



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 09/11/2018

Αριθμός απόφασης: 4615

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604568

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), όπως ισχύει.

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

γ. 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.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/τ. Β'/27.04.2017).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 001126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 15/06/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου Άνω Λιοσίων Αττικής, οδός κατά των: α) υπ' αριθ...../30-04-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού

Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, β) υπ' αριθ./30-04-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, γ) υπ' αριθ./30-04-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, δ) υπ' αριθ./30-04-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις: α) υπ' αριθ./30-04-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, β) υπ' αριθ./30-04-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, γ) υπ' αριθ./30-04-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, δ) υπ' αριθ./30-04-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, των οποίων ζητείται η ακύρωση και την με ημερομηνία θεώρησης 30/04/2018 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 15/06/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./30-04-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 860,25 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 756,68 €, πλέον Εισφοράς Αλληλεγγύης ποσού 130,50 € ήτοι συνολικό ποσό 1.747,43€.

Με την υπ' αριθ./30-04-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 450,56 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 376,58 €, ήτοι συνολικό ποσό 827,58€.

Με την υπ' αριθ./30-04-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων,

επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 387,15 € πλέον προστίμου άρ. 58 ΚΦΔ ύψους 193,58 €, ήτοι συνολικό ποσό 580,73€.

Με την υπ' αριθ./30-04-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 11.162,90 € πλέον προστίμου άρ. 58 ΚΦΔ ύψους 5.581,45 €, ήτοι συνολικό ποσό 16.744,35€.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της περιόδου από 01/01/2009 έως 31/12/2015, που διενεργήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, δυνάμει της υπ' αριθ./28-07-2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της με αριθμό ΟΙΚ......./2012 εισαγγελικής παραγγελίας.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο και την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκαν διαφορές στα εισοδήματα των οικονομικών ετών 2013, 2014 και των φορολογικών ετών 2014 και 2015, για τις οποίες συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013 και λογίζονται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα, απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ή ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΧΡΗΣΗ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ
2013	2012	13.050,00
2014	2013	0,00
2014	2014	6.800,00
2015	2015	6.750,00
ΣΥΝΟΛΟ		26.600,00

Επιπροσθέτως, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν, εκτός από τις ανωτέρω πρωτογενείς καταθέσεις, διαπιστώθηκαν και στις δαπάνες διαβίωσης και συγκεκριμένα:

- Δεν δηλώθηκε ως στοιχείο αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης κατά τα οικονομικά έτη 2013-2014 και το φορολογικό έτος 2014 το με αρ. κυκλοφορίας IX αυτοκίνητο, το οποίο αποκτήθηκε από τον προσφεύγοντα την 21/06/2012 και παραμένει έως σήμερα στην κατοχή του.
- Δεν προσκομίσθηκαν παραστατικά για τα ποσά δαπανών αγαθών και παροχής υπηρεσιών της παρ. 2 άρθρου 9 ΚΦΕ που δηλώθηκαν από τον προσφεύγοντα κατά το οικονομικό έτος 2013 και το φορολογικό έτος 2014.

- Δεν προσκομίσθηκαν παραστατικά που να δικαιολογούν το ποσό των εξόδων ιατρικής, νοσοκομειακής και φαρμακευτικής περίθαλψης που δηλώθηκαν από τον προσφεύγοντα στην αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015.
- Στο φορολογικό έτος 2014 έχει δηλωθεί ποσό 29.472,93€ για κάλυψη τεκμηρίου, για το οποίο προσκομίσθηκε στον έλεγχο αντίγραφο αποδεικτικού κατάθεσης αίτησης για χορήγηση βεβαίωσης κέρδους από τον ΟΠΑΠ.
- Δεν δηλώθηκε κατά το φορολογικό έτος 2015 το τίμημα που καταβλήθηκε για την απόκτηση οικοπέδου επιφάνειας 167,20 τ.μ. με την επ' αυτού ισόγεια κατοικία επιφάνειας 81,32 τ.μ. επί της οδού στη θέση στα Άνω Λιόσια σύμφωνα με το υπ' αριθ. /29-05-2015 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου της Συμβολαιογράφου Αχαρνών
- Δεν προσκομίσθηκε πίνακας αναλυτικός πίνακας, στον οποίον να αναγράφονται για κάθε έτος τα στοιχεία των εσόδων και δαπανών και η διαφορά φορολογηθέντος κεφαλαίου για δηλωθέν, κατά το φορολογικό έτος 2015, ποσό ανάλωσης κεφαλαίου ύψους 12.800,00 €.

Κατόπιν των ανωτέρω, απεστάλη στον προσφεύγοντα το με αρ. πρωτ. /2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. Ο προσφεύγων δεν υπέβαλλε εγγράφως τις απόψεις του εντός της ταχθείσας από τη φορολογική αρχή 20ήμερης προθεσμίας, και η Δ.Ο.Υ. προχώρησε στη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και στην έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι οι καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς κατά τα επίδικα έτη προέρχονται από κέρδη του ΟΠΑΠ ΑΕ συνολικού ποσού 24.472,93 €. Η εν λόγω βεβαίωση κερδών δεν έχει ακόμη χορηγηθεί αν και έχει υποβληθεί η σχετική αίτηση.

Επειδή με τις διατάξεις της **παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994**, μετά την τροποποίηση με το άρθρο 15§3 του ν. 3888/2010, όπως ίσχυε για τα κρινόμενα οικονομικά έτη 2013 και 2014 οριζόταν ότι: «3. 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 προέλευσης της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι

απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή με βάση τα οριζόμενα στην **παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013**, όπως ίσχυε για τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2014 και 2015: «4. 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **ΠΟΛ. 1095/29-04-2011** του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 άρθρου 15 του ν. 3888/2010»:

«Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

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 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. ..., 5. ..., 6. ...,

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.

9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

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 στο με αριθμ. πρωτ. **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015** έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«.....

Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την 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 προσαύξησης 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 στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

.....

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

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

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

Επειδή, με την **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** διευκρινίσθηκαν, μεταξύ άλλων, τα εξής: «[...] 2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

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

Επειδή με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο **19 του ν. 2238/1994** όπως ίσχυε για τις χρήσεις 2012 και 2013:

«1. Η διαφορά του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής

υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογούμενου ή της συζύγου του της πηγής από την οποία δηλώνονται τα μεγαλύτερα εισοδήματα και, αν δεν δηλώνεται εισόδημα από καμία κατηγορία, η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει.

Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. Τα ποσά αυτά ιδίως είναι:

α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή, αναγνωρίζονται, εφόσον υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από αυτόν.

β) Χρηματικά ποσά που δε θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις.

γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων.

δ) Εισαγωγή συναλλάγματος, που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο **30 του ν. 4172/2013** όπως ισχύει για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015: «1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημά του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34.

2. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 έως και 34.

3. Το «συνολικό εισόδημα» προσδιορίζεται ως το συνολικό ποσό του φορολογητέου εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου 7 που αποκτά ο φορολογούμενος και τα εξαρτώμενα μέλη του από τις τέσσερις κατηγορίες ακαθάριστων εσόδων που αναγνωρίζονται στο άρθρο 7 του Κ.Φ.Ε..»

Επειδή με το άρθρο **32 του ν. 4172/2013** ορίζεται ότι: «Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για: α) Αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων ή τρίτροχων αυτοκινούμενων οχημάτων, πλοίων αναψυχής και λοιπών σκαφών

αναψυχής, αεροσκαφών και κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας. γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται το ποσό της συνολικής επιβάρυνσης, όπως προκύπτει από τα οικεία πωλητήρια συμβόλαια, εκτός εάν από έλεγχο προκύπτει μεγαλύτερο ποσό, οπότε λαμβάνεται υπόψη αυτό.....»

Επειδή με βάση τα οριζόμενα στην **παρ. 2 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013**: «2. Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία.

Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι:

α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα εξαρτώμενα μέλη του και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή, αναγνωρίζονται, εφόσον υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από αυτόν.

β) Χρηματικά ποσά που δεν θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις.

γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων.

δ) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή....»

Επειδή σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. **1087965/1573/A0012/29-10-2008** έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος αναφέρονται τα κάτωθι:

«1. Σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ) τα χρηματικά ποσά που δεν θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις και αποκτήθηκαν από το φορολογούμενο μπορούν να καλύψουν ή να περιορίσουν τη διαφορά της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης (σχετ. 1037965/356/A0012/ΠΟΛ. 1094/23.3.1989 διαταγή).

2. Όπως έχει γίνει δεκτό από την Υπηρεσία μας (σχετ. 1033991/1003/A0012/11.5.2004 έγγραφο), όταν προσκομίζεται από τον φορολογούμενο ονομαστική βεβαίωση κερδών στην οποία αναγράφεται και η παρακράτηση φόρου που έγινε, τα κέρδη που πραγματοποιήθηκαν από τη συμμετοχή του στα παιχνίδια της «Ο.Π.Α.Π. Α.Ε.» δύνανται σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 19 του ΚΦΕ να ληφθούν υπόψη για την κάλυψη ή των περιορισμό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης του φορολογουμένου, αφού όμως μειωθούν με το ποσό που κατέβαλε κατά τη διάρκεια της χρήσης για τη συμμετοχή του στα παιχνίδια αυτά.

3. Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, σε περίπτωση που υπάρχουν αμφιβολίες ως προς την γνησιότητα των βεβαιώσεων κερδών από τον ΟΠΑΠ, από τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν.2238/1994 προβλέπεται ότι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται να ζητά από τις δημόσιες ή δημοτικές και κοινοτικές αρχές, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τις τράπεζες κλπ. οποιεσδήποτε πληροφορίες θεωρεί αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου του. Επομένως, εναπόκειται στην εξελεγκτική εξουσία του προϊσταμένου η εξακρίβωση των πραγματικών περιστατικών με κάθε πρόσφορο μέσο.».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή από τα ανωτέρω, συνάγεται ότι, προκειμένου να ληφθούν υπ' όψιν από τη φορολογική αρχή τα κέρδη από συμμετοχή σε παιχνίδια του ΟΠΑΠ, απαιτείται η προσκόμιση ονομαστικής βεβαίωσης κερδών στην οποία θα αναγράφεται, τόσο η παρακράτηση φόρου που έγινε στα κέρδη, όσο και τα κέρδη που πραγματοποιήθηκαν στη διάρκεια της χρήσης μειούμενα με το ποσό που καταβλήθηκε για τη συμμετοχή στα παιχνίδια αυτά. Περαιτέρω, η φορολογική αρχή δύναται να εξετάσει, σε περίπτωση αμφιβολιών, τη γνησιότητα της εν λόγω βεβαίωσης.

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του κατά τα επίδικα έτη προέρχονται από κέρδη του ΟΠΑΠ ΑΕ συνολικού ποσού 24.472,93 €. Για το ως άνω ποσό, προσκόμισε στη φορολογική αρχή αντίγραφο αποδεικτικού κατάθεσης αίτησης για χορήγηση Βεβαίωσης Κέρδους προς τον ΟΠΑΠ. Ωστόσο, μέχρι και την κατάθεση της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, η εν λόγω βεβαίωση κερδών δεν είχε ακόμη χορηγηθεί, αν και είχε υποβληθεί η σχετική αίτηση και ο προσφεύγων επιφυλάσσεται μόλις την λάβει να την προσκομίσει στην υπηρεσία μας με συμπληρωματικό υπόμνημα.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και τις έγγραφες απόψεις της αρμόδια Δ.Ο.Υ., ο προσφεύγων δήλωσε το ποσό των 29.472,93 € στον κωδικό 781 του εντύπου Ε1 της δήλωσης εισοδήματος φορολογικού έτους 2014.

Επειδή από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, στα πλαίσια διενέργειας του κρινόμενου ελέγχου, απεστάλη το με αρ. πρωτ./21.02.2018 έγγραφο προς την «ΟΠΑΠ ΑΕ» με το οποίο ζητούσε να αποσταλεί η Βεβαίωση Κερδών, η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια του σχετικού αιτήματος του προσφεύγοντος. Ωστόσο, η «ΟΠΑΠ ΑΕ» με το από 05/04/2018 και

αριθ. πρωτ. έγγραφό της, γνωστοποίησε στην ελεγκτική αρχή ότι η αίτηση χορήγησης βεβαίωσης κέρδους του προσφεύγοντος απορρίφθηκε.

Επειδή μέχρι και την εξέταση της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, δεν προσκομίσθηκε στην υπηρεσία μας από τον προσφεύγοντα οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο, προκειμένου να τεκμηριώσει ότι, το επίμαχο ποσό προέρχεται από κέρδη από συμμετοχή του σε παιχνίδια ΟΠΑΠ. Επιπροσθέτως, δεν προσκομίσθηκε κανένα έγγραφο το οποίο να αιτιολογεί είτε την πηγή και την αιτία προέλευσης των πρωτογενών καταθέσεων, είτε να καλύπτει τις διαπιστωθείσες από τον έλεγχο διαφορές στις δαπάνες διαβίωσης κατά τα ελεγχόμενα έτη. Συνεπώς, ορθώς εκδόθηκαν από τη φορολογική αρχή οι προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, κρίνεται απορριπτέος ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή αφενός δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν τις πράξεις της φορολογικής αρχής άκυρες, αφετέρου δεν προβάλλονται από τον προσφεύγοντα έτεροι ισχυρισμοί που να θίγουν το κύρος αυτών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 15/06/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και την επικύρωση των υπ' αριθμ.:/30-04-2018,/30-04-2018,/30-04-2018 και/30-04-2018 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων οικονομικών ετών 2013 - 2014 και φορολογικών ετών 2014 - 2015 αντίστοιχα.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με την παρούσα απόφαση:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013 (ΧΡΗΣΗ 2012)	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	860,25 €	860,25 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	756,68 €	756,68 €
Εισφορά Αλληλεγγύης	130,50 €	130,50 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ	1.747,43 €	1.747,43 €

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (ΧΡΗΣΗ 2013)	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	450,56 €	450,56 €

Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	376,58 €	376,58 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ	827,58 €	827,58 €

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (ΧΡΗΣΗ 2014)	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	387,15 €	187,15 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013 (50%)	193,58 €	193,58 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ	580,73 €	580,73 €

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015 (ΧΡΗΣΗ 2015)	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	11.162,90 €	11.162,90 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013 (50%)	5.581,45 €	5.581,45 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ	16.744,35 €	16.744,35 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.