχι για την δικαιολόγηση πρωτογενών καταθέσεων και προσαύξησης περιουσίας. Ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες ως αναφέρεται στο ν. 2238/1994 και ο εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας ως αναφέρεται στο ν. 4172/2013 θεσπίστηκε ώστε να παρέχεται στη φορολογική αρχή η δυνατότητα εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας, προκειμένου να ενισχυθεί η δυνατότητα αντιμετώπισης της φοροαποφυγής διαμέσου σαφών αντικειμενικών κριτηρίων.

Επειδή, ο σχηματισμός του μη αναλωθέντος κεφαλαίου, συνίσταται σε έναν τεκμαρτό τρόπο σχηματισμού κεφαλαίου, που προσδιορίζεται με διαφορετικό τρόπο, ανάλογα με τις χρήσεις που αφορά, κατ' εφαρμογή της εκάστοτε ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, και αποτελεί ένδειξη διαθέσιμου κεφαλαίου, για την επαλήθευση του οποίου απαιτείται η επίκληση και προσκόμιση και λοιπών στοιχείων, όπως κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών και μεταβολών περιουσιακής κατάστασης. Η προσφεύγουσα, αν και επικαλείται αναλήψεις από τραπεζικό λογαριασμό προηγούμενου έτους, δεν προσκομίζει την κίνηση των τηρούμενων τραπεζικών λογαριασμών, έτσι ώστε να αποκλειστεί το ενδεχόμενο ορισμένες από τις αναλήψεις της να επανακατατέθηκαν και να τροφοδότησαν άλλον λογαριασμό, καθώς επίσης και να προκύπτει το λογιστικό τους υπόλοιπο, κατά την 31/12/2011 ή τουλάχιστον 01/01/2012, ώστε να διασταυρωθεί αν το επικαλούμενο σχηματισθέν κεφάλαιο από δηλωθέντα εισοδήματα προηγούμενων ετών ήταν διαθέσιμο εκτός τραπεζικού συστήματος. Τουτέστιν, δεν ανταποκρίνεται η προσφεύγουσα στο βάρος της επαρκούς δικαιολόγησης για την προσαύξηση της περιουσιακής της κατάστασης.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι πρωτογενείς καταθέσεις προέρχονται από χρηματικά διαθέσιμα προηγούμενων χρήσεων που διακρατούνταν εκτός χρηματοπιστωτικού συστήματος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, το προερχόμενο από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή και αιτία εισόδημα σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ύστερα από τα παραπάνω, προσδιορίζεται στο ποσό των 45.997,48 $\{(60.348,69\text{€} - (16.258,00\text{€} + 12.444,42\text{€}):2)\}$ για την προσφεύγουσα και 126.655,33€ $\{141.006,54\text{€} - (16.258,00\text{€} + 12.444,42\text{€}):2\}$ για τον σύζυγό της.

Κατόπιν των ανωτέρω, το φορολογητέο εισόδημα, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του ν. 3986/2011 και ο αναλογών φόρος, βάσει των γενικών διατάξεων, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012 (Οικ. έτος 2013) προσδιορίζονται ως ακολούθως:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά βάσει της παρούσας απόφασης		Διαφορά απόφασης – δήλωσης
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
A - B. Από ακίνητα		608,00		608,00		608,00	0,00
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις							
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις	14.831,44		14.831,44		14.831,44		0,00
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες							
Z. Από ελευθέρια επαγγέλματα		18.506,15	141.006,54	78.246,85	126.655,33	64.503,63	172.652,81
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης							
Συνολικό εισόδημα	14.831,44	19.114,15	155.837,98	78.854,85	141.486,77	65.111,63	172.652,81
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	14.831,44	19.114,15	155.837,98	78.854,85	141.486,77	65.111,63	172.652,81
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται		562,14					-562,14
Άθροισμα	14.831,44	19.676,29	155.837,98	78.854,85	141.486,77	65.111,63	172.090,67
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994							
Φορολογητέο εισόδημα	14.831,44	19.676,29	155.837,98	78.854,85	141.486,77	65.111,63	172.090,67

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Διαφορά απόφασης – δήλωσης
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
Εισόδημα επιβολής εισφοράς	17.486,56€	20.991,72€	158.493,10€	79.462,85€	144.141,89€	66.989,20€	172.652,81€
Συντελεστής εισφοράς	1%	2%	4%	3%	4%	3%	
Εισφορά	174,87€	419,83€	6.339,72€	2.440,21€	5.765,68€	2.009,68€	7.180,66€

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Διαφορά απόφασης - δήλωσης
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	14.831,44	155.837,98	141.486,77	126.655,33
	Της συζύγου	19.676,29	78.854,85	65.111,63	45.435,34
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	-3.184,11			-3.184,11
	Χρεωστικό ποσό		75.000,19	62.820,86	62.820,86
Προκαταβολή φόρου		389,76	389,76	389,76	0,00
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		19,20	19,20	19,20	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		3,84	3,84	3,84	0,00
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ. ΟΓΑ εκπροθέσμου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας					
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013			43.204,37	36.592,82	36.592,82
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013			37.828,28	32.055,31	32.055,31
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)					
Εισφορά Αλληλεγγύης		594,70	8.779,93	7.775,36	7.180,66
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης					
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμφητισμών		-34,87	-34,87	-34,87	
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		165.859,89	140.272,28	141.833,76
	για επιστροφή	1.561,48			-1.561,48

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./30.01.2019 ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ

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

Τροποποίηση της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά ελέγχου - απόφασης
Διαφορά φορολογητέου εισοδήματος,	200.793,10€	172.090,67€	28.702,43€
Διαφορά φόρου	78.203,50€	66.004,97€	12.198,53€
Εισφορά αλληλεγγύης	8.185,23€	7.180,66€	1.004,57€
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)	81.032,64€	68.648,13€	12.384,51€
Σύνολο φόρου για καταβολή	167.421,37€	141.833,76€	25.587,61€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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