



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 18 / 05 / 2018

Αριθμός Απόφασης **2485**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)

γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)

δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»

ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,

4. Την από **19/01/2018** και με αριθμ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ:**, κατοίκου Παλ. Ψυχικού, επί της οδού, τ.κ 15452, κατά της υπ' αριθμ. /**15-12-2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος**, καθώς και της υπ' αριθμ. /**15-12-2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής **Εισφοράς Αλληλεγγύης** οικον. έτους **2012**, που εξέδωσε η προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα:

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις της προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, καθώς και την από **15/12/2017** έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος**, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **19/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** του, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, έγινε στις **20/12/2017**, καθώς και επί του **Υπομνήματος** νέων στοιχείων που κατατέθηκε στην υπηρεσία μας και έλαβε με αριθ. πρωτ.**/20-04-2018**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής και του υπομνήματος, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με την υπ' αριθμ.**/21-3-2014** **εντολή ελέγχου** γραφείου του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διενεργήθηκε μερικός έλεγχος Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος στον προσφεύγοντα, για τα οικον. έτη **2003 – 2013**, προκειμένου να διαπιστωθεί αν προκύπτει προσαύξηση της περιουσίας του κατά τα ανωτέρω έτη, από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, που δεν δικαιολογείται (άρθρο 48 § 3 ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 και ισχύει), επειδή ο προσφεύγων ήταν συνδικαιούχος λογαριασμών από τους οποίους κατά τα ημερολογιακά έτη **2010** και **2011** απεστάλησαν στο εξωτερικό χρηματικά **εμβάσματα** συνολικού ποσού **707.000€** και **370.000€** αντίστοιχα, καθώς και αξιοποίηση των δεδομένων των ψηφιακών δίσκων (CD) που παραδόθηκε στον έλεγχο με την υπ' αριθμ. **Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε./2013** παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος (έγγραφο**/22-5-2015**).

Από τον έλεγχο του ανωτέρω ψηφιακού δίσκου, διαπιστώθηκε ότι συνδικαιούχος των λογαριασμών ήταν και ο προσφεύγων, μετά δε την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών που περιέχονταν σ' αυτούς, προέκυψαν πιστώσεις μετρητών, μεταφορές χρηματικών ποσών κλπ κατά το χρονικό διάστημα **από 01/01/2002 έως 31/12/2012**. Οι πιστώσεις αυτές οι οποίες δεν συσχετίζονταν με χρεώσεις των τραπεζικών λογαριασμών και δεν προέκυπτε η αιτία τους, χαρακτηρίστηκαν από την ελέγχουσα φορολογική Αρχή ως **πρωτογενείς καταθέσεις**, για τις οποίες αφού ελήφθησαν υπόψη αφενός το υπόμνημα του προσφεύγοντος, καθώς και η απάντησή του επί του σημειώματος διαπιστώσεων, και αφετέρου α) η υπ' αριθμ. **ΔΕΛ Β 1136035/15-09-2017** (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, β) Οι αποφάσεις του **ΣτΕ 1738/2017** και **ΣτΕ 2934/2017** περί παραγραφής και γ) Οι υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1175, 1190, 1191 και 1192/2017 εγκύκλιοι του Διοικητή της ΑΑΔΕ, κατέληξε στο πόρισμά της, το οποίο μαζί με τις διαπιστώσεις των ελεγκτών, καταγράφεται στην από **15/12/2017** Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ίδιας Υπηρεσίας

Σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω έκθεσης ελέγχου, διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας για το έτος **2011**, ποσού **84.038,09€**

Μετά τα ανωτέρω, η προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., εξέδωσε τις κατωτέρω οριστικές πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Οικον. Έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου (€)	Προσαύξηση (€)	Συνολικό ποσό που βεβαιώθηκε
1	 - 15/12/17	Φόρου Εισοδήματος	2012	84.038,09 €	35.829,59 €	42.995,51 €	78.825,10 €
2	 - 15/12/17	Εισφ. Αλληλεγγύης	2012		3.964,01 €	4.756,81 €	8.720,82 €
Σύνολα				84.038,09 €	39.793,60 €	47.752,32 €	87.545,92 €

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, καθώς και με το υπ' αριθμ. **ΔΕΔ/20-04-2018** **υπόμνημα** που υπέβαλαν στην υπηρεσία μας, ζητούν την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** των ανωτέρω Πράξεων, προβάλλοντας ότι:

1. Ότι ο έλεγχος είναι παράτυπος, λόγω της μεγάλης χρονικής διάρκειάς του (6 και πλέον έτη)
2. Αναστροφή του βάρους της απόδειξης από τη φορολογική αρχή στον ίδιο,
3. Έγινε εσφαλμένος και μη νόμιμος καταλογισμός προσαύξησης περιουσίας κατά την έννοια του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994, για τις υπό κρίση πιστώσεις, όπως αναφέρονται για

καθεμιά απ' αυτές, στη συνέχεια της παρούσας, προσκομίζει δε και επικαλείται τα κατωτέρω έγγραφα, τα οποία αποτελούν **νέα στοιχεία**, δεδομένου ότι δεν είχαν τεθεί υπόψη του ελέγχου.

Συγκεκριμένα **με την ενδικοφανή προσφυγή**, προσκομίζει και επικαλείται τα κατωτέρω **νέα στοιχεία**:

- ✓ Ηλεκτρονικό έγγραφο με ημερ/νία 09/01/2018 από την ηλεκτρονική σελίδα του Ελληνικού Υπουργείου Εξωτερικών (**Σχετ. 6**)
- ✓ Ηλεκτρονικό έγγραφο με συνέντευξη του πρέσβη του Ζαΐρ στην Ελλάδα το έτος 2012 (**Σχετ. 7**)
- ✓ Το υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο – διάταγμα του Κομισσάριου Εσωτερικών (**Σχετ. 8**)
- ✓ Το από 25.1.1974 πρωτόκολλο παράδοσης – παραλαβής, στο οποίο αναγράφεται η εκ μέρους του παράδοσης του ακινήτου του αρτοποιείου, του εξοπλισμού και επίπλων καθώς και όλων των υλικών που υπήρχαν, σε πολίτη του Ζαΐρ (**Σχετ. 9**).
- ✓ Εξουσιοδοτήσεις στον και στον πορτογάλο δικηγόρο να προβεί για λογαριασμό του στις δέουσες ενέργειες για την είσπραξη της αποζημίωσης (**Σχετ. 10^α** και **10^β**).
- ✓ Το παραστατικό της από 26/10/2011 κατάθεσης στην (**Σχετ. 12**)
- ✓ Το παραστατικό του εμβάσματος 8.864 ευρώ που απέστειλε στις 12.7.2011 ο γιος του στην (**Σχετ. 14**), καθώς και Υπεύθυνη δήλωση υπογεγραμμένη από την σύντροφο του γιού του κα., στην οποία δηλώνει ότι τα μισά από τα χρήματα του ανωτέρω ταξιδίου, δηλαδή 4.432€, που της αναλογούσαν, τα κατέβαλε η ίδια (**Σχετ. 15**)

και με το υποβληθέν στην υπηρεσία μας **υπόμνημα**, προσκομίζει και επικαλείται τα κατωτέρω **νέα στοιχεία**:

1. Το από 05/04/2018 και με αριθ. πρωτ. έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών της Δημοκρατίας του Κογκό που αναφέρει το συνολικό ποσό της αποζημίωσης, ποσού 166.944,97\$, που του καταβλήθηκε σε δύο δόσεις στον λογαριασμό του εντολοδόχου του δικηγόρου, με επίσημη μετάφραση (**Σχετ.Υπ 1**)
2. Το από 12/12/08 έγγραφο δήλωσης ανάληψης υποχρέωσης διαπραγμάτευσης του εντολοδόχου του δικηγόρου, δυνάμει του πληρεξουσίου από τον κ., με επίσημη μετάφραση (**Σχετ.Υπ 2**),
3. Το από 24/10/2008 έγγραφο – πληρεξούσιο με το οποίο ορίζει τον κ. να χειριστεί την υπόθεση της Ζαΐροποίησης παρέχοντας το δικαίωμα να εκχωρεί σύνολο ή μέρος των εξουσιών σε ένα ή περισσότερα άτομα της επιλογής του, με επίσημη μετάφραση (**Σχετ.Υπ 3**),
4. Το από 20/01/1974 έγγραφο του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας με αριθμό πρωτ., που τον αναγκάζει να παραδώσει το αρτοποιείο του στον και με την σχετική απογραφή των εμπορευμάτων, των παγίων καθώς και της οικίας του με την οικοσκευή, με επίσημη μετάφραση (**Σχετ.Υπ 4**),
5. Το από 08/02/1974 έγγραφο του λογιστικού φοροτεχνικού γραφείου..... με αριθμό, που επιβεβαιώνει την ολοκλήρωση της διαδικασίας, με επίσημη μετάφραση (**Σχετ.Υπ 5**),
6. Τα από 29/11/2010 ποσού 4.936,52\$ και από 05/07/2011 ποσού 105.094,00\$, παραστατικά της τράπεζας, με εντολέα τον δικηγόρο τουκαι αιτιολογία πληρωμής «Αποζημίωση από τη Ζαΐροποίηση της» (**Σχετ. 6 και 7**)

1. Ως προς την προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα ως προσαύξηση περιουσίας, οι κατωτέρω πιστώσεις:

α/α	Έτος	Τράπεζα	Λογμός	Αιτιολογία	Ημερ/νία κατάθεσης	Πρωτογενείς Καταθέσεις	Συν-δικαιούχοι	Αναλογούντα ποσά	
								Υπόχρεου	Συζύγου
4	2011	.....	.....		5/7/2011	72.674,09 €	2	72.674,09 €	
5	2011	.....	.....		11/7/2011	8.864,00 €	3	8.864,00 €	
84	2011	.....	.....		#####	2.500,00 €	3	2.500,00 €	
2011 Άθροισμα						84.038,09 €		84.038,09 €	
Γενικό Άθροισμα						84.038,09 €		84.038,09 €	

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **48 § 3** εδαφίου **β'** του **ν. 2238/94**, όπως αυτή προστέθηκε με τη διάταξη του άρθρου **15 § 3** του **ν. 3888/2010**, ορίζεται ότι «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση»,

Επειδή με την εγκύκλιο του Υπ. Οικ **ΠΟΛ 1095/2011**, διευκρινίστηκαν μεταξύ των άλλων τα ακόλουθα: «... **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, κλπ. **5)** Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες. ... **7)** Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται. **8)** Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, **απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία**, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης **να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων**, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του ΚΦΕ. **9)** Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.... **11)** Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. **12)** Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι **οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος**».

Επειδή περαιτέρω, με το με αρ πρωτ. **ΔΕΑΦΑ1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015** έγγραφο του Υπ. Οικ. διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: **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 παρ. 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, **εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής**, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. **3)** Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που **οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές**, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. **4)** Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται **σε κινητή ή ακίνητη περιουσία**

οποιαδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της. 5) Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. 6) Για την **δικαιολόγηση προσαύξησης** περιουσίας **μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων** ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά. 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 (πχ τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κλπ). 8) Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών **πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς**, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές -κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται **δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης** στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό **αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό.** Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον **ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει** εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. 9) Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. 10) Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.

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

(**Σκέψη 7**) ..., ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του **των μεγάλων ποσών** που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, **να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, ...** Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. ..., 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

(**Σκέψη 8**) ..., Επειδή, η καταστολή της φοροδιαφυγής, ..., συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. ..., 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. ...

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

1.1. Ως προς την υπ' αριθμ. 4 πίστωση του έτους 2011

Επειδή, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα ως προσαύξηση περιουσίας η πίστωση:

α/α	Έτος	Τράπεζα	Λογαριασμός	Αιτιολογία	Ημερομηνία	Πρωτογενείς καταθέσεις	Συνδίκαιοι	Αναλογούντα ποσά	
								Υπόχρεου	Συζύγου
4	2011	.....	.....		5/7/2011	72.674,09 €	2	72.674,09 €	
Σύνολα						72.674,09 €		72.674,09 €	0,00 €

Για την οποία ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορά αποζημίωση που έλαβε από το δικηγόρο του, ο οποίος είχε αναλάβει την διεκδίκησή τους μετά από τη Ζαϊροποίηση Συγκεκριμένα, ισχυρίζεται ότι:

Από το 1952 έως το τέλος του 1996, διέμενε και δραστηριοποιούνταν επαγγελματικά στην Κινσάσα της Δημοκρατίας του Ζαϊρ, πρώην Βελγικό Κονγκό, ως αρτοποιός. Ωστόσο το 1973 με προεδρικό διάταγμα, αγροτοβιομηχανικές επιχειρήσεις, ορυχεία και εμπορικές επιχειρήσεις που ανήκαν σε ξένους, κατασχέθηκαν από το κράτος και πέρασαν σε Ζαϊρινούς υπηκόους. Για τη λεγόμενη αυτή "Ζαϊροποίηση - Zairianisation", την αφαίρεση δηλαδή της περιουσίας των ξένων υπηκόων, υποτίθεται ότι θα αποζημιώνονταν οι ξένοι που έχαναν τις περιουσίες τους. Ωστόσο, οι αποζημιώσεις αυτές δεν είχαν καταβληθεί μέχρι το 2010. Κατά το έτος αυτό το Ζαϊρ ζήτησε δάνειο από την παγκόσμια τράπεζα. Η τελευταία, προκειμένου να χορηγήσει το δάνειο έθεσε ως όρο να καταβάλει η κυβέρνηση της χώρας μέρος των αποζημιώσεων που εκκρεμούσαν από το 1973. Κατόπιν τούτου η κυβέρνηση αναγκάστηκε και κατέβαλε το 25% των αποζημιώσεων προς εκείνους που είχαν χάσει τις περιουσίες τους το 1974.

Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων αναφέρει ότι κι' αυτός ανήκει σ' εκείνους που έχασαν περιουσιακά στοιχεία το 1973 στα πλαίσια της Ζαϊροποίησης. Συγκεκριμένα, αναγκάστηκε να παραδώσει το αρτοποιείο ιδιοκτησίας του στην Κινσάσα προς έναν Ζαϊρινό υπήκοο με το όνομα με το υπ' αρ. πρωτ. έγγραφο – διάταγμα του Κομισσαρίου Εσωτερικών (Σχ.8), συντάχθηκε δε μεταξύ αυτού και του εν λόγω νέου ζαϊρινού ιδιοκτήτη το από 25.1.1974 πρωτόκολλο παράδοσης – παραλαβής, στο οποίο αναγράφεται η εκ μέρους του παράδοσης προς αυτόν του ακινήτου του αρτοποιείου, του εξοπλισμού και επίπλων καθώς και όλων των υλικών που υπήρχαν σε αυτόν (Σχ.9). Από τότε, για πάνω από 35 χρόνια, περίμενε την καταβολή της αποζημίωσης για την περιουσία που του είχε αφαιρεθεί. Όπως δε όλοι οι άλλοι θιγόντες είχε αναθέσει την υπόθεση σε δικηγόρικό γραφείο, και συγκεκριμένα στον πορτογάλο δικηγόρο (ο οποίος χειριζόταν τους φακέλους των περισσότερων Ελλήνων) τον οποίο είχε εξουσιοδοτήσει να προβεί για λογαριασμό του στις δέουσες ενέργειες για την είσπραξη της αποζημίωσής του, όπως εμφανίζεται στο σχετικό έγγραφο που προσκομίζει και επικαλείται (Σχ.10). Μετά την κατά τα ανωτέρω απόφαση της κυβέρνησης του Ζαϊρ να καταβάλει μέρος των αποζημιώσεων για τη Ζαϊροποίηση

του 1974 και ενεργειών του δικηγόρου του, έλαβε στις **05/07/2011** μέσω σχετικού εμβάσματος το ποσόν των **105.094\$ (επίμαχη πίστωση 72.674,09€)** με σχετικό έμβασμα στον λογαριασμό του στη, με εντολέα τον δικηγόρο του και αιτιολογία πληρωμής σαφή: «Αποζημίωση από τη Ζαϊροποίηση της, όπως προκύπτει από το παραστατικό της τράπεζας που προσκομίζει και επικαλείται (**Σχετ. Υπ. 7**). Πέραν του εμβάσματος αυτού, στις **29/11/2010**, είχε λάβει για τον ίδιο λόγο και το ποσό των **4.936,52\$**, όπως προκύπτει από το παραστατικό της τράπεζας που προσκομίζει και επικαλείται (**Σχετ. Υπ. 6**). Περαιτέρω, το σχετικό ποσό που καταβλήθηκε στον εντολοδόχο του δικηγόρου από τη Δημοκρατία του Κονγκό, ανήλθε στο ποσό των **166.944,97\$ (Σχετ. Υπ. 1)**, από το οποίο παρακράτησε ποσοστό **30% (Σχετ. Υπ. 2)**, ήτοι ποσό **50.083,49\$** ($166.944,97\$ \times 30\%$), καθώς και για τραπεζικά και άλλα μικροέξοδα ποσό 6.830,96\$. Συνεπώς του καταβλήθηκαν $166.944,97\$ - 50.083,49\$ - 6.830,96\$ = 110.030,52\$$, που ισούται με το άθροισμα των ανωτέρω δύο καταθέσεων.

Επειδή από τα ανωτέρω νέα στοιχεία που προσκόμισε μετ' επικλήσεως ο προσφεύγων, προκύπτει ότι η επίμαχη πίστωση ποσού 105.094\$, είναι **γνωστής πηγής**, δεδομένου ότι αφορά τμήμα της **αποζημίωσης** ο προσφεύγων από τη Δημοκρατία του Ζαΐρ για την εθνικοποίηση και αφαίρεση της περιουσίας του στην Κινσάσα το έτος 1974 και ως εκ τούτου το ποσό της πίστωσης, **δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας** γι' αυτόν.

Επειδή, στο άρθρο 17 του **Συντάγματος** ορίζεται ότι «1. Η ιδιοκτησία τελεί υπό την προστασία του Κράτους [...] 2. Κανένας δεν στερείται την ιδιοκτησία του, παρά μόνο για δημόσια ωφέλεια που έχει αποδειχθεί με τον προσήκοντα τρόπο, όταν και όπως ο νόμος ορίζει, και πάντοτε αφού προηγηθεί πλήρης αποζημίωση, που να ανταποκρίνεται στην αξία την οποία είχε το απαλλοτριούμενο κατά το χρόνο της συζήτησης στο δικαστήριο για τον προσωρινό προσδιορισμό της αποζημίωσης. Αν ζητηθεί απευθείας ο οριστικός προσδιορισμός της αποζημίωσης, λαμβάνεται υπόψη η αξία κατά το χρόνο της σχετικής συζήτησης στο δικαστήριο. [...] 4. [...] Η αποζημίωση **δεν υπόκειται, ως αποζημίωση, σε κανένα φόρο, κράτηση ή τέλος**. 5. [...]».

Περαιτέρω, στη διάταξη της περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 28 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994, Α' 151), ίσχυε κατά τα κρίσιμα έτη, ορίζονται τα εξής: «Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και η πραγματοποιηθείσα αυτόματη υπερτίμηση του πάγιου κεφαλαίου που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση, καθώς και η υπερτίμηση που δεν πραγματοποιήθηκε, εφόσον αυτή έχει περιληφθεί στην απογραφή. Κατ' εξαίρεση, η υπερτίμηση από την αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου, το οποίο ιδιοχρησιμοποιείται ή έχει ιδιοχρησιμοποιηθεί για την άσκηση του αντικείμενου των εργασιών της επιχείρησης, απαλλάσσεται του φόρου, εφόσον εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού και φορολογείται σε περίπτωση διανομής του ή διάλυσης της επιχείρησης, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Κατά τον υπολογισμό του υπερτιμήματος από την πώληση ακινήτου, εξαιρουμένου του υπερτιμήματος που προκύπτει από την αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου, ως τιμή πώλησης δεν δύναται να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας, όπως προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων»

Επειδή, κατά την έννοια των ως άνω συνταγματικών διατάξεων, η αφαίρεση της ιδιοκτησίας με αναγκαστική απαλλοτρίωση είναι δυνατή μόνο μετά από προηγούμενη πλήρη αποζημίωση του ιδιοκτήτη, η οποία ορίζεται από τα αρμόδια (πολιτικά) δικαστήρια. Ως εκ τούτου, η αποζημίωση που καταβάλλεται στον κύριο ακινήτου το οποίο απαλλοτριώνεται αναγκαστικά, αντιστοιχεί στην αξία του απαλλοτριούμενου ακινήτου κατά τον οριζόμενο στις εν λόγω διατάξεις χρόνο, χορηγείται δε προς αποκατάσταση της ζημίας που αυτός υφίσταται λόγω της στέρησης της ιδιοκτησίας του, λόγος για τον οποίο, άλλωστε, προβλέπεται ρητώς στην παρ. 4 του άρθρου 17 του Συντάγματος ότι η αποζημίωση αυτή δεν υπόκειται σε κανένα φόρο, κράτηση ή τέλος, προδήλως διότι στην περίπτωση αυτή θα καθίστατο μη πλήρης (**πρβλ. ΣτΕ 2707/1977 ΟΛ., 595/1965 ΟΛ., 2691/1971**). Εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 28 § 3 περ ζ' του ν.2238/1994, το υπερτίμημα που προκύπτει από την αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου επιχείρησης, δηλαδή η διαφορά μεταξύ του ύψους της καταβαλλόμενης στον ιδιοκτήτη του εν λόγω ακινήτου αποζημίωσης και της τιμής κτήσης αυτού, «θεωρείται» ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, προκειμένου δε περί ιδιοχρησιμοποιούμενου από επιχείρηση ακινήτου, η φορολόγηση του εν λόγω υπερτιμήματος αναβάλλεται ενόσω αυτό εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού και αυτό φορολογείται στο όνομα της επιχείρησης μόνο σε περίπτωση διανομής του ή διάλυσης της επιχείρησης. Όμως, η κατά την ως άνω διάταξη φορολόγηση, στο όνομα της

ιδιοκτήτριας του απαλλοτριούμενου ακινήτου επιχείρησης (106 παρ. 4 Κ.Φ.Ε.), του υπερτιμήματος, το οποίο αποτελεί τμήμα της καταβαλλόμενης σ' αυτήν αποζημίωσης, έστω και στον μεταγενέστερο χρόνο της διανομής αυτού ή της διάλυσης της επιχείρησης, έρχεται σε αντίθεση με τις διατάξεις των παρ. 2 και 4 του άρθρου 17 του Συντάγματος, διότι καθιστά την αποζημίωση για την απαλλοτρίωση του ακινήτου αυτής μη πλήρη **ΣτΕ 678/2017**.

Επειδή με την υπ' αριθμ. **ΠΟΛ.1059/18.3.2015** εγκύκλιο του Υ.Ο, διευκρινίστηκε ότι στις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου του άρθρου 47§1 του ν.4172/2013 εμπίπτουν, μεταξύ άλλων, τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά που δεν έχουν υπαχθεί στην αυτοτελή φορολόγηση του άρθρου 72§12 του ν.4172/2013, Επιπλέον, ... ότι όσα αναφέρονται σχετικά με την υπαγωγή σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων διανεμόμενων ή κεφαλαιοποιούμενων αποθεματικών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος **δεν εφαρμόζονται στα αποθεματικά που έχουν σχηματιστεί από την υπερτίμηση από αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου δεδομένου ότι η αποζημίωση που λαμβάνεται στις περιπτώσεις αυτές κατά συνταγματική επιταγή δεν υπόκειται σε φόρο.**

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το ποσό της επίμαχης πίστωσης, **δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας** του προσφεύγοντος, δεδομένου ότι αφορά **αποζημίωση που προήλθε από αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου**, η οποία δεν υπόκειται σε φορολογία σύμφωνα με το άρθρο 17§4 του Συντάγματος, **ΣτΕ 678/2017** και **ΠΟΛ.1059/2015**.

Ως εκ τούτου, από την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος, πρέπει να αφαιρεθεί το ποσό των **72.674,09€**.

1.2. Ως προς την υπ' αριθμ. 5 πίστωση του έτους 2011

Επειδή, για την κατωτέρω πίστωση:

α/α	Έτος	Τράπεζα	Λογαριασμός	Απολογία	Ημερομηνία	Πρωτογενείς καταθέσεις	Συνδικαιούχοι	Αναλογούντα ποσά	
								Υπόχρεου	Συζύγου
5	2011	.....	.....		11/7/2011	8.864,00 €	3	8.864,00 €	
Σύνολα						8.864,00 €		8.864,00 €	0,00 €

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η εν λόγω κατάθεση έγινε από το γιό του, προκειμένου αυτός να πληρώσει το ποσό αυτό σε ταξιδιωτικό πρακτορείο για ταξίδι που πραγματοποίησε με τη σύντροφό του τον Αύγουστο του 2011 στην Πολυνησία, προς απόδειξη δε των ισχυρισμών του, προσκομίζει και επικαλείται: **α)** Το παραστατικό του εμβάσματος 8.864€ που απέστειλε για τον ανωτέρω λόγο στις 12.7.2011 ο γιος του στην στην Ταϊτή (**Σχετ. 14^α** και **14^β**) και **β)** Υπεύθυνη δήλωση υπογεγραμμένη από την σύντροφο του γιού του κα., στην οποία δηλώνει ότι τα μισά από τα χρήματα του ανωτέρω ταξιδιού, δηλαδή 4.432€, που της αναλογούσαν, τα κατέβαλε η ίδια (**Σχετ. 15**)

Επειδή από την έκθεση ελέγχου (σελ. 34) προκύπτει ότι για την αιτιολόγηση της εν λόγω πίστωσης ο προσφεύγων προσκόμισε με το υπ' αριθμ./06-04-2016 υπόμνημά του, το παραστατικό κατάθεσης, από το οποίο προκύπτει ότι **την κατάθεση έκανε ο γιος του προσφεύγοντος**, παρόλα αυτά, από τον έλεγχο κρίθηκε μη επαρκής η αιτιολόγηση της πίστωσης και καταλόγισε το ποσό ως προσαύξηση περιουσίας,

Επειδή τα ανωτέρω προσκομισθέντα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή στοιχεία, αποτελούν **νέα στοιχεία**, δεδομένου ότι δεν τα είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος προκειμένου να τα αξιολογήσει, από τα στοιχεία δε αυτά, καθώς και από τα υποβληθέντα ενώπιον το ελέγχου, προκύπτει ότι ο γιος του προσφεύγοντος, ο οποίος είναι συνδικαιούχος του εν λόγω λογαριασμού (σελ. 8 της έκθεσης), κατέθεσε στις **11/07/11** το ποσό της επίμαχης πίστωσης, προκειμένου να αποστείλει **ισόποσο έμβασμα** στο ταξιδιωτικό γραφείο, μέσω της στην Ταϊτή (**Σχετ. 14^α** και **14^β**),

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η ως άνω επίμαχη πίστωση ποσού **8.864,00€**, **δεν αποτελεί ανατιολόγητη προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος**, δεδομένου ότι την κατάθεση έκανε ο γιος του, συνδικαιούχος του επίμαχου λογαριασμού, προκειμένου να καλύψει δικές του καταναλωτικές δαπάνες.

Ως εκ τούτου, δεν επήλθε καμιά προσαύξηση περιουσίας με την επίμαχη πίστωση και επομένως πρέπει να γίνει δεκτός ο εδώ λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής και να αφαιρεθεί από την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας για το οικ. έτος 2012, το ποσό των 8.864€.

Περαιτέρω, αν για την ως άνω επίμαχη πίστωση, συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994 - προσαύξηση περιουσίας για, αυτό αποτελεί αντικείμενο ιδιαίτερου ελέγχου.

1.3. Ως προς την υπ' αριθμ. 84 πίστωση του έτους 2011

Επειδή, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα ως προσαύξηση περιουσίας η πίστωση:

α/α	Έτος	Τράπεζα	Λογαριασμός	Αιτιολογία	Ημερομηνία	Πρωτογενείς καταθέσεις	Συνδικαιούχοι	Αναλογούντα ποσά	
								Υπόχρεου	Συζύγου
84	2011	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	26/10/2011	2.500,00 €	3	2.500,00 €	
Σύνολα						2.500,00 €		2.500,00 €	0,00 €

Επειδή η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας του φορολογουμένου, πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το ύψος και το είδος των εισοδημάτων του, το επάγγελμά του, την περιοδικότητα των καταθέσεων του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ το δε τιθέμενο όριο καταθέσεων πάνω από το οποίο θα πρέπει να ζητείται από τον φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας κατάθεσης πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος ουσιαστικά να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα,

Επειδή ανατιολόγητα δεν επιμερίστηκε το ποσό της πίστωσης στους τρεις συνδικαιούχους του λογαριασμού, ενόψει και του γεγονότος της προσκόμισης από τον προσφεύγοντα του τραπεζικού παραστατικού κατάθεσης και του ισχυρισμού της κατάθεσης μετρητών από την κόρη του προσφεύγοντος,

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική δυνατότητα του προσφεύγοντος, όπως προκύπτει από τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ο οποίος ήταν συνδικαιούχος του υπό κρίση λογαριασμού, σύμφωνα με τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας, γίνεται δεκτό ότι το ποσό της ως άνω πίστωσης, που αφορά κατάθεση μετρητών, λόγω του ύψους της (ήτοι μέχρι 1.000€ ανά συνδικαιούχο) **δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994, και πρέπει να **διαγραφεί**:

Ως εκ τούτου, δεν επήλθε καμιά προσαύξηση περιουσίας με την ανωτέρω πίστωση, και επομένως πρέπει να γίνει δεκτός ο εδώ λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής και να αφαιρεθεί από την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος, το ποσό των 2.500€ από το οικ. έτος 2012.

2. Ανακεφαλαιωτικός πίνακας πιστώσεων για τις οποίες δεν συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994

α/α	Έτος	Τράπεζα	Λογ/μός	Ημερ/νία κατάθεσης	Πρωτογενείς Καταθέσεις	Συν-δικαιούχοι	Καταλογισθέντα Ποσά		Ποσά που Διαγράφονται βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ		Λόγοι Διαγραφής
							Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
4	2011	.....	.....	5/7/2011	72.674,09 €	2	72.674,09 €		72.674,09 €		Ως κεφ. 1.1 της παρούσας
5	2011	.....	.....	11/7/2011	8.864,00 €	3	8.864,00 €		8.864,00 €		Ως κεφ. 1.2 της παρούσας
84	2011	.....	.....	26/10/2011	2.500,00 €	3	2.500,00 €		2.500,00 €		Ως κεφ. 1.3 της παρούσας
Σύνολο					84.038,09 €		84.038,09 €		84.038,09 €		

Κατόπιν αυτών, δεδομένου ότι δεν υφίσταται πλέον αντικείμενο αμφισβήτησης, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων που προβάλλονται με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από **19/01/2018** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ:**, κατοίκου Παλ. Ψυχικού, επί της οδού, τ.κ 15452, και την **ακύρωση** της υπ' αριθμ./**15-12-2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος**, καθώς και της υπ' αριθμ./**15-12-2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής **Εισφοράς Αλληλεγγύης** οικον. έτους **2012**, που εξέδωσε η προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π,

Οριστική φορολογική υποχρέωση ανά έτος με βάση την παρούσα απόφαση

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Οικον. Έτος	Συνολικό Ποσό καταλογισμού βάσει Ελέγχου	Παρούσας Απόφασης		
					Διαφορά φόρου	Προσαύξηση	Συνολικό ποσό καταλογισμού
1	 - 15/12/17	Φόρου Εισοδήματος	2012	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
2	 - 15/12/17	Εισφ. Αλληλεγγύης	2012	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
Σύνολα				0,00€	0,00€	0,00€	0,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΦΑΚΟΣ 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.