



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9586156
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 15-04-2015

Αριθμός απόφασης:1541

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 αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. 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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά των παρακάτω πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		9-12-2014	17-12-2014	ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	01-01/31-12-2010	614497,92
2		9-12-2014	17-12-2014	ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	01-01/31-12-2011	19460,86
3		9-12-2014	17-12-2014	ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	01-01/31-12-2010	53951,41
4		9-12-2014	17-12-2014	ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	01-01/31-12-2011	2007,26

του Προϊσταμένου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις παραπάνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

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

Με τις:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική ή περίοδος	Ποσό Φόρου	Πρόσθετοι φόροι
1		9-12-2014	17-12-2014	ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	01-01/31-12-2010	323.419,96	291.077,96
2		9-12-2014	17-12-2014	ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	01-01/31-12-2011	12.163,04	7.297,82
3		9-12-2014	17-12-2014	ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	01-01/31-12-2010	29.643,63	24.307,78
4		9-12-2014	17-12-2014	ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	01-01/31-12-2011	1.254,54	752,72

του Προϊσταμένου επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τα παραπάνω ποσά φόρων και προσθέτων φόρων.

Η διαφορά φόρου προέκυψε με βάση την από έκθεση ελέγχου των υπαλλήλων, στην οποία διενεργήθηκε διασταύρωση των ποσών εμβασμάτων που απέστειλε η προσφεύγουσα στο εξωτερικό κατά τις χρήσεις 2010 και 2011 που περιγράφονται παρακάτω:

Ημερ/νία	Τράπεζα	Ποσό εμβάσματος (€)	Χώρα προορισμού
05/03/2010		450.000,00	
15/03/2010		350.000,00	
07/08/2011		41.098,00	
Σύνολο		841.098,00	

, με τα ποσά πλεονάζοντος κεφαλαίου που προσδιορίστηκαν από τα δηλωθέντα εισοδήματα και λοιπά χρηματικά ποσά σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρ. 19 του ν. 2238/94 για κάθε ένα από τα οικονομικά έτη 2001 - 2012, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα της οποίας διαπιστώθηκε αρνητική διαφορά διαθεσίμων κεφαλαίων στο οικον. έτος 2012 (εισοδήματα από 1/1 - 31/12/2011) και στο οικον. έτος 2012 (εισοδήματα από 1/1 έως 31/12/2011), ως ακολούθως:

<u>Οικονομικό έτος</u>	2011	2012
Προκύπτουσα αρνητική διαφορά διαθεσίμων	781.050,87	34.598,00

Η προκύψασα αρνητική διαφορά διαθεσίμων υπήχθη από την φορολογική αρχή σε φόρο εισοδήματος και ειδική εισφορά αλληλεγγύης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994) ως προσαύξηση περιουσίας.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1^{ος} λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής: Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται πλημμελή έκδοση της έκθεσης ελέγχου και των οικείων καταλογιστικών πράξεων, λόγω ενάρξεως του ελέγχου προγενεστέρως της ημερομηνίας εκδόσεως της εντολής ελέγχου.

2^{ος} λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής: Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται νομική πλημμέλεια και ακυρότητα των πράξεων καταλογισμού λόγω εσφαλμένης εφαρμογής της διάταξης της παρ. 2 του άρθρ. 19 του ν. 2238/1994 για την εξεύρεση της προσαύξησης περιουσίας του άρθρ. 48 παρ. 3 ν.2239/1994.

3^{ος} λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής: Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται νομική πλημμέλεια και ακυρότητα των πράξεων καταλογισμού λόγω προσκόμισης στοιχείων που αποδεικνύουν εναργώς, την προέλευση του αμφισβητούμενου χρηματικού ποσού.

4^{ος} λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής: Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται νομική πλημμέλεια και ακυρότητα των πράξεων καταλογισμού λόγω απόδειξης εκ μέρους της μη ανάλωσης του προσδιορισθέντος κεφαλαίου, μη προερχόμενου από άγνωστη πηγή και αιτία προελεύσεως.

Α) Όσον αφορά τον 1^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής περί της πλημμελούς έκδοσης της έκθεσης ελέγχου και των οικείων καταλογιστικών πράξεων, λόγω ενάρξεως του ελέγχου προγενεστέρως της ημερομηνίας εκδόσεως της εντολής ελέγχου.

Επειδή η έναρξη του ελέγχου (ως ημερομηνία έναρξης λογίζεται η, οπότε και κοινοποιήθηκε στον εξουσιοδοτημένο νόμιμα κ., αντίγραφο της εντολής ελέγχου με αριθ. /2014), πραγματοποιήθηκε μετά την ημερομηνία έκδοσης της υπ' αριθ. οικείας εντολής φορολογικού ελέγχου, η οποία (ημερομηνία έκδοσης) είναι η Η ημερομηνία «.....» που αναγράφεται στην πρώτη σελίδα του σώματος της προσβαλλόμενης έκθεσης ελέγχου και την οποία επικαλείται η προσφεύγουσα ως λόγο ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων, δεν αναφέρεται στην ημερομηνία έκδοσης της εντολής αλλά την ημερομηνία που εμφανιζόταν, κατά το χρόνο σύνταξης της έκθεσης, στο μηχανογραφικό σύστημα διαχείρισης των εντολών φορολογικού ελέγχου του Υπ. Οικ., «ELENXIS». Η εν λόγω ημερομηνία «.....», αφορά το χρόνο της μηχανογραφικής ενημέρωσης των ηλεκτρονικών αρχείων των υποθέσεων ελέγχου του συστήματος, με τα στοιχεία του νέου Προϊστάμενου, ο οποίος τοποθετήθηκε Προϊστάμενος σύμφωνα με

την Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. με αριθ. πρωτ. Δ2Γ 1033027 ΕΞ 2014/19.02.2014. Για το λόγο αυτό, η εντολή ελέγχου που αναγράφεται στην έκθεση ελέγχου, φέρει τον ίδιο αριθμό, με τη διάκριση «/1» που υποδηλώνει την ενημέρωσή της, στο μηχανογραφικό σύστημα, με την προαναφερθείσα μεταβολή με τα στοιχεία του Προϊστάμενου της ελέγχουσας υπηρεσίας. Σχετική σημείωση για τα προαναφερθέντα, γίνεται και στην παράγραφο «9. ΣΥΝΝΗΜΕΝΑ ...» της από προσβαλλόμενης έκθεσης ελέγχου.

Αντίγραφο της εντολής του φορολογικού ελέγχου, κοινοποιήθηκε εγγράφως στον εξουσιοδοτημένο νόμιμο κ. και η κοινοποίηση προηγήθηκε χρονικώς της ενάρξεως του ελέγχου, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της φορολογούμενης στον 1^{ος} λόγο της προσφυγής, δεν μπορεί να γίνει δεκτός.

Β) Όσον αφορά τον 2^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής περί της νομικής πλημμέλειας και ακυρότητας των πράξεων καταλογισμού λόγω εσφαλμένης εφαρμογής της διάταξης της παρ. 2 του άρθρ. 19 του ν. 2238/1994 για την εξεύρεση της προσαύξησης περιουσίας του άρθρ. 48 παρ. 3 ν.2239/1994.

Επειδή από τις διατάξεις της [παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994](#) όπως επεξηγήθηκαν με τις [ΠΟΛ 1033/21.2.2013](#) και ΠΟΛ.:1228 /15.10.2014 εγκυκλίου του Υπ. Οικ. που λεπτομερώς προβλέπουν ότι: «Τονίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κεφαλαίου κάθε έτους αφαιρούνται οι δαπάνες που ορίζονται από τα [άρθρα 16](#) και [17 του ΚΦΕ](#) , ανεξάρτητα από το αν απαλλάσσονται της εφαρμογής τεκμηρίου.

Επισημαίνεται ότι ειδικά για τις χρήσεις **2008 και 2009**, για τον υπολογισμό ανάλωσης κεφαλαίου ([άρθρο 19 του Κ.Φ.Ε.](#)) εκπίπτουν οι δαπάνες που ο προσδιορισμός τους ορίζεται από τα [άρθρα 16](#) και [17 του Κ.Φ.Ε.](#) , εφόσον εμπίπτουν στις διατάξεις περί εφαρμογής του τεκμηρίου ([παρ. 4 του άρθρου 3 του Ν.3763/2009](#)).»

Όσον αφορά την τεκμαρτή δαπάνη κύριας κατοικίας, η ίδια ΠΟΛ αναφέρει ότι «από τη χρήση 2003 έως και τη χρήση 2009, το ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα για ιδιοκατοικούμενη ή μισθούμενη κύρια κατοικία άνω των 200 τ. μ. αποτελεί στοιχείο προσδιορισμού της ετήσιας δαπάνης διαβίωσης ([άρθρο 4 παρ. 1 Ν. 3091/2002](#)). Επίσης, από 1.1.2003 αυξήθηκε η συνολική επιφάνεια των δευτερευουσών κατοικιών, των οποίων το τεκμαρτό μίσθωμα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, από 100 σε 150 τ. μ. Συνεπώς, κατοικίες που δεν εμπίπτουν στο [άρθρο 16 του ΚΦΕ](#) δε λαμβάνονται υπόψη στον υπολογισμό ανάλωσης κεφαλαίου. Για τις χρήσεις 2002 και παλαιότερα, σύμφωνα με την [ΠΟΛ. 1094/1989](#) διαταγή και την [ΠΟΛ. 1201/1996](#) διαταγή, δε λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό ανάλωσης κεφαλαίου τα απαλλασσόμενα τεκμαρτά εισοδήματα, όπως το απαλλασσόμενο τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιοκατοίκηση.»

Επειδή περαιτέρω και επεξηγηματικά των ανωτέρω διατάξεων σύμφωνα με το με Αρ. Πρωτ.: ΔΕΛ Β 1167194 ΕΞ 2014/ Αθήνα, 19 Δεκεμβρίου 2014 έγγραφο του Υπ. Οικ. με θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με την αντιμετώπιση των δαπανών των άρθρων 16 και 17 του

ν.2238/1994, όπως ίσχυε, σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου.» αναφέρεται ότι «1. Σε περίπτωση διενέργειας φορολογικού ελέγχου με τη χρήση τεχνικών ελέγχου έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης λαμβάνονται υπόψη τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο), όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές) όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία. Όπου στην παρούσα μεθοδολογία αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές (σχετ. παρ.4, Γεν. Παρατηρήσεις, ΠΟΛ. 1270/24.12.2013).

2. Σε διαφορετική περίπτωση διενέργειας φορολογικού ελέγχου, η ελεγκτική αρχή προσδιορίζει τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογούμενου χωρίς να ζητά από το φορολογούμενο να προσδιορίσει τις κάθε είδους πραγματικές δαπάνες. **Κατά συνέπεια, οι ελάχιστες δαπάνες που λαμβάνει υπόψη ο έλεγχος είναι οι προσδιοριζόμενες τεκμαρτά δαπάνες των άρθρων 16 και 17 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε, που δεν αμφισβητήθηκαν από το φορολογούμενο στο πλαίσιο των διατάξεων των άρθρων 16 και 66 του ίδιου ως άνω νόμου.**

3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε. οριζόταν ότι ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για ποσά που αφορούν ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο. Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 16 και 17, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών.

4. Τέλος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 8 της εγκυκλίου ΠΟΛ.1095/2011, 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 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.»

Επειδή η προσφεύγουσα δεν αμφισβήτησε τις τεκμαρτές δαπάνες διαβίωσης των οικείων οικονομικών ετών, ενώ εν προκειμένω σύννομα και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του Κ.Φ.Ε και τα οριζόμενα στις [ΠΟΛ 1033/21.2.2013](#) και ΠΟΛ.:1228 /15.10.2014 του Υπ. Οικ., που δεσμεύουν τις ελεγκτικές υπηρεσίες ως προς τον τρόπο αντιμετώπισης των φορολογικών θεμάτων αλλά και την Υπηρεσίας μας, ενήργησε ο έλεγχος αφαιρώντας από τα εισοδήματα της προσφεύγουσας τις τεκμαρτές δαπάνες διαβίωσης για το εκάστοτε έτος από το οποίο επικαλείτο εισόδημα (ή ήταν συνεχόμενο έτους που επικαλείτο ή προέκυπτε εισόδημα) για τον προσδιορισμό της προσαύξησης περιουσίας, για τους λόγους αυτούς ο επικαλούμενος λόγος πρέπει να απορριφθεί.

Γ) Όσον αφορά τον 3^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής περί της νομικής πλημμέλειας και ακυρότητας των πράξεων καταλογισμού λόγω προσκόμισης στοιχείων που αποδεικνύουν εναργώς, την προέλευση του αμφισβητούμενου χρηματικού ποσού. και τον 4^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής περί της νομικής πλημμέλειας και ακυρότητας των πράξεων καταλογισμού λόγω απόδειξης της μη ανάλωσης του προσδιορισθέντος κεφαλαίου, μη προερχόμενου από άγνωστη πηγή και αιτία προελεύσεως.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι: ... «Επιπροσθέτως, λαμβάνοντας υπόψη ότι η διαπιστούμενη προσαύξηση δεν φορολογείται, εάν ο υποκείμενος στο φόρο αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής ή ότι αυτή έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολόγηση ή έχει απαλλαχθεί του φόρου σύμφωνα με ειδικές διατάξεις, συνάγεται ότι η εφαρμογή του άρθρου 19 του Ν. 2238/1994, ως προς την ανάλωση κεφαλαίου, **εξαρτάται από τα πραγματικά περιστατικά που θα επικαλεσθεί ο φορολογούμενος**, από τα οποία μπορεί να αποδεικνύεται η μη ανάλωση του προσδιορισθέντος από τη φορολογική αρχή κεφαλαίου».

Γ1) Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι: «... όπως αποδεικνύεται από την από βεβαίωση της Τράπεζας, στις στον τραπεζικό μου λογαριασμό με αριθμό υπήρχε ήδη διαθέσιμο χρηματικό ποσό. Την ίδια ημερομηνία προκύπτει από τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή της η φορολογική αρχή ότι υπήρχε υπόλοιπο ποσό διαθεσίμου εισοδήματος 122.101,76 ευρώ ...».

Επειδή όπως αναγράφεται και στη σελίδα 23 της οικείας έκθεσης ελέγχου, το διαθέσιμο χρηματικό ποσό που υπήρχε διαθέσιμο στις, δεν προσδιορίστηκε ακριβώς από την ελεγχόμενη στο με αριθ. πρωτ. /2014 απαντητικό της υπόμνημα («Έγγραφες Απόψεις») επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου. Το ποσό αυτό όμως, δεν προσδιορίζεται ακριβώς, ούτε στην κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή. Από τον έλεγχο έγινε δεκτό ως διαθέσιμο χρηματικό ποσό στις, το ποσό των 223.499 δρχ. ή 655,90 €, κατόπιν επιμερισμού του συνολικού υπολοίπου των 446.998 δρχ. ή 1.311,81 € που υπήρχε διαθέσιμο στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό, μεταξύ των δύο (2) συνδικαιούχων, του και του, σύμφωνα με τις προσκομισθείσες εκτυπώσεις «Αναλυτικού Καθολικού» του λογαριασμού της, για τους μήνες 11^ο και 12^ο του έτους 1999, σε συνδυασμό με τις από «Βεβαιώσεις Εισοδήματος από τόκους καταθέσεων» τις ίδιες τράπεζας για το χρονικό διάστημα 1/1 - 31/12/1999 και 1/1 - 31/12/1998, ως εξής:

Αριθ. Λογαριασμού	Διαθέσιμο υπόλοιπο
Τράπεζας	31/12/1999
.....	
.....	655,90 €

Όσον αφορά το ποσό των 122.101,76 ευρώ, αυτό δεν υπήρχε διαθέσιμο «την ίδια ημερομηνία» (δηλ. την), όπως ισχυρίζεται η φορολογούμενη στην προσφυγή της. **Το εν λόγω, ποσό αποτελούσε το Τελικό Διαθέσιμο Υπόλοιπο στο τέλος του οικονομικού έτους 2009 (δέκα έτη μετά),** όπως προσδιορίστηκε από τον έλεγχο στην Κατάσταση Προσδιορισμού Κεφαλαίου (σελ. 39 της έκθεσης ελέγχου). Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός αυτός είναι αναπόδεικτος και δεν είναι δυνατόν να γίνει δεκτός.

Γ2) Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι: «... από τις προσκομισθείσες ενώπιον της φορολογικής αρχής βεβαιώσεις της, αποδεικνύεται ότι ο τραπεζικός λογαριασμός ταμειευτηρίου με αριθμόπαρουσίαζε, στις, υπόλοιπο ποσό ύψους 721.150,76 ευρώ, το οποίο ήταν τοποθετημένο ήδη από τις σε προθεσμιακή κατάθεση με αριθμό, της οποίας συνδικαιούχοι ήμουν εγώ, ο υιός μου και η κόρη μου-..... Το ποσό των 721.150,76 ευρώ κατατέθηκε στο λογαριασμό αυτόν, ο οποίος ανήκει από κοινού σε εμένα και στην κόρη μου-....., κατά τη λήξη της προαναφερόμενης προθεσμιακής κατάθεσης. Ειδικότερα, στην κόρη μου ανήκει το ήμισυ των ως άνω χρημάτων. Το ποσό αυτό παρέμεινε στο λογαριασμό μόνο για 1 ημέρα και εν συνεχεία εστάλλει σε τραπεζικό λογαριασμό του εξωτερικού με εμβάσματα. Από τις προσκομισθείσες δε ενώπιον της φορολογικής αρχής φορολογικές δηλώσεις της κόρης μου-..... αποδεικνύεται ότι το ανήκον σε αυτή ποσό καλύπτεται από τα εισοδήματά της κατά τα προηγούμενα έτη, τα οποία έχουν μάλιστα νομίμως φορολογηθεί. Περαιτέρω, και όπως ενδεικτικώς, προσκόμισα αντίγραφο κίνησης του τραπεζικού λογαριασμού της στο εξωτερικό, ανήκοντος ομοίως σε εμένα και στην κόρη μου, από το οποίο αποδεικνύεται ότι η τελευταία χρησιμοποίησε μέρος του ανήκοντος σε αυτήν ποσού για εξόφληση οφειλής της από τη μίσθωση οικίας της στην ». και περί της νομικής πλημμέλειας και ακυρότητας των πράξεων καταλογισμού λόγω απόδειξης της μη ανάλωσης του προσδιορισθέντος κεφαλαίου, μη προερχόμενου από άγνωστη πηγή και αιτία προελεύσεως. (4^{ος} λόγος) ... «Επιπροσθέτως, λαμβάνοντας υπόψη ότι η διαπιστούμενη προσαύξηση δεν φορολογείται, εάν ο υποκείμενος στο φόρο αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής ή ότι αυτή έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολόγηση ή έχει απαλλαχθεί του φόρου σύμφωνα με ειδικές διατάξεις, συνάγεται ότι η εφαρμογή του άρθρου 19 του Ν. 2238/1994, ως προς την ανάλωση κεφαλαίου, **εξαρτάται από τα πραγματικά περιστατικά που θα επικαλεσθεί ο φορολογούμενος**, από τα οποία μπορεί να αποδεικνύεται η μη ανάλωση του προσδιορισθέντος από τη φορολογική αρχή κεφαλαίου».

Επειδή με τις διατάξεις της [παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994](#) προβλέπεται 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 σε συνέχεια των εγκυκλίων διαταγών [ΠΟΛ 1033/21.2.2013](#) και ΠΟΛ.:1228/15.10.2014 του Υπ. Οικ. με τις οποίες δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων της [παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994](#) όπως ίσχυε στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που απέστειλαν εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-2011 με τις οποίες παρασχέθηκαν οι παρακάτω διευκρινίσεις σύμφωνα με τις οποίες προβλέπεται ότι φορολογείται η προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και όχι η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας που δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

Περαιτέρω 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 κ.λ.π.(σχετ. η [ΠΟΛ. 1095/2011](#)).

Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος.

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εκδίδεται εντολή ελέγχου σε όλα τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού και εφόσον συμμετέχει ανήλικος έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του [άρθρου 5 του Ν.2238/1994](#) όπως ίσχυαν.

Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του.

Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπεριστατωμένη (σχετ. διατ. [άρθ. 28](#) και [64 Ν. 4174/2013](#)).

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται και προσκομίζει στοιχεία που δεν είχε συμπεριλάβει στις υποβληθείσες δηλώσεις αυτά εξετάζονται και συνεκτιμούνται από τον έλεγχο.

Επειδή από το άρθρο 3 του Κ.Φ.Ε. «χρόνος επιβολής του φόρου» προβλέπεται ότι ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1^η Ιανουαρίου και λήγει την 31^η Δεκεμβρίου του ιδίου ημερολογιακού έτους.

Επειδή με την ΠΟΛ.:1228/ Αθήνα, 15 Οκτωβρίου 2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Παροχή πρόσθετων οδηγιών στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που αποστέλλουν εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-2011» διευκρινήστηκε ότι «Σημειώνεται ότι με την παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994 προβλέπεται ότι φορολογείται η προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και όχι η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας που δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της..... Σε συνέχεια της εγκυκλίου διαταγής [ΠΟΛ](#)

[1033/21.2.2013](#) με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων της [παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994](#) όπως ίσχυε στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που απέστειλαν εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-2011 παρέχουμε τις παρακάτω πρόσθετες διευκρινίσεις. Με τις διατάξεις του ως άνω άρθρου και νόμου προβλέπεται 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**».

Όπως άλλωστε αναφέρεται στο με [Αρ.Πρωτ.: Δ12Α 1148627 ΕΞ2013](#) έγγραφο του Υπ. Οικ. με τις διατάξεις του [άρθρου 19, παράγραφος 2, περίπτωση ζ' του ΚΦΕ](#) , όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την [παράγραφο 7 του άρθρου 3 του Ν.3842/2010](#) , για εισοδήματα που αποκτώνται ή δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά την περίπτωση από 1-1-2010 και μετά, η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων καλύπτεται ή περιορίζεται μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.»

Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου κάθε έτους, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά, τα οριζόμενα στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' της παραγράφου αυτής (χρηματικά ποσά που δεν θεωρούνται εισόδημα, χρηματικά ποσά που προέρχονται από πώληση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό, δάνεια, δωρεές, γονικές παροχές κτλ) και από οποιαδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 16 και 17, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών.

....Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση αυτών των εσόδων τα μειώνει, προκειμένου αυτά να ληφθούν υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού (π.χ. τα έσοδα από την πώληση μετοχών ή ακινήτων πρέπει να είναι μειωμένα με το κόστος αγοράς τους αν είχαν αγοραστεί ή με το φόρο δωρεάς αν είχαν αποκτηθεί από δωρεά κ.ο.κ.).

2. Επισημαίνεται ότι τα έτη αυτά θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φθάνουν μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους (σχετ. έγγραφα 1087172/1642/Α0012/25.10.2005, 1085447/1986/Α0012/24.10.2006). Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα των ετών αυτών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη. Διευκρινίζεται επίσης ότι αν σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο και ο προσδιορισμός του εισοδήματος πραγματοποιηθεί με βάση τα τεκμήρια τότε θεωρείται ότι δεν απομένει κεφάλαιο προς επίκληση για το έτος αυτό (θεωρείται μηδενικό) και δεν επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών. Αν όμως σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο από δαπάνες των [άρθρων 16 και 17 του Κ.Φ.Ε.](#) , οι οποίες απαλλάσσονται της εφαρμογής του τεκμηρίου, τότε το έτος αυτό επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών (σχετ. έγγραφο Δ12Α 1051611 ΕΞ2013/22-3-2013).

Επειδή όπως αναγράφεται και στις σελίδες 23-25 της έκθεσης ελέγχου: «από τις προσκομισθείσες εκτυπώσεις κίνησης του ατομικού λογαριασμού ταμιευτηρίου της φορολογούμενης στην ημεδαπή τράπεζα, προέκυψε ότι, **προ της μεταφοράς των**

χρηματικών ποσών στο εξωτερικό με εμβάσματα, είχαν πραγματοποιηθεί πιστώσεις (μεταφορές) στον εν λόγω ατομικό λογαριασμό, από τον κοινό λογαριασμό προθεσμιακής κατάθεσης στην ίδια τράπεζα, με συνδικαιούχους την ελεγχόμενη , το γιο της, και την κόρη της, , ως ακολούθως:

Πιστώσεις (καταθέσεις) στον ατομικό λογ/σμό ταμιευτηρίου «.....» της

Ημερ/νία	Αιτιολογία	Πίστωση σε €
.....	Μεταφορά από λογ/σμό προθεσμιακής κατάθεσης (μερική ανάληψη)	350.000,00
.....	Μεταφορά από λογ/σμό προθεσμιακής κατάθεσης (υπόλοιπο στη λήξη)	371.202,11
		<u>721.202,11</u>

... Στο πλαίσιο της διερεύνησης της οικονομικής δυνατότητας συνεισφοράς της κ. στον ανωτέρω αναγραφόμενο κοινό λογαριασμό προθεσμιακής κατάθεσης, διαπιστώθηκε ότι την είχε επενδυθεί σε αυτόν, το ποσό των 665.986,00 ευρώ, με ισόποση χρέωση (ανάληψη) του ατομικού της λογαριασμού ταμιευτηρίου, αφού είχε προηγηθεί την, η κατάθεση στον εν λόγω λογαριασμό ταμιευτηρίου, των παρακάτω ποσών:

Πιστώσεις (καταθέσεις) στον ατομικό λογ/σμό ταμιευτηρίου «.....» της

Διαθέσιμο υπόλοιπο την		10.986,67
Ημερ/νία	Αιτιολογία	Πίστωση σε €
.....	Μεταφορά από λογ/σμό	220.044,40
.....	Κατάθεση μετρητών	434.955,60
		<u>655.000,00</u>
Διαθέσιμο υπόλοιπο την		665.986,67

....»

Ο έλεγχος έκρινε ότι το ως άνω ποσό κατάθεσης των 220.044,40 €, προήλθε από ισόποσο εισπραχθέν τίμημα αγοραπωλησίας ακινήτου βάσει της με αριθμό/2007 πράξης της συμβολαιογράφου (παράγραφος 3.3 της έκθεσης ελέγχου). **Για το ποσό όμως «Κατάθεσης μετρητών» 434.955,60 € την καθώς και για το ήδη διαθέσιμο υπόλοιπο των 10.986,67 € την, ο έλεγχος αναφέρει ότι**

«δεν προσκομίστηκαν από την φορολογούμενη, στοιχεία κίνησης τραπεζικών λογαριασμών, που να αποδεικνύουν τον ισχυρισμό της, ότι προέρχονται, έστω εν μέρει, από εισοδήματα της κόρης της,», δηλωθέντα και νομίμως φορολογηθέντα.»
(σελ.24 έκθεσης ελέγχου).

Επειδή για το μεν ποσό των 220.044,40 € το οποίο προήλθε από ισόποσο εισπραχθέν τίμημα αγοραπωλησίας ακινήτου έγινε αρχικά με κατάθεση στον ατομικό λογαριασμό ταμιευτηρίου της ημεδαπής τράπεζας της προσφεύγουσας, όπως και το αγνώστου προελεύσεως ποσό «κατάθεσης μετρητών» 434.955,60 € την καθώς και από μεταφορά υπόλοιπο των 10.986,67€, δεν μπορεί να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα ποσά αυτά αφορούν και την κόρη της, η οποία εμφανίζεται συνδικαιούχος στον (επόμενο) λογαριασμό προθεσμιακής κατάθεσης της ίδιας τράπεζας όπου μεταφέρθηκαν τα χρήματα αυτά (δεν προήλθαν). Περαιτέρω από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι τα κατατεθέντα αφορούν εισοδήματα δηλωθέντα, έστω και εν μέρει, της κόρης της, ενώ δεν προέκυψε καμία άλλη επένδυση στον λογαριασμό προθεσμιακής κατάθεσης της ημεδαπής τράπεζας μετά την ημερομηνία «ανοίγματος» (την) έως και το «κλείσιμο» της το έτος 2010. Κατά συνέπεια των παραπάνω διαπιστώσεων ορθώς & νομίμως και σύμφωνα με τα οριζόμενα σχετ. περ. 3 της Εγγ. Υπ. Οικ. ΠΟΛ 1228/15-10-2014 και περ. 18 της Εγγ. Υπ.Οικ. 1033/21-2-2013 ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι «για την κάλυψη των εμβασμάτων, βαρύνεται η κ., ως μόνη δικαιούχος του λογαριασμού προέλευσης των εμβασμάτων δηλ. του λογαριασμού ταμιευτηρίου της ημεδαπής τράπεζας».

Περαιτέρω, επειδή για το ποσό των 220.044,40 € το οποίο προήλθε από ισόποσο εισπραχθέν τίμημα αγοραπωλησίας ακινήτου έγινε αρχικά με κατάθεση στον ατομικό λογαριασμό ταμιευτηρίου της ημεδαπής τράπεζας της προσφεύγουσας, ο έλεγχος ορθά & νόμιμα κατ'εφαρμογή της παρ.2 του άρθρου 19 του ν.2238/1994 των με [Αρ.Πρωτ.: Δ12Α 1148627 ΕΞ2013](#) και έγγραφο Δ12Α 1051611 ΕΞ2013/22-3-2013 εγγράφων της ΓΓΔΕ που ορίζουν ότι «...Αν όμως σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο από δαπάνες των [άρθρων 16](#) και [17 του Κ.Φ.Ε.](#) , οι οποίες απαλλάσσονται της εφαρμογής του τεκμηρίου, τότε το έτος αυτό επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών» έκρινε ότι το ποσό αυτό δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας (καθώς προέρχεται από γνωστή πηγή) και μεταφέρθηκε διαδοχικά στις επόμενες χρήσεις και το υπόλοιπό ελήφθη υπόψη για την κάλυψη των εμβασμάτων της χρήσης 2010, ήτοι κατά το μέρος των 79.004,53€ που δεν αναλώθηκε στις χρήσεις 2007,2008 και 2009 και μεταφέρθηκε στην χρήση 2010 όπου και εμβάστηκε, διότι μόνο το μη αναλωθέν ποσό εκ του αναγνωρισθέντος ως εκ νομίμου αιτίας κτηθέν θα ήταν δυνατόν νομίμως να καλύψει έμβασμα (έστω και εάν τα τεκμήρια των άρθρων 16 και 17 δεν λαμβάνονταν υπόψη στην χρήση αυτή) και όχι ποσά που νομίμως μεν κτήθηκαν, όμως προκύπτει ότι αναλώθηκαν.

Όμως, επειδή όσον αφορά το άγνωστης προέλευσης χρηματικό ποσό των 434.955,60 €, εκ του ποσού που εμβάστηκε στο εξωτερικό το 2010, αυτό προέρχεται από κατάθεση που κατ' έλεγχο αποδεδειγμένα είχε διενεργηθεί στον λογαριασμό ταμιευτηρίου της ημεδαπής τράπεζας την για την οποία δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία κίνησης που να αποδεικνύουν την νόμιμα φορολογηθείσα πηγή η την νόμιμα απαλλαγή του από τον φόρο. Επειδή εν συνεχεία το συνολικό ποσό αυτό μεταφέρθηκε στον λογ/σμό προθεσμιακής κατάθεσης της ίδιας τράπεζας και εν συνεχεία μεταφέρθηκε (τμηματικά) εκ νέου στον ατομικό της προσφεύγουσας λογαριασμό ταμιευτηρίου που διατηρούσε στην ημεδαπή τράπεζα, απ' όπου και

εμβάστηκε την χρήση 2010, κατά συνέπεια το ποσό αυτό δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας της προσφεύγουσας που επήλθε στη χρήση 2010 που την καταλόγισε ο έλεγχος, ώστε να φορολογηθεί ως εισόδημα της χρήσης αυτής σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 (διότι στην χρήση 2010 όπου εμβάστηκε διαπιστώθηκε μεταβολή της σύνθεσής της), αλλά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.2238/94 όπου ορίζεται ότι ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος, της χρήσης 2007 που επήλθε η προσαύξηση, στην οποία και πρέπει να καταλογιστεί κατόπιν προσήκοντος ελέγχου.

Όσον δε αφορά το υπόλοιπο των 10.986,67€ την του ατομικού λογ/σμού ταμειυτηρίου «..... της της από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν προκύπτει η προέλευσή του, ούτε το έτος κατάθεσης, προκειμένου να ελεγχθεί φορολογικά η κτήση του στο έτος αυτό. Δοθέντος αυτού δε, προκειμένου να αναγνωριστεί αυτούσιο χωρίς έλεγχο υπολοίπου κεφαλαίου ανάλωσης, σύμφωνα με την παράγραφο 12 της ΠΟΛ 1033/2013 Υπ.Οικ. έπρεπε να αποδεικνύεται ότι υφίστατο σε τραπεζικό λογαριασμό στο τέλος του έτους 1999. Κατά συνέπεια νομίμως το ποσό αυτό δεν έγινε δεκτό για κάλυψη των εμβασμάτων καθώς κατ' έλεγχο δεν προέκυπτε υπόλοιπο ανάλωσης την, αλλά ούτε την Πρέπει ακόμα να σημειωθεί ότι εάν το ποσό αυτό προέρχεται από δηλωθέντα εισοδήματα χρήσεων 2000 και επομένων έως και το έμβασμα, έχει υπολογιστεί ήδη στο υπόλοιπο προς ανάλωση και δεν δύναται να υπολογιστεί δεύτερη φορά.

Γ3) Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι: «... από τις προσκομισθείσες ενώπιον της φορολογικής αρχής βεβαιώσεις τραπεζικών ιδρυμάτων και, πιο συγκεκριμένα, της, της και της προκύπτουν κι άλλα χρηματικά διαθέσιμα ποσά κατά τα προηγούμενα των χρήσεων 2010-2011 έτη, τα οποία δεν ελήφθησαν υπόψη από την υπηρεσία σας, όπως ούτε και τα ποσά των τόκων που προέκυπταν ετησίως για τα ως άνω χρηματικά ποσά, για τα οποία έχω φορολογηθεί νομίμως».

Επειδή όπως αναγράφεται και στη σελίδα 25 της προσβαλλόμενης έκθεσης ελέγχου, τα χρηματικά ποσά που ήταν διαθέσιμα σε τραπεζικά ιδρύματα κατά τα προηγούμενα των κρινόμενων ετών έτη, δεν προσδιορίστηκαν ακριβώς από την προσφεύγουσα, ενώ από τα στοιχεία της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής δεν προέκυψε κάτι νέο, κατά συνέπεια ο προβαλλόμενος λόγος είναι αναπόδεικτος και δεν είναι δυνατόν να γίνει δεκτός. Πρέπει ακόμα να σημειωθεί ότι εάν τα ποσά αυτά προέρχονται από δηλωθέντα εισοδήματα χρήσεων 2000 και επομένων έως και το έμβασμα, έχουν υπολογιστεί ήδη στο υπόλοιπο προς ανάλωση και δεν δύναται να υπολογιστούν δεύτερη φορά.

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Όπως γίνει μερικώς δεκτή η με αρ. πρωτ. /2015 ενδικοφανής προσφυγή της και συγκεκριμένα, α) να γίνει δεκτή ως προς το ποσό των 434.955,60€ του ατομικού λογ/σμού ταμειυτηρίου της της προσφεύγουσας το οποίο αποτελεί αντικείμενο καταλογισμού κατόπιν ελέγχου της χρήσης 2007 της προσφεύγουσας και όχι της χρήσης 2010 που το καταλόγισε ο έλεγχος, β) όπως απορριφθεί για όλους τους άλλους λόγους.

Προσδιορισμός υπολοίπου κεφαλαίου που σχηματίζεται από δηλωθέντα εισοδήματα της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης :

Στην συνέχεια των ανωτέρω το υπόλοιπο του κεφαλαίου της προσφεύγουσας που προσδιορίστηκε στην σελ. 31 της οικείας έκθεσης ελέγχου τροποποιείται ως εξής:

Οικονομικά έτη	2012	2011
Διαθέσιμο υπόλοιπο στην χρήση.	6500,00	-60.055,60
Μεταφερόμενο Διαθέσιμο Υπόλοιπο.		79.004,53
Μείον Εμβάσματα.	41.098,00	800.000,00
Προσαύξηση περιουσίας που καταλογίστηκε κατ' έλεγχο	34.598,00	781.050,87
Ποσά εμβασμάτων που δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας της συγκεκριμένης χρήσης	0,00	434.955,60€
ΤΕΛΙΚΟ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ή		
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΔΙΑΦΟΡΑ (ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ αρ. 48 § 3 Ν.2238/94 βάσει της παρούσας απόφασης	34.598,00€	346.095,27€

Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2011 βάσει της παρούσας απόφασης.

Συνολικά δηλωθέντα εισοδήματα βάσει δήλωσης	19.384,50
Πρόσθετη διαφορά τεκμηρίων	60.055,40
Συνολικά φορολογητέα εισοδήματα βάσει δήλωσης	79.439,90€
Προσαύξηση άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94 βάσει απόφασης	346.095,27€
Φορολογητέο εισόδημα βάσει της παρούσας απόφασης	365.479,77€

Οριστική φορολογική υποχρέωση οικ. έτους 2011 της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης :

	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά (από δήλωση)
Φόρος (μετά την αφαίρεση παρακρατηθέντων και προκαταβλητέων φόρων)	22.139,65	345.559,61	149.829,58	127.689,93
Προκαταβολή φόρου	12.579,33	12.579,33	12.579,33	0,00
Λοιπά συμβεβαιούμενα ποσά	59,40	59,40	59,40	0,00
Φόρος που παρανόμως επεστράφη	0,00	0,00	0,00	0,00

Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας έως την έκδοση των πράξεων της φορολογικής αρχής 90% (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού 45 μήνες X 2%)		291.077,96	114.920,93	114.920,93
ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΚΑΙ ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΥ	34.778,38	649.276,30	277.389,24	242.610,86
Έκτακτη Εισφορά	2.403,37€	32.047,00€	14.648,78€	12.245,41€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 82% (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού)		24.307,78	10.041,24	10.041,24
ΠΟΣΟ ΕΚΤΑΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΘΕΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑ	2.403,37€	56.354,78€	24.690,02€	22.286,65€

Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2012 βάσει της παρούσας απόφασης

Συνολικά φορολογητέα εισοδήματα βάσει δήλωσης	21.660,00€
Προσαύξηση άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94 βάσει απόφασης	34.598,00€
Φορολογητέο εισόδημα βάσει της παρούσας απόφασης	56.258,00€

Α) Οριστική φορολογική υποχρέωση οικ. έτους 2012 του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης :

	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά (από δήλωση)
Φόρος (μετά την αφαίρεση παρακρατηθέντων και προκαταβλητέων φόρων)	-9222,33	2940,71	2940,71	2940,71
Προκαταβολή φόρου	1846,35	1846,35	1846,35	0,00
Λοιπά συμβεβαιούμενα ποσά	0,00	0,00	0,00	0,00
Φόρος που παρανόμως επεστράφη		9222,33	9222,33	9222,33
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 60% (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδ. Φόρου		7297,82	7297,82	7297,82

εισοδήματος)				
ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΚΑΙ ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΥ	-7.410,17€	21.307,21€	21.307,21€	19460,86€
Έκτακτη Εισφορά	433,20	1687,74	1687,74	1254,54
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 60% (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού)		752,72	752,72	752,72
ΠΟΣΟ ΕΚΤΑΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	433,20€	2.440,46€	2.440,46€	2.007,26€

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α.α.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).