



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

10/01/2017

Αριθμός απόφασης:

140

## 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. Του άρθρου 59 του Π.Δ. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών»
  - δ. Του άρθρου 6 της αριθ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 ΚΑΙ 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
  - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
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 12/09/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ...../12-09-2016 ενδικοφανή προσφυγή, του ..... του ....., κατοίκου ....., οδ. ....\_με Α.Φ.Μ. ...., κατά 1) της με αριθμό ...../04-07-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2003 (χρήσης 2002) του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, 2) της με αριθμό ...../04-07-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (χρήσης 2007) του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της από 12/09/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ...../15-09-2016 ενδικοφανούς προσφυγής, του ..... του ....., με Α.Φ.Μ. .... η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ. ..../**04-07-2016** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2003 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2002 – 31.12.2002) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 1.800,00 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 2.160,00 ευρώ, ήτοι συνολικού ποσού 3.960,00 ευρώ.

2) Με την υπ' αρ. ..../**04-07-2016** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007) του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 1.160,00 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 1.392,00 ευρώ ήτοι συνολικού ποσού 2.552,00 ευρώ.

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν διότι, στα πλαίσια γενόμενου μερικού ελέγχου στα εισοδήματα του προσφεύγοντος, διαχειριστικών περιόδων 1/1/2000 – 31/12/2000, 1/1/2001 – 31/12/2001, 1/1/2002 – 31/12/2002, 1/1/2003 – 31/12/2003, 1/1/2004 – 31/12/2004, 1/1/2005 – 31/12/2005, 1/1/2006 – 31/12/2006, 1/1/2007 – 31/12/2007, 1/1/2008 – 31/12/2008, 1/1/2009 – 31/12/2009, 31/1/2010 – 31/12/2010, 1/1/2011 - 31/12/2011 & 1/1/2012 – 31/12/2012, κατόπιν των υπ' αρ. ..../**08-05-2014** & ..../**2/25-06-2015** εντολών μερικού ελέγχου γραφείου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 15-19 και 48 παρ. 3 του Ν.2238/1994 Κ.Φ.Ε και λαμβανομένων υπ όψιν των εμβασμάτων που αυτός απέστειλε στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009 και 2010 και 2011, διαπιστώθηκε βάσει της από 04/07/2016 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ελέγκτριας του ΚΕΦΟΜΕΠ Γαλάνη Στυλιανής, προσαύξηση περιουσίας στις χρήσεις 2002 και 2007 από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ 3 του άρθρου 48 Ν 2238/94 όπως ισχύει, ποσού 6.000,00 ευρώ για τη χρήση 2003 και ποσού 4.000,00 ευρώ για τη χρήση 2007 που δεν δικαιολογείται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Προσκομίζει και επικαλείται με την παρούσα το από 22.07.2016 αντίγραφο κίνησης για το έτος 2002, του υπ'αρ. .... λογαριασμού που τηρεί μέχρι και σήμερα στην Τράπεζα ..... στον οποίο κατετίθετο η μισθοδοσία του από το Τεχνικό Επαγγελματικό Λύκειο που εργαζόταν, όπου και φαίνονται τρεις αναλήψεις μετρητών, πολύ κοντά στο χρονικό σημείο των επίμαχων καταθέσεων του έτους 2002, ήτοι ποσού 2.000 € στις 13.08.2002, ποσού 1.800 € στις 09.09.2002 και ποσού 1.500 € στις 15.11.2002, το τελευταίο δηλ. μόλις 3-4 ημέρες πριν τις καταθέσεις του στην ..... Τράπεζα. Οι καταθέσεις του στις 18.11.2002 και 19.11.2002 είναι της τάξεως των 4.000 € και 2.000 €, επομένως υπάρχει προφανής συσχέτιση μεταξύ των προαναφερθεισών αναλήψεων του από την Τράπεζα ..... και των καταθέσεων του στη ..... Τράπεζα

2) Ισχυρίζεται ότι οι αμφισβητούμενες καταθέσεις υπερ-καλύπτονται από τα ποσά της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών, καθώς τα ποσά που προκύπτουν από τη διαφορά των νομίμων δηλωθέντων εισοδημάτων του, σε σχέση με τα τεκμήρια και τις δαπάνες διαβίωσής του, όχι μόνο επαρκούν, αλλά και ξεπερνούν κατά πολύ τις συγκεκριμένες καταθέσεις χρηματικών ποσών.

Προς απόδειξη του ως άνω ισχυρισμού προσκομίζει συνημμένα και επικαλείται, τον από 11.05.2016 πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

3) Παραγραφή των αξιώσεων ελέγχου για τα οικονομικά έτη για τα οποία ελέγχεται.

4) Καταχρηστικότητα επιβολής φόρου και προστίμων, έλλειψη ασφάλειας δικαίου και παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου.

**Επειδή**, με το άρθρο 48 § 3 του Ν. 2238/1994 όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010, ορίζεται ότι « Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε **την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη**, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.

**Επειδή** στην εγκύκλιο 1095/2011 §§§ 1, 2, 11 μεταξύ άλλων αναφέρεται 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.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικοπέδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (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...10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας **προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010**

....

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.»**

**Επειδή,** σχετικά με την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 το οποίο προστέθηκε στο άρθρο 48 παρ.3 του Ν.2238/94, ως δεύτερο εδάφιο, **ορίζεται ότι αυτές ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30.09.2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30/09/2010**

**Επειδή** σύμφωνα με την ΠΟΛ 1095/2011 Υπ.Οικ. 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. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. 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. 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.

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 Κ.Φ.Ε.

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.

**Επειδή** σύμφωνα με την εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. « ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 - Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας ».

**α)** Η προσαύξηση της περιουσίας που μπορεί να εντοπιστεί από τις ελεγκτικές αρχές δεν είναι μόνο η χρηματική προσαύξηση περιουσίας αλλά και μεταβολές 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 μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της.

**β)** Ο ελεγχόμενος μπορεί να δικαιολογήσει την προσαύξηση περιουσίας του με όλους του νόμιμους τρόπους κι έτσι φυσικά να αποφύγει την φορολογία.

**γ)** Ξεκαθαρίζεται ότι, ο φορολογούμενος μπορεί να επικαλεστεί για τη δικαιολόγηση της αύξησης περιουσίας και εισοδήματα τα οποία δεν ήταν υποχρεωμένος βάσει διατάξεων να είχε καταχωρήσει στις φορολογικές του δηλώσεις, εφόσον φυσικά έχει αποδεικτικά στοιχεία για αυτά τα εισοδήματα.

**δ)** Δίνεται λύση σε περιπτώσεις που μεταφράζονται ως προσαύξηση περιουσίας οι μεταφορές χρημάτων από ένα λογαριασμό σε άλλο. Θα πρέπει να τεκμηριώνεται πλέον κατά τον έλεγχο των τραπεζικών καταθέσεων, εάν ορισμένες καταθέσεις, είναι ή όχι «πρωτογενείς καταθέσεις» ή για μεταφορές από άλλους λογαριασμούς. Αναλυτικά η εγκύκλιος προβλέπει σε αυτό το σημείο τα ακόλουθα:

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.**

**ε)** 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.).

**στ)** 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.

**Σχετικά με τις πιστώσεις των ποσών 2.000,00 € με ημερομηνία 18/11/2002 και 4.000,00 με ημερομηνία 19/11/2002 στο λογαριασμό ...../..... της ..... τράπεζας**

**Επειδή** ο προσφεύγων για τις ως άνω πιστώσεις σύμφωνα με την από 04/07/2016 έκθεση ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ με το υπ.αριθμ...../18-05-2016 Υπόμνημα παροχής εξηγήσεων προσκόμισε αντίγραφο κίνησης του λογ...../..... της ..... τράπεζας, ο οποίος έκλεισε στις 21.10.2002 με υπόλοιπο 9.048,23 ευρώ και ισχυρίστηκε ότι μέρος του ποσού, ήτοι 2.000 ευρώ στις 18/11/2002 και 4.000 ευρώ στις 19.11.2002 κατατέθηκε στον λογαριασμό ...../..... ο οποίος άνοιξε στις 21.10.2002.

**Επειδή** ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό των ως άνω ισχυρισμό διότι από την επεξεργασία των λογαριασμών ...../..... και ...../..... της ..... διαπίστωσε ότι στις 22.10.2002 ο λογαριασμός ...../..... πιστώθηκε με το ποσό των 9.048,23 ευρώ που αντιστοιχεί ακριβώς με το υπόλοιπο του λογ...../..... που έκλεισε στις 21.10.2002 και καταλόγισε το συνολικό ποσό ως εισόδημά βάσει των διατάξεων του άρθρου 48 παρ.3 ν.2238/1994.

**Επειδή** ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται ότι τα ως άνω επίμαχα ποσά προέρχονται από προηγούμενες αναλήψεις από τον υπ'αρ. .... λογαριασμό που τηρεί μέχρι και σήμερα στην Τράπεζα ..... στον οποίο κατετίθετο η μισθοδοσία του από το Τεχνικό Επαγγελματικό Λύκειο που εργαζόταν προσκομίζοντας αναλυτική κίνηση του εν λόγω λογαριασμού για το χρονικό διάστημα από 01/01/2002- 31/12/2002.

**Επειδή** από το αντίγραφο της αναλυτικής κίνησης του υπ'αρ. .... λογαριασμού προκύπτει ότι ο λογαριασμός πιστωνόταν με την μισθοδοσία του από 1<sup>ο</sup> ΤΕΕ και έγιναν οι κάτωθι αναλήψεις σε μετρητά σύμφωνα με την περιγραφή κίνησης:

| ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΚΙΝΗΣΗΣ             | ΠΟΣΟ            |
|--------------------------------|-----------------|
| 26/04/2002                     | 500,00          |
| 05/07/2002                     | 1.200,00        |
| 13/08/2002                     | 2.000,00        |
| 17/09/2002                     | 1.800,00        |
| 18/11/2002                     | 1.500,00        |
| <b>Σύνολο μέχρι 18/11/2002</b> | <b>7.000,00</b> |

**Σχετικά με την πίστωση του ποσού των 4.000,00 € με ημερομηνία 05/06/2007 στο λογαριασμό ...../..... της ..... τράπεζας**

**Επειδή** ο προσφεύγων για την ως άνω πίστωση σύμφωνα με την από 04/07/2016 έκθεσης ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ ισχυρίστηκε ότι προέρχεται από κλείσιμο του λογαριασμού ...../..... της ..... τράπεζας στις 12.03.2007 με διαθέσιμο υπόλοιπο κατά το κλείσιμο 29.009,32 ευρώ και κατάθεση του ποσού αυτού τμηματικά, ήτοι 20.000 ευρώ στις 12.03.2007 6.000 ευρώ στις 16.03.2007 και 4.000,00 ευρώ στις 05/06/2007.

Ο έλεγχος έκανε εν μέρει δεκτό τον ισχυρισμό του και συγκεκριμένα αναφέρει τα εξής:

«...Συγκεκριμένα, ο ελεγχόμενος προσκόμισε ανάλυση κίνησης του λογ...../..... της ..... τράπεζας, από την οποία προκύπτει ότι ο λογαριασμός αυτός έκλεισε στις 12.03.2007 με διαθέσιμο υπόλοιπο κατά το κλείσιμο 29.009,32 ευρώ.

Ο έλεγχος κάνει εν μέρει δεκτό τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου για τις υπ.αριθμ.... και ... καταθέσεις ποσών 20.000 ευρώ στις 12.03.2007 και 6.000 ευρώ στις 16.03.2007, ενώ για την κατάθεση α/α ... ποσού 4.000 ευρώ στις 05.06.2007 ο έλεγχος δεν κάνει δεκτό τον ισχυρισμό του

ελεγχόμενου που να αιτιολογεί πίστωση κατάθεση σε μεταγενέστερη χρονική στιγμή ίση με το ποσόν των αναλήψεων που άθροισε. Δηλαδή για το ενδιάμεσο χρονικό διάστημα δεν υπήρξε καμία δαπάνη για τη διαβίωσή του...»

**Επειδή** σύμφωνα με την ως άνω αναφερόμενη εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. « ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 - Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας », 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.**

Εν προκειμένω ο προσφεύγων είχε τη δυνατότητα επανακατάθεσης από προηγούμενες αναλήψεις σύμφωνα με τα ως άνω για τη χρήση 2002 ποσού 7.000, 00 ευρώ και για τη χρήση 2007 3.000,00 ευρώ.

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

**Επειδή** η Φορολογική Διοίκηση διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της εξετάζοντας πάντα τα πραγματικά περιστατικά.

**Επειδή** σύμφωνα με το με αρ πρωτ. ΔΕΛ Β 1167194 ΕΞ 2014 έγγραφο του Υπ. Οικ. σε περίπτωση διενέργειας φορολογικού ελέγχου χωρίς την χρήση εμμέσων τεχνικών, όπως στην προκειμένη περίπτωση, η ελεγκτική αρχή προσδιορίζει τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογούμενου χωρίς να ζητά από τον φορολογούμενο να προσδιορίσει τις κάθε είδους πραγματικές δαπάνες του.

**Επειδή** όπως πιο πάνω αναφέρουμε για να θεωρηθούν οι καταθέσεις των ως άνω μικρών χρηματικών ποσών ως πρωτογενείς κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ΚΦΕ και των ερμηνευτικών εγκυκλίων, έπρεπε από τον έλεγχο να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί ότι οι αναλήψεις που γινόταν από τον προσφεύγοντα δεν κάλυπταν τις δαπάνες των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε. έτσι ώστε να μην υπάρχει η δυνατότητα της επανακατάθεσης αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επίσης σύμφωνα με το με αρ πρωτ. ΔΕΛ Β 1167194 ΕΞ 2014 έγγραφο του Υπ. Οικ. σε περίπτωση διενέργειας φορολογικού ελέγχου χωρίς την χρήση εμμέσων τεχνικών, όπως στην προκειμένη περίπτωση, η ελεγκτική αρχή προσδιορίζει τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογούμενου χωρίς να ζητά από τον φορολογούμενο να προσδιορίσει τις κάθε είδους πραγματικές δαπάνες.

**Επειδή** ο προσφεύγων εκτός των ως άνω αναλήψεων επικαλείται και ότι οι αμφισβητούμενες καταθέσεις υπερ-καλύπτονται από τα ποσά της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών, καθώς τα ποσά που προκύπτουν από τη διαφορά των νομίμων δηλωθέντων εισοδημάτων του, σε σχέση με τα τεκμήρια και τις δαπάνες διαβίωσής του, όχι μόνο επαρκούν, αλλά και ξεπερνούν κατά πολύ τις συγκεκριμένες καταθέσεις χρηματικών ποσών.

**Επειδή** στις 12.03.2007 κατά το κλείσιμο του με αρ. ....../..... λογαριασμού της ..... τράπεζας ανελήφθη ποσό ύψους 29.009,32 ευρώ από τα οποία ο έλεγχος έκανε δεκτό επανακατάθεση ποσού 20.000 ευρώ στις 12.03.2007 και 6.000 ευρώ στις 16.03.2007. Επομένως ο προσφεύγων είχε τη δυνατότητα επανακατάθεσης του υπολοίπου ποσού των 3.000,00 ευρώ, το δε υπόλοιπο ποσό των 1.000,00 € δεν αποτελεί κατά την αληθή έννοια του άρθρου 48 § 3 του ν.2238/1994 φορολογητέα προσαύξησης περιουσίας σύμφωνα με την οικονομική δυνατότητα του προσφεύγοντος.

Ως εκ τούτου, δεν επήλθε καμιά η προσαύξηση περιουσίας με την κατάθεση της 05-06-2007, ποσού 4.000€, δεδομένου ότι αυτή αφενός καλύπτεται από υπόλοιπο προηγούμενης ανάληψης και αφετέρου το εναπομείναν υπόλοιπο δεν έχει τα χαρακτηριστικά της φορολογητέας προσαύξησης περιουσίας σύμφωνα με την οικονομική δυνατότητα του προσφεύγοντος, και επομένως πρέπει να γίνει δεκτός ο εδώ λόγος της ενδικοφανούς και να αφαιρεθεί από την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας το ποσό για το **οικ. έτος 2008**, ποσού **4.000,00€**.

**Επειδή** από τα ανωτέρω προκύπτει ότι από την οικεία έκθεση ελέγχου δεν τεκμηριώνεται πλήρως και επαρκώς και με συγκεκριμένα στοιχεία η προσαύξηση περιουσίας των προσφευγόντων ώστε να μεταφερθεί το βάρος τις απόδειξης στους ίδιους.

Ως εκ τούτου οι υπό κρίση καταθέσεις λαμβανομένου υπόψη το ύψος τους καθώς και το προφίλ του προσφεύγοντα, δεν αποτελούν φορολογητέο εισόδημα και πρέπει να αφαιρεθούν από την καταλογισθείσα σε βάρος του προσαύξηση και η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει αποδεκτή.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **αποδοχή** της από 12/09/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ...../12-09-2016 ενδικοφανούς προσφυγής, του ..... του ....., κατοίκου ....., οδ. ....\_με Α.Φ.Μ. ...., και την τροποποίηση **1)** της με αριθμό ...../04-07-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2003 (χρήσης 2002) του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, **2)** της με αριθμό ...../04-07-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (χρήσης 2007) του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ

**Προσαύξηση περιουσίας κατ' εφαρμογή της [παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994](#) και της ΠΟΛ 1095/2011 με βάση την παρούσας :**

| Χρήση | ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΟΣΑ<br>ΑΡ.48 §3 ΠΟΥ ΕΠΙΜΕΡΙΖΟΝΤΑΙ<br>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟΝ<br>ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑ | Ποσά<br>που δεν αποτελούν προσαύξηση<br>με βάση την παρούσα ΑΠΟΦΑΣΗ<br>ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ | Καταλογισθέντα ποσά βάσει της<br>παρούσης ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ |
|-------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|
| 2002  | 6.000,00                                                                                      | 6.000,00                                                                                 | -                                                           |
| 2007  | 4.000,00                                                                                      | 4.000,00                                                                                 | -                                                           |

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας ΧΡΗΣΗΣ 2002 (Οικ. Έτος 2003)**

| ΑΝΑΛΥΣΗ              |                    | ΔΗΛΩΣΗΣ   | ΕΛΕΓΧΟΥ   | Παρούσας         | ΔΙΑΦΟΡΑ     |
|----------------------|--------------------|-----------|-----------|------------------|-------------|
| Φορολογητέο εισόδημα | Ατομικό και τέκνων | 17.163,23 | 23.163,23 | <b>17.163,23</b> | <b>0,00</b> |
|                      | της συζύγου        | 0,00      | 0,00      | <b>0,00</b>      |             |
| Φόρος                | Πιστωτικό ποσό     | 0,00      | 0,00      | <b>0,00</b>      |             |
|                      | Χρεωστικό ποσό     | 232,30    | 2.032,30  | <b>232,30</b>    | <b>0,00</b> |



|                                              |               |        |          |        |             |
|----------------------------------------------|---------------|--------|----------|--------|-------------|
| Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής      |               |        | 2.160,00 |        |             |
| <b>Σύνολο φόρων<br/>τελών &amp; εισφορών</b> | για καταβολή  | 232,30 | 4.192,30 | 232,30 | <b>0,00</b> |
|                                              | για επιστροφή |        |          |        |             |
| <b>Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά</b>         |               |        |          |        |             |

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου  
εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης ΧΡΗΣΗΣ 2007 (Οικ. Έτος 2008)**

| ΑΝΑΛΥΣΗ                                      |                    | ΔΗΛΩΣΗΣ   | ΕΛΕΓΧΟΥ   | Παρούσας         | ΔΙΑΦΟΡΑ     |
|----------------------------------------------|--------------------|-----------|-----------|------------------|-------------|
| Φορολογητέο εισόδημα                         | Ατομικό και τέκνων | 21.139,58 | 25.139,58 | <b>21.139,58</b> | <b>0,00</b> |
|                                              | της συζύγου        | 0,00      | 0,00      | <b>0,00</b>      |             |
| Φόρος                                        | Πιστωτικό ποσό     | 0,00      | 0,00      | <b>0,00</b>      |             |
|                                              | Χρεωστικό ποσό     | 64,78     | 1.224,78  | <b>64,78</b>     | <b>0,00</b> |
| Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής      |                    |           | 1.392,00  | <b>0,00</b>      | <b>0,00</b> |
| Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου                     |                    |           |           |                  |             |
| Τέλος Επιτηδεύματος                          |                    |           |           |                  |             |
| <b>Σύνολο φόρων<br/>τελών &amp; εισφορών</b> | για καταβολή       | 64,78     | 2.616,78  | <b>64,78</b>     | <b>0,00</b> |
|                                              | για επιστροφή      |           |           |                  |             |
| <b>Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά</b>         |                    |           |           |                  |             |

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**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

**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.