



Αριθμός απόφασης: 5585

Ημερομηνία: 23-10-2017



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 25-05-2017 και με αρ. πρωτ.ενδικοφανή προσφυγή του**με Α.Φ.Μ.**, κατοίκου Πραμάντων Ιωαννίνων και της συζύγου του**με ΑΦΜ**κατοίκου Πραμάντων Ιωαννίνων, κατά των:
 - 1) Της υπ αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2010 (διαχ. περιόδου 01-01/31-12-2009) με ποσό κυρίου φόρου ποσό 43.235,51€ πλέον πρόσθετο φόρο 51.882,61€ και σύνολο 95.118,13€ του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..
 - 2) Της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. Έτους 2011(διαχ. περιόδου 01-01/31-12-2010) με ποσό κυρίου φόρου ποσό 42.575,07€ πλέον πρόσθετο φόρο 51.090,09€ και σύνολο 93.665,16€ του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..
 - 3) Της υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. Έτους 2012 (διαχ. περιόδου 01-01/31-12-2011) με ποσό κυρίου

φόρου ποσό 14.439,05€ πλέον πρόσθετο φόρο 16.460,52€ και σύνολο 30.899,57€ του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

4) Της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς Φυσικών Προσώπων Ν. 3833/2010 έτους 2010 (διαχ. περιόδου 01-01/31-12-2009) με ποσό κυρίας εισφοράς ποσό 1080,88€ πλέον πρόσθετη εισφορά. 1297,06€ και σύνολο 2377,94€ του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

5) Της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν. 3986/2011 οικ. Έτους 2011 (διαχ. περιόδου 01-01/31-12-2010) με ποσό κυρίας εισφοράς ποσό 4748,15€ πλέον πρόσθετη εισφορά. 5697,78€ και σύνολο 10.445,93€ του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

6) Της υπ' αριθ./2011 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν. 3986/2011 οικ. Έτους 2012(διαχ. περιόδου 01-01/31-12-2011) με ποσό κυρίας εισφοράς ποσό 1.358,13€ πλέον πρόσθετη εισφορά. 1.548,27€ και σύνολο 2906,40€ του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7) Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 03-04-2017 σχετικές εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 ν.3986/2011 και έκτακτης εισφοράς άρθρου 5 ν.3833/2010 του ίδιου Προϊσταμένου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του 1^{ου} τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25-05-2017 και με αρ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής του**με Α.Φ.Μ.**, κατοίκου Πραμάντων Ιωαννίνων και συζύγου του**με ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοινοποίηση 26-04-2017) 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 βάση τα στοιχεία που αντλήθηκαν από το πληροφοριακό σύστημα ΕΛΕΝΧΙΣ της Γ.Γ.Π.Σ από την ελέγχουσα Υπηρεσία του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προέκυψε ότι ο ελεγχόμενος,μετέφερε στο εξωτερικό χρηματικά ποσά (**εμβάσματα**) και συγκεκριμένα:

Χρήση 2009

Ένα (1) έμβασμα συνολικού ποσού 400.000,00 ευρώ στην Κύπρο από την Ελληνική Τράπεζα στις 14/10/2009.

Χρήση 2011

Ένα (1) έμβασμα συνολικού ποσού 300.00,00 ευρώ στην Κύπρο από την Τράπεζα Πειραιώς στις 22/12/2011.

Η σύζυγός του και ελεγχόμενη,, εμφανίζεται ως συνδικαιούχος των λογαριασμών από τον οποίο εστάλησαν τα χρηματικά ποσά στο εξωτερικό όπως αυτό βεβαιώνεται από το με αριθμ. πρωτ./17.11.2014 έγγραφο της Τράπεζας Πειραιώς (ειδική διάδοχος και της, ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ ΔΗΜΟΣΙΑ ΕΤΑΙΡΕΙΑ" Λτδ) . Συγκεκριμένα:

α) Στον λογαριασμότης Ελληνικής Τράπεζας με ημερομηνία ανοίγματος την 14.10.2009 από τον οποίο εξήχθησαν τα 400.000,00 ευρώ στην Κύπρο και β) Στον λογαριασμότης Τράπεζας Πειραιώς με ημερομηνία ανοίγματος την 05.10.2005 από τον οποίο εξήχθησαν τα 300.000, 00 ευρώ στην Κύπρο.

ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΣΗ ΕΜΒΑΣΜΑΤΩΝ

Χρήσεις	Αριθ. λ/σμού	Ποσό/ευρώ
2009		400.000,00
2011		300.000,00
ΣΥΝΟΛΟ		700.000,00

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν των διαπιστώσεων και πορίσματος ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. στην συνέχεια ελέγχου τραπεζικών καταθέσεων των προσφευγόντων από τον οποίον προέκυψαν οι εξής διαφορές σε καταθέσεις οι οποίες έχουν τα χαρακτηριστικά της φορολογητέας προσαύξησης περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν από τους προσφεύγοντες:

Οικ. Έτη	Σημείωμα Διαπιστώσεων	Αιτιολογηθέντα	Μη αιτιολογηθέντα	Σύνολο
2010	440.290,68	9.046,33	431.244,35	440.290,68
2011	155.966,74	0,00	155.966,74	155.966,74
2012	48.890,95	0,00	48.890,95	48.890,95
Σύνολο	645.148,37	9.046,33	636.102,04	645.148,37

Επιμερισμός χρηματικών ποσών σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1228/2014

Έτη	Ποσά	Ο σύζυγος	Η σύζυγος
2009	431.244,35	215.622,17	215.622,18
2010	155.966,74	77.983,37	77.983,37
2011	48.890,95	24.445,48	24.445,47
Σύνολο	636.102,04	318.051,02	318.051,02

Εν συνεχεία από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. έγιναν οι εξής ενέργειες

- 1.- Κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4446/2016 και των άρθρων 57-61 εστάλησαν στους ελεγχόμενους καιοι με αριθμ. πρωτ./25-1-2017 και/25-1-2017 Ειδικές Προσκλήσεις Οικειοθελούς Αποκάλυψης Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών.
- 2.- Στις ως άνω Προσκλήσεις οι ελεγχόμενοι ανταποκρίθηκαν, προσήλθαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ φορολογίας των, την Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, και υπέβαλλαν Τροποποιητικές Δηλώσεις για τα οικ. έτη 2010 και 2011.
- 3.- Συγκεκριμένα, στους κωδ. 507 και 508 της Δ.Φ.Ε για το οικ. έτος 2010, αρ. δήλωσης, τόσο ο ελεγχόμενοςόσο και η ελεγχόμενηδήλωσαν το ποσό των 161.577,78 ευρώ έκαστος.
- 4.- Για το οικ. έτος 2011, αρ. δήλωσης, τόσο ο ελεγχόμενος όσο και η ελεγχόμενηδήλωσαν το ποσό των 25.460,10 ευρώ έκαστος.
- 5.- Για το οικ. έτος 2012 , οι ελεγχόμενοι δεν δήλωσαν κανένα χρηματικό ποσό.

6.- Σημειώνεται ότι η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προέβει σε εκκαθάριση των ως άνω υποβληθέντων συμπληρωματικών δηλώσεων.

7.- Με βάση τα νέα δηλωθέντα εισοδήματα κατ' εφαρμογή του ν. 4446/16 , τα τελικά μη αιτιολογηθέντα εισοδήματα τα οποία υπήχθησαν σε φόρο εισοδήματος από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με τις προσβαλλόμενες πράξεις, απεικονίζονται ανά έτος, στον παρακάτω πίνακα :

Οικ. έτη	Μη αιτιολογηθέντα εισοδήματα	Ο ΣΥΖΥΓΟΣ	Η ΣΥΖΥΓΟΣ
2010	108.088,79	54.044,39	54.044,39
2011	105.046,54	52.523,27	52.523,27
2012	48.890,95	24.445,48	24.445,48
ΣΥΝΟΛΟ	262.026,28	131.013,40	131.013,40

Οι προσφεύγοντες αμφισβητούν τη νομιμότητα των εκδοθέντων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. ΟΤΙ, λανθασμένα ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του για την ανάλωση κεφαλαίου τις βεβαιώσεις από τα πιστωτικά ιδρύματα στις οποίες βεβαιώνεται το υπόλοιπο των τραπεζικών καταθέσεων των δικών μου και της συζύγου μου με ημερομηνία 31/12/2009.
2. ΟΤΙ, ο έλεγχος έσφαλε μη λαμβάνοντας υπόψη για την ανάλωση κεφαλαίου τη δωρεά του πατέρα μουοικ έτους 2007
3. ΟΤΙ, τα ως άνω σφάλματα του ελέγχου είχαν ως αποτέλεσμα να μην αποδοθεί σωστά η διαθέσιμη ανάλωση κεφαλαίου μας.
4. ΟΤΙ, ο έλεγχος έσφαλε μη λαμβάνοντας υπόψη την ανάλωση κεφαλαίου
5. ΟΤΙ, ο έλεγχος έχει προβεί σε εσφαλμένο επιμερισμό των εμβασμάτων
6. ΟΤΙ, ο έλεγχος έσφαλε καταλογίζοντας μας ορισμένες μεταφορές χρημάτων μας από τραπεζικούς λογαριασμούς μας ως μη δικαιολογηθέντα εισοδήματα:

Για το έτος 2009:

. Όσον αφορά τον υπ' αριθ.της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος Α.Ε • Στις 04.03.2009 η κατάθεση ποσού 2.494,35 ευρώ στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος ΑΕ (αριθ. λογαριασμού) προέρχεται από ανάληψη που έκανα την ίδια ημέρα από την Αγροτική Τράπεζα της Ελλάδος (αριθμός λογαριασμού) ποσού 20.900,00.

• Στις 28.04.2009 η κατάθεση ποσού 17.450,00 ευρώ στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος ΑΕ (αριθ. λογαριασμού) προέρχεται το μεγαλύτερο μέρος της από ανάληψη που πραγματοποίησα την ίδια ημέρα από την Αγροτική Τράπεζα της Ελλάδος (αριθμός λογαριασμού) ποσού 14.800 ευρώ.

• Στις 22.09.2009 η κατάθεση ποσού 10.300,00 ευρώ προέρχεται από μετρητά που βρίσκονταν στο ταμείο της επιχείρησής μας με την επωνυμία «.....» τα οποία συγκεντρώθηκαν τους μήνες Ιούλιο, Αύγουστο και Σεπτέμβριο καθώς εκείνους τους μήνες έχουμε τις περισσότερες πωλήσεις του έτους.

• Στις 11.11.2009 η κατάθεση ποσού 1.000,00 ευρώ προέρχεται από μετρητά που βρίσκονταν στο ταμείο της επιχείρησής μας

Για το έτος 2010

Σχετικά με τον λογαριασμότης Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος Α.Ε

- Στις 20.09.2010 η κατάθεση ποσού 3.500,00 ευρώ προέρχεται από μετρητά της επιχειρήσεως μου
- Στις 28.09.2010 η κατάθεση ποσού 30.300,00 ευρώ προέρχεται από ανάληψη ποσού 28.800,00 ευρώ που πραγματοποίησα την ίδια ημέρα από την Αγροτική Τράπεζα της Ελλάδος (αριθμός λογαριασμού) και το υπόλοιπο ποσό ύψους 1.500,00 ευρώ από μετρητά που είχα στη διάθεση μου.
- Στις 27.10.2010 η κατάθεση ποσού 30.000,00 ευρώ προέρχεται από ανάληψη χρημάτων που πραγματοποίησα την ίδια ημέρα από την Αγροτική Τράπεζα της Ελλάδος ύψους 37.201,85 ευρώ (αριθμός λογαριασμού).
- Στις 25.11.2010 η κατάθεση ποσού 32.000,00 ευρώ προέρχεται από ανάληψη χρημάτων που πραγματοποίησα την ίδια ημέρα από την Αγροτική Τράπεζα της Ελλάδος (αριθμός λογαριασμού) ύψους 29.000,00 ευρώ και τα υπόλοιπα 3.000,00 ευρώ από χρήματα του ταμείου της επιχειρήσεως μου.

Σχετικά με τον λογαριασμό Τράπεζας Πειραιώς

- Στις 07.05.2010 η κατάθεση στην Πειραιώς του ποσού των 4.900,00 ευρώ προέρχεται από ανάληψη χρημάτων που έγιναν την ίδια ημερομηνία από την Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος (αριθ. λογαριασμού) ύψους 22.462,99 ευρώ.
- Στις 09.08.2010 η κατάθεση στην Πειραιώς του ποσού των 35.000,00 ευρώ προέρχεται από ανάληψη χρημάτων που έγιναν την ίδια ημερομηνία από την Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος (αριθ. λογαριασμού) ύψους 35.000,00 ευρώ.
- Στις 03.09.2010 έγινε ανάληψη από την Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος (αριθ. λογαριασμού) ποσού 14.610,00 ευρώ και μέρος αυτών (1.160,00 ευρώ) κατέθεσα στο λογαριασμό μου στην Πειραιώς

Για το έτος 2011

- Η κατάθεση μετρητών ποσού 2.040,00 στις 24/5/2011 προέρχεται από ηλεκτρονική μεταφορά χρημάτων μας (μέσω winbank) από τον υπ' αριθ. λογαριασμό μας στην Τράπεζα Πειραιώς στον υπ' αρ. λογαριασμό μας στην ίδια τράπεζα.
- Η κατάθεση μετρητών ποσού 7.000,00 στις 7/6/2011 προέρχεται από ηλεκτρονική μεταφορά χρημάτων μας (μέσω winbank) από τον υπ' αριθ. λογαριασμό μας στην Τράπεζα Πειραιώς στον υπ' αρ. λογαριασμό μας στην ίδια τράπεζα.
- Η κατάθεση μετρητών ποσού 490,00 στις 10/6/2011 προέρχεται από ηλεκτρονική μεταφορά χρημάτων μας (μέσω winbank) από τον υπ' αριθ. λογαριασμό μας στην Τράπεζα Πειραιώς στον υπ' αρ. λογαριασμό μας στην ίδια τράπεζα.
- Η κατάθεση μετρητών ποσού 2.000,00 στις 13/7/2011 προέρχεται από ηλεκτρονική μεταφορά χρημάτων μας (μέσω winbank) από τον υπ' αριθ. λογαριασμό μας στην Τράπεζα Πειραιώς στον υπ' αρ. λογαριασμό μας στην ίδια τράπεζα.
- Η κατάθεση μετρητών ποσού 2.200,00 στις 1/8/2011 προέρχεται από ηλεκτρονική μεταφορά χρημάτων μας (μέσω winbank) από τον υπ' αριθ. λογαριασμό μας στην Τράπεζα Πειραιώς στον υπ' αρ. λογαριασμό μας στην ίδια τράπεζα.
- Η κατάθεση μετρητών ποσού 1.560,00 στις 30/8/2011 προέρχεται από ηλεκτρονική μεταφορά χρημάτων μας (μέσω winbank) από τον υπ' αριθ.

λογαριασμό μας στην Τράπεζα Πειραιώς στον υπ' αρ.λογαριασμό μας στην ίδια τράπεζα.

- Η κατάθεση μετρητών ποσού 1.600,00 στις 26/9/2011 προέρχεται από ηλεκτρονική μεταφορά χρημάτων μας (μέσω winbank) από τον υπ' αριθ.λογαριασμό μας στην Τράπεζα Πειραιώς στον υπ' αρ.λογαριασμό μας στην ίδια τράπεζα.

- Η κατάθεση μετρητών ποσού 595,00 στις 12/10/2011 προέρχεται από ηλεκτρονική μεταφορά χρημάτων μας (μέσω winbank) από τον υπ' αριθ.λογαριασμό μας στην Τράπεζα Πειραιώς στον υπ' αρ.λογαριασμό μας στην ίδια τράπεζα.

- Η κατάθεση μετρητών ποσού 18.000,00 ευρώ στις 13/10/2011 προέρχεται από ανάληψη 16.00,00 ευρώ την ίδια ημέρα από την Εθνική Τράπεζα από τον υπ' αριθ.λογαριασμό μας και κατάθεση επιπλέον μετρητών 2.000,00 ευρώ που διαθέταμε από το ταμείο της επιχείρησής μας.

- Η κατάθεση μετρητών ποσού 1.160,00 στις 14/11/2011 προέρχεται από ηλεκτρονική μεταφορά χρημάτων μας (μέσω winbank) από τον υπ' αριθ.λογαριασμό μας στην Τράπεζα Πειραιώς στον υπ' αρ.λογαριασμό μας στην ίδια τράπεζα.

- Η κατάθεση μετρητών ποσού 1.125,00 στις 22/11/2011 προέρχεται από ηλεκτρονική μεταφορά χρημάτων μας (μέσω winbank) από τον υπ' αριθ.λογαριασμό μας στην Τράπεζα Πειραιώς στον υπ' αρ.λογαριασμό μας στην ίδια τράπεζα.

Για όλες τις παραπάνω συναλλαγές σας προσκομίζω δικαιολογητικά από την Τράπεζα Πειραιώς. Σύμφωνα με την εγκύκλιο ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 « Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. 4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε 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 προσαύξηση της. 5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον

έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 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 στοιχείου 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 (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.). 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. 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.»

« Οι ταμειακές ροές δεν δύνανται να ταυτίζονται με προσαύξηση περιουσίας, ούτε και έτσι να φορολογούνται, ιδίως όταν κατά τον κρίσιμο χρόνο δεν υφίστατο οιοσδήποτε περιορισμός κατά τη διενέργεια τραπεζικών - ταμειακών ροών, χρόνο κατά τον οποίο ούτως ή άλλως ουδόλως ήταν υποχρεωμένοι είτε οι τράπεζες είτε οι ελεγχόμενοι που συναλλάσσονταν με αυτές να ακρτατούν αποδεικτικά στοιχεία των συναλλαγών ». (Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας τεύχος 1590 σελ 1096) Επιπλέον, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας το Βάρος απόδειξης έχει η Φορολογική αρχή προκειμένου να κρίνει αν οι ισχυρισμοί του φορολογουμένου κατά την κλήση του

σε ακρόαση είναι βάσιμοι ή μη. Δεν αρκεί η ανατιολόγητη θέση πως «ο έλεγχος δεν κάνει δεκτά» ή «πιστευτά τα σχετικά επιχειρήματα», ο έλεγχος πρέπει να αποδείξει ότι η πραγματικότητα είναι διαφορετική από αυτή που επικαλείται ο φορολογούμενος.

Αξίζει δε να σημειωθεί ότι διακινούσαμε και διακινούμε όλα τα μέχρι σήμερα εισοδήματά μας από οιαδήποτε πηγή, μέσω **τραπεζικών ιδρυμάτων**, γεγονός που αποδεικνύει ότι ουδένα σκοπό απόκρυψης εισοδημάτων είχαμε και έχουμε, καθώς τα χρήματα διακινούνται μέσω τραπεζών και μπορούν ανά πάσα στιγμή να ελεγχθούν.

Τροφοδότες λογαριασμοί των εμβασμάτων ήταν της Εθνικής Τράπεζας ο όπου πιστωνότανε το πρώην ΙΚΑ και της Αγροτικής Τράπεζας που πιστωνότανε ο ΟΓΑ. Οι λογαριασμοί της Συνεταιριστικής Τράπεζας Ιωαννίνων και της Τράπεζας Πειραιώς απ όπου εξήλθαν τα εμβάσματα των 400.000 και 300.000 αντίστοιχα πιστώνονταν με τα ποσά από την Εθνική (ΙΚΑ) και από την νυν Πειραιώς όπου μεταφερόντουσαν τα ποσά είτε από την πρώην Αγροτική είτε από την Εθνική. Τα ποσά αυτά μεταφέρονταν από την Αγροτική κυρίως στην Πειραιώς αλλά και από την Εθνική στην Πειραιώς κατά τι μικρότερα ή μεγαλύτερα από το ποσόν που είχε αναληφθεί από τις δύο Τράπεζες Αγροτική και Εθνική. Το ποσό αυξανόταν εάν τα μετρητά από το φαρμακείο περίσσευαν για τις ανάγκες είτε της επιχείρησης είτε της οικογένειας ή μειωνόταν αν οι ανάγκες αυτές ήταν μεγαλύτερες από το αρχικά αναληφθέν ποσό. Το δε χρηματικό ποσό στο τέλος του 1999 είναι είτε από τον γνωστό λογαριασμό της Εθνικής είτε από αυτόν της Αγροτικής είτε από τη eurobank- εργασίας.

Τέλος, έχουμε κάνει αίτηση στην Τράπεζα Eurobank Ergasias ΑΕ για το υπόλοιπο του υπ' αριθ. λογαριασμού μας στις 31/12/1999 η βεβαίωση της οποίας ακόμη εκκρεμεί.

Επί των ισχυρισμών

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 και την ερμηνεία που δόθηκε σε αυτές με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1095/2011 του Υπ. Οικ. προκύπτουν τα εξής: «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 παραγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Ν.2238/1994, ως εξής: « Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.» 2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη

χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

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.

6. Συγκεκριμένα, απαιτείται να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή στις υποθέσεις που ελέγχονται και για τις οποίες τα εισοδήματα παρελθόντων ετών ορισμένων κατηγοριών επιτηδευματιών, ή εν γένει φορολογουμένων, έχουν προσδιοριστεί τεκμαρτά, όπως επιχειρήσεις εκμετάλλευσης επιβατικών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης (ΤΑΧΙ), εκμετάλλευσης επιβατικών λεωφορείων των Κ.Τ.Ε.Λ., ή επιχειρήσεις για τις οποίες προβλεπόταν η επιβολή καταβαλλόμενου ετήσιου ποσού φόρου που αντιστοιχούσε σε ποσά εισοδήματος, όπως επιχειρήσεις εκμετάλλευσης φορτηγών αυτοκινήτων Δ.Χ., εκμετάλλευσης ενοικιαζομένων δωματίων και διαμερισμάτων, εκμετάλλευσης camping, πλανόδιων λιανοπωλητών και λιανοπωλητών σε κινητές λαϊκές αγορές κλπ., όπως προβλεπόταν με τις διατάξεις του [άρθρου 33 του Κ.Φ.Ε.](#) Στις υποθέσεις αυτές άλλα ήταν τα πραγματικά εισοδήματα και άλλα τα δηλούμενα, γεγονός που μπορεί να διαπιστωθεί, σε όσες περιπτώσεις οι εν λόγω φορολογούμενοι ήταν υποχρεωμένοι στην τήρηση βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ., ή από άλλα στοιχεία, τιμολόγια κλπ., όταν δεν είναι υπόχρεοι τήρησης βιβλίων.

Επίσης, με τις διατάξεις του [άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε.](#), όπως ίσχυαν πριν την αντικατάστασή τους με τις διατάξεις του [άρθρου 7 του Ν.3842/2010](#), το καθαρό εισόδημα των αρχιτεκτόνων μηχανικών εξευρίσκεται με τη χρήση συντελεστή στις ακαθάριστες νόμιμες αμοιβές τους, οπότε και σε αυτή την περίπτωση άλλα είναι τα πραγματικά κέρδη και άλλα τα δηλούμενα φορολογητέα κέρδη.

Κατά τον ίδιο τρόπο το καθαρό γεωργικό εισόδημα, στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας, προσδιορίζεται με αντικειμενική μέθοδο, οπότε είναι πολύ πιθανό το πραγματικό εισόδημα να είναι μεγαλύτερο από το αντικειμενικό - δηλούμενο εισόδημα.

Διευκρινίζεται ότι, σε όσες από τις παραπάνω περιπτώσεις τηρούνται βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, από τα οποία προκύπτουν λογιστικά κέρδη, αλλά οι υπόψη επιχειρήσεις / ελεύθεροι επαγγελματίες φορολογούνται όχι με αυτά, αλλά είτε με τεκμαρτά ποσά, είτε με κατ' αποκοπή φόρο, τότε για την κάλυψη της προσαύξησης της περιουσίας, θα λαμβάνονται υπόψη αυτά τα λογιστικά κέρδη εφόσον είναι μεγαλύτερα των τεκμαρτών.

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 επαγγελμάτων, 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 Κ.Φ.Ε.](#)»

Σύμφωνα με τα κριθέντα στην απόφαση του Σ.τ.Ε. 884/2016 «...το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, □τεκμήρια□), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που εύλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης»

[πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβάση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) □ πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα στο εξωτερικό, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν. 4174/2013), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ' αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού [πρβλ. ΣτΕ 2136/2012 και αποφάσεις του γαλλικού Conseil d'Etat της 20.12.1978 στην υπόθεση 5486, Rec. Lebon 1978 σελ. 519, της 5.4.1978, Rec. Lebon 1978 σελ. 178, της 5.3.1999 στην υπόθεση 176799 και της 19.3.2001 στην υπόθεση 187012 (οι τελευταίες δύο αποφάσεις είναι δημοσιευμένες στον ιστοχώρο του Conseil d'Etat....)].

Επειδή ζητούμενο είναι η πηγή προέλευσης συγκεκριμένων καταθέσεων και δεν απεδείχθη ότι είχαν ως αιτία εισόδημα συγκεκριμένο της χρήσης κατάθεσης ή μη κατατεθειμένο εισόδημα προηγούμενων ετών.

Επιπλέον όταν ο φορολογούμενος επικαλείται συγκεκριμένες αναλήψεις από τους ίδιους ή άλλους τραπεζικούς του λογαριασμούς του, εφαρμοστέα είναι η εγκύκλιος της ΓΓΔΕ με Αρ.Πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 που ορίζει ότι: «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.» Εάν τα ποσά κατάθεσης προέρχονται ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προέρχονται από αναλήψεις από άλλους ελεγχόμενους λογαριασμούς του ιδίου του προσφεύγοντος, ο έλεγχος βαρύνεται να δείξει ότι τέτοια κατάθεση δεν είναι δυνατή λόγω ανάλωσης των ποσών σε άλλες καταθέσεις.

Συνεπώς, επειδή οι προσφεύγοντες επικαλούνται προκειμένου να δικαιολογήσουν καταθέσεις, προσκομίζοντας την κίνηση του λογαριασμού, αναλήψεις από άλλον εταιρικό λογαριασμό- της ομορρύθμου εταιρείας «.....» η οποία έχει υποχρέωση να τηρεί απλογραφικά βιβλία (και δεν παρακολουθεί λογιστικά τους λογαριασμούς τραπεζής), που ομόρρυθμοι εταίροι είναι τα ίδια φυσικά πρόσωπα προσφεύγοντες που είναι δικαιούχοι των ατομικών λογαριασμών (σελ. 2 έκθεσης ελέγχου Φ. εισοδήματος), όπως εν προκειμένω ισχυριζόμενες αναλήψεις από τον λογαριασμό της Αγροτικής Τραπέζης: α) στις 4-3-2009 ποσού 20.900,00€ για κατάθεση ποσού 2494,35€ την ίδια ημέρα στον λογαριασμό της Εθνικής, β) στις 28-4-2009 ποσού 14.800,00€ για κατάθεση ποσού 17450,00€ την ίδια ημέρα στον λογαριασμό της Εθνικής γ) στις 28-9-2010 ποσού 28.800,00€ για κατάθεση ποσού 30300,00€ την ίδια ημέρα στον λογαριασμό της Εθνικής, δ) στις 27-10-2010 ποσού 37.201,85€ για κατάθεση ποσού 30.000,00€ την ίδια ημέρα στον λογαριασμό της Εθνικής, ε) στις 25-11-2010 ποσού 29.000,00€ για κατάθεση ποσού 32000,00€ την ίδια ημέρα στον λογαριασμό της Εθνικής, εν συνεχεία, όφειλε ο έλεγχος βάσει της εγκυκλίου της ΓΓΔΕ με Αρ.Πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015, είτε να δεχθεί τον ισχυρισμό, είτε να αποδείξει δεν είναι δυνατή λόγω ανάλωσης των ποσών σε άλλες καταθέσεις ή δαπάνες ή προβαλλόμενη αιτιολόγηση δεν είναι η ορθή. Σημειώνεται ότι στην κίνηση του λογαριασμού της Αγροτικής Τραπέζης οι συγκεκριμένες αναλήψεις εμφανίζονται ως «αναλήψεις τραπεζογραμματίων» και οι κωδικοί «010» καθώς και οι αιτιολογίες των κινήσεων του λογαριασμού της Εθνικής κατάθεσης «ΚΑΤΑΘΕΣΗ» δηλώνουν (εφόσον δεν προκύπτει από άλλον κωδικό κατάθεση επιταγής κλπ) ότι αφορούν κατάθεση μετρητών.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί ότι οι αναλήψεις από τον λογαριασμό της Αγροτικής Τραπέζης είναι δυνατόν να δικαιολογήσουν καταθέσεις στον λογ.της Εθνικής, μέχρι το ύψος των αναλήψεων, πρέπει να γίνουν δεκτοί, καθώς οι περί αντιθέτου ισχυρισμοί του ελέγχου προκύπτουν ανατιολόγητοι. Συνεπώς πρέπει να διαγραφούν τα κάτωθι ποσά φορολογητέας προσαύξησης στον λογ.της Εθνικής: στις 4-3-2009 ποσού 2434,35€, στις 28-4-2009 ποσού 14.800,00€, στις 28-9-2010 ποσού 28.800,00€, στις 27-10-2010 ποσού 30.000,00€ και στις 25-11-2010 ποσού 29.000,00€.

Επειδή εν προκειμένω οι προγενέστερες πρωτογενείς καταθέσεις των παραπάνω αναληφθέντων ποσών αφορούν τον λογαριασμό της Αγροτικής Τραπέζης της ομορρύθμου εταιρείας «.....», μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο ιδιαίτερου ελέγχου από την αρμόδια φορολογική αρχή οι εισροές (πιστώσεις) του λογαριασμού εφόσον δεν εμποδίζεται τέτοιος έλεγχος από τις περί παραγραφής διατάξεις.

Περαιτέρω όμως οι ισχυρισμοί περί αναλήψεων «από το ταμείο» της ομορρύθμου εταιρείας «.....» και κατάθεση στους ατομικούς λογαριασμούς των προσφευγόντων είναι αναπόδεικτοι καθώς δεν προκύπτει το υπόλοιπο του ταμείου, ούτε ότι το υπόλοιπο αυτό δεν κατατέθηκε ενδιάμεσως στους λογαριασμούς της εταιρείας.

Όμως δεν συμβαίνει το ίδιο όταν διαπιστώνεται τραπεζική μεταφορά σε ατομικό λογαριασμό των προσφευγόντων από λογαριασμό της εταιρείας «.....». Σε αυτή την περίπτωση η διαπίστωση της τραπεζικής μεταφοράς, δεν αφήνει πλέον αμφισβητήσεις για την χρήση της ανάληψης από τον λογαριασμό της εταιρείας «.....» και την προέλευση της κατάθεσης τους λογαριασμούς των προσφευγόντων. Συνεπώς οι τραπεζικές μεταφορές από τον λογαριασμό της τραπέζης Πειραιώς Α.Ε. πρέπει να εξαιρεθούν από την διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας ως γνωστής πηγής διότι ο λογαριασμός προέλευσης της τρ. Πειραιώς Α.Ε. είναι εταιρικός -όψεως και ανήκει στην εταιρεία «.....» ΑΦΜ Οι κινήσεις του, τεκμαίρονται ότι προέρχονται από εμπορικές συναλλαγές στο σύνολό τους, εάν δε προκύπτει προσαύξηση περιουσίας για καταλογισμό στον λογαριασμό αυτόν, αυτή αφορά την εμπορική δραστηριότητα του Ν.Π. Οι συναλλαγές αυτές εν προκειμένω πιστώσεις στον λογαριασμότης τραπέζης Πειραιώς από τον λογαριασμό που εξαιρούνται με την παρούσα είναι οι εξής:

24-5-2011 μεταφορά ποσού 2040,00€

07-06-2011 μεταφορά ποσού 7000,00€

10-06-2011 μεταφορά ποσού 490,00€

13-7-2011 μεταφορά ποσού 2000,00€

01-08-2011 μεταφορά ποσού 2200,00€

30-08-2011 μεταφορά ποσού 1560,00€

26-9-2011 μεταφορά ποσού 1600,00€

12-10-2011 μεταφορά ποσού 595,00€

14-11-2011 μεταφορά ποσού 1160,00€

22-11-2011 μεταφορά ποσού 1225,00€

Σύνολο 19.870,00 ευρώ στην χρήση 2011

Για τις παραπάνω πιστώσεις προσκομίστηκαν κινήσεις μεταφορών που αποδεικνύουν τις μεταφορές αυτές.

Περαιτέρω, όταν αναλαμβάνονται ή μεταφέρονται ποσά από μη ελεγχόμενο λογαριασμό για τον οποίον ο έλεγχος δεν έχει τα στοιχεία των καταθέσεων και ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι κατατέθηκαν σε άλλον ελεγχόμενο του οποίου για το διάστημα αυτό δεν έχει προσκομιστεί η κίνηση όπως εν προκειμένω για την επικαλούμενη κατάθεση ποσού 18000,00€ στον λογαριασμότης τραπεζής Πειραιώς από τον λογαριασμό Εθνικής Τραπέζης (ο οποίος δεν είναι ελεγχόμενος), δεν αρκεί η διαπίστωση της ανάληψης από άλλον μη ελεγχόμενο λογαριασμό για να αφαιρέσει από την εκάστοτε πίστωση την έννοια της φορολογητέας προσαύξησης, **αλλά απαιτείται η ταυτοποίηση της πηγής-αιτίας της πρωτογενούς κατάθεσης στον λογαριασμό από τον οποίο διενεργήθηκε η μεταφορά.**

Ακόμα, για τις μεταφορές από τον λογαριασμότης Εθνικής προκύπτουν τα εξής: Έχει προσκομιστεί η κίνηση του λογαριασμού αυτού για το διάστημα 05-01-2009 έως 31-12-2010 και από τον έλεγχο έχει διενεργηθεί καταλογισμός βλ. σελ 13 έκθεσης ελέγχου φορ. εισοδήματος. Συνεπώς οι κινήσεις του λογαριασμού αυτού θεωρούνται ελεγμένες τουλάχιστον ως προς το ύψος των καταθέσεων που διενεργήθηκαν την περίοδο αυτή και έχουν ελεγχθεί ή/ και έχουν καταλογιστεί ως φορολογητέα προσαύξηση περιουσίας. Στον λογαριασμό αυτόν διαπιστώθηκαν καταθέσεις στην χρήση 2009 ποσού 40.290,68€ και στην χρήση 2010 ποσού 105.518,74€ (σελ 13 έκθεσης ελέγχου Φ. Εισοδήματος). Από τις αναλήψεις του λογαριασμού αυτού δικαιολογήθηκαν πιστώσεις 40.000,00€ στον με αρ.της Τρ. Πειραιώς λογαριασμό από αναλήψεις την 23-4-2010 (57.000,00€) (σελ.14 έκθεσης ελέγχου Φ. Εισοδήματος). Συνεπώς για την διαφορά φορολογηθέντων ποσών και ήδη χρησιμοποιημένων, έχουν οι προσφεύγοντες την δυνατότητα να επικαλεστούν αναληφθέντα ποσά από τον λογαριασμό αυτόν και να τα χρησιμοποιήσουν, ως ήδη φορολογημένα, προκειμένου να καλύψουν άλλες καταθέσεις μέχρι του ποσού της εξάντλησης των ήδη φορολογημένων ή νομίμως εξαιρεθέντων ποσών καταθέσεων στον λογαριασμό αυτόν. Από την ανάλυση της σελίδας 13 της έκθεσης ελέγχου Φ. Εισοδήματος προκύπτει ότι οι καταθέσεις στον λογαριασμό αυτόν σε αντιδιαστολή με τις αναλήψεις που επικαλούνται οι προσφεύγοντες για την κάλυψη άλλων καταθέσεων – μεταφορών έχουν ως εξής:

Καταθέσεις στον με αρ.Τραπέζης Πειραιώς που οι προσφεύγοντες ισχυρίστηκαν ότι έχουν ως αιτία τις αναλήψεις από τον λογαριασμό αυτόν.

Στις 7-5-2010 ποσού 4900,00€ από ανάληψη την ίδια ημέρα 22.462,99€ από τον λογ.της Εθνικής.

Στις 9-8-2010 ποσού 35.000,00€ από ανάληψη την ίδια ημέρα 35.000,00€ από τον λογ.της Εθνικής.

Στις 3-9-2010 ποσού 1160,00€ από ανάληψη 14.610,00€ από τον λογ.της Εθνικής.

Λογαριασμόςτης Εθνικής	2009	2010	παρατηρήσεις
Καταθέσεις	40.290,68 €	105.518,74 €	
Καταθέσεις σε άλλους λογαριασμούς βάσει ελέγχου που έχουν ως αιτία τις καταθέσεις αυτές		40.000,00 €	
Υπόλοιπο ελεγμένων καταθέσεων που μπορούν να δικαιολογήσουν μεταφορές	40.290,68 €	65.518,74 €	
Καταθέσεις με αιτία αναλήψεις από τον λογαριασμό αυτόν που ισχυρίστηκαν οι προσφεύγοντες		41.060,00 €	
Καταθέσεις με αιτία αναλήψεις από τον λογαριασμό αυτόν που γίνονται δεκτές με την παρούσα		41.060,00 €	οι αναλήψεις κατά το αιτούμενο για κάλυψη μέρος είναι προγενέστερες των καταθέσεων

Περαιτέρω οι προσφεύγοντες επικαλούνται διαφορετική αναλογία στην κατανομή του εισοδήματος που προέκυψε καθώς «Παρά το γεγονός ότι ως σύζυγοι είμαστε συνδικαιούχοι σε όλους τους λογαριασμούς που διαθέτουμε στα Πιστωτικά Ιδρύματα δεν σημαίνει όμως ότι τα εισοδήματα και οι καταθέσεις - αναλήψεις που γίνονται σε αυτά αφορούν από κοινού και τους δυο μας. Πιο συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από τις φορολογικές μας δηλώσεις ότι η δεύτερη από εμάς η είχε ατομική επιχείρηση - φαρμακείο μέχρι το 2006 (1-3-2006) που συστήσαμε την ομόρρυθμο εταιρεία. Εγώ διέθετα μόνο από το 2004 κάποια πολύ χαμηλά εισοδήματα όπως προκύπτουν από τις φορολογικές μου δηλώσεις. Το έτος 2006, συστήσαμε την ομόρρυθμο εταιρεία με τα ανωτέρω αναφερόμενα ποσοστά συμμετοχής στα κέρδη της. Από τα παραπάνω προκύπτει εμφανώς ότι οι ανωτέρω λογαριασμοί τροφοδοτούνταν κυρίως από το εισόδημα που αποκόμιζε η δεύτερη από εμάς ως φαρμακοποιός μέχρι το έτος 2006 και μετά τη σύσταση της εταιρείας τα κέρδη ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής. Για το λόγο αυτό άλλωστε, από την πρώτη στιγμή του ελέγχου ισχυριστήκαμε ότι το ποσό των 400.000,00 ευρώ που εμβάστηκε στο εξωτερικό αφορά τη δεύτερη από εμάς», δηλαδή τη σύζυγο μου.».

Ο ισχυρισμός αυτός είναι αναπόδεικτος καθώς για όσα εισοδήματα προέκυψε η πηγή, αυτά εξαιρέθηκαν της φορολογητέας προσαύξησης περιουσίας, ενώ για όσα ποσά κρίθηκε ότι αποτελούν φορολογητέα προσαύξηση περιουσίας δεν προέκυψε ότι η κατάθεση έγινε από συγκεκριμένο εκ των προσφευγόντων,

ούτε προέκυψε ότι ο συγκεκριμένος λογαριασμός χρησιμοποιείτο αποκλειστικά από έναν προσφεύγοντα. Επιπλέον από κανένα στοιχείο δεν προέκυψε ότι οι καταθέσεις είχαν ως αιτία τα έσοδα ή κέρδη από επιχείρηση. Κατά συνέπεια εφόσον δικαιούχοι του εκάστοτε λογαριασμού ήταν και οι δύο προσφεύγοντες, οι οποίοι έφεραν το βάρος της απόδειξης διαφορετικής αναλογίας, πλην όμως δεν απέδειξαν τον ισχυρισμό τους αυτόν, νομίμως έγινε ισομερής κατανομή ανάλογα με τους δικαιούχους του λογαριασμού σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1228/15-10-2014 της ΓΓΔΕ.

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Να γίνει μερικώς δεκτή η από 25-05-2017 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανής προσφυγή τουμε Α.Φ.Μ., κατοίκου Πραμάντων Ιωαννίνων και της συζύγου τουμε ΑΦΜκατοίκου Πραμάντων Ιωαννίνων και συγκεκριμένα: α) Να γίνει δεκτή ως προς τον περιορισμό του καταλογισθέντος φορολογητέου εισοδήματος της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 για την χρήση 2009 κατά το ποσό των 17.234,35€ για την χρήση 2010 κατά το ποσό των 128.860,00 Ευρώ και για την χρήση 2011 κατά το ποσό των 19.870,00 Ευρώ, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσης β) την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής για όλους τους υπόλοιπους προβαλλόμενους λόγους και ποσά.

Οριστικός Προσδιορισμός Φορολογητέου Εισοδήματος

Με βάση τα ανωτέρω, προκύπτουν τα δεδομένα των πινάκων που ακολουθούν:

Διαπιστωθείσα φορολογητέα προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994

Χρήσεις	Ποσά καταλογισμού βάσει ελέγχου	Ποσά που εξαιρέθηκαν με την παρούσα	Ποσά καταλογισμού βάσει της παρούσας Απόφασης	Ποσά καταλογισμού στον	Ποσά καταλογισμού στην
2009	108.088,79	17.234,35 €	90.854,44	45.427,22	45.427,22
2010	105.046,54	128.860,00	0,00	0,00	0,00
2011	48.890,95	19.870,00	29.020,95	14.510,47	14.510,48
Σύνολο	262.026,28	165.964,35	119.875,39	59.937,69	59.937,70

Προσδιορισμός φόρου

Αριθμός πράξης αναφοράς	Ημερομηνία πράξης αναφοράς	Είδος φόρου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	Διαφορά φορολογητέας βάσης με την παρούσα	Ποσό διαφοράς φόρου με την παρούσα	Ποσό διαφοράς εισφοράς	Ποσό πρόσθετου φόρου ή τόκων με την παρούσα	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ	Παρατηρήσεις
-------------------------	----------------------------	-------------	-------------------------------------	---	------------------------------------	------------------------	---	----------------------------	--------------

..... ...	03/04/2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ Φ.Π.	1/1- 31/12/2009	90.854,44 €	36.341,78 €		43.610,14 €	79.951,92 €	Τροποποίηση/Πρόσθετος φόρος ως έλεγχος όριο 120%
..... ...	03/04/2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ Φ.Π.	1/1- 31/12/2010	0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00	ακύρωση
..... ...	03/04/2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ Φ.Π.	1/1- 31/12/2011	29.020,95 €	7.240,11 €		8.253,73 €	15493,84	Τροποποίηση/Πρόσθετος φόρος ως έλεγχος 57 μήνεςΧ 2% =114%
..... ...	03/04/2017	ΕΚΤΑΚΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑ (ν.3833/20 10)	1/1- 31/12/2009	90.854,44 €		908,55 €	1.090,26 €	1.998,81 €	Τροποποίηση/Πρόσθετος φόρος ως έλεγχος όριο 120%
..... ...	03/04/2017	ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥ ΗΣ (άρθρου 29 & 30 ν.3986/201 1)	1/1- 31/12/2010	0,00 €		0,00 €	0,00 €	0,00 €	ακύρωση
..... ...	03/04/2017	ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥ ΗΣ (άρθρου 29 & 30 ν.3986/201 1)	1/1- 31/12/2011	29.020,95 €		861,37 €	981,96 €	1.843,33 €	Τροποποίηση/Πρόσθετος φόρος ως έλεγχος 57 μήνεςΧ 2% =114%
		ΣΥΝΟΛΑ			43.581,89 €	908,55 €	52.954,12 €	97.444,56 €	

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές αντίγραφο, η υπάλληλος του

Τμ. Διοικητικής Υποστήριξης

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.