



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333245
ΦΑΞ : 2313 - 333258
E-Mail : ded.thess1@aade.gr

Θεσσαλονίκη: 15-4-2019
Αριθμός απόφασης: 883

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

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

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

2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

Τη με ημερομηνία κατάθεσης **17/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή καθώς και το υπ' αριθμ.**/18-2-2019 (ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ/21-2-2019)** συμπληρωματικό υπόμνημα των: **α)**..... του με **ΑΦΜ:**..... και **β)** του με **ΑΦΜ:**, κατοίκων, Τ.Κ., κατά των: **α)** με αριθμό**/27-11-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 **β)** της με αριθμό**/27-11-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, **γ)** της με αριθμό**/27-11-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και **δ)** της με αριθμό**/27-11-2018** οριστικής πράξης επιβολής διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

3. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
4. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
5. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **17/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ:** και της του με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθμ. .../27-11-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, επιβλήθηκε στον πρώτο εκ των προσφευγόντων διαφορά φόρου ποσού 817,97€ πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 408,99€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 177,80€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **1.404,76 €**.
- Με την υπ' αριθμ./27-11-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, επιβλήθηκε στον πρώτο εκ των προσφευγόντων διαφορά φόρου ποσού 1.156,52€ πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 578,26€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 184,72€, ήτοι συνολικό ποσό **1.919,50€**.
- Με την υπ' αριθμ./27-11-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, επιβλήθηκε στη δεύτερη εκ των προσφευγόντων διαφορά φόρου ποσού 817,97€ πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 408,99€, ήτοι συνολικό ποσό **1.226,96€**.
- Με την υπ' αριθμ./27-11-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, επιβλήθηκε στη δεύτερη εκ των προσφευγόντων διαφορά φόρου ποσού 929,09€ πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 464,44€, ήτοι συνολικό ποσό **1.393,64€**.

Ως προς το παραδεκτό των προσβαλλόμενων πράξεων

Επειδή, στο άρθρο 63 & 1 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, « ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης» οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη «ή παρέλειψε την έκδοση της» και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα

του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν «ή από τη συντέλεση της παράλειψης.»

Επειδή, το δικαίωμα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής κατά καταλογιστικών πράξεων παρέχεται μόνο στον υπόχρεο σε βάρος του οποίου έχει εκδοθεί η πράξη.

Συνεπώς, η παρούσα προσφυγή εξετάζεται για τον πρώτο εκ των προσφευγόντων του ως προς τις υπ' αριθμ. .../2018 & .../2018 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2015 & 2016 αντίστοιχα, ενώ απορρίπτεται ως απαράδεκτη για τις υπ' αριθμ. .../2018 &/2018 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Αντίστοιχα, η παρούσα προσφυγή εξετάζεται για τη δεύτερη εκ των προσφευγόντων του ως προς τις υπ' αριθμ./2018 &/2018 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2015 & 2016 αντίστοιχα, ενώ απορρίπτεται ως απαράδεκτη για τις υπ' αριθμ./2018 &/2018 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στα φορολογικά έτη 2015-2016, δυνάμει των υπ' αριθμ./21-12-2016 και .../5-6-2018 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ./...../26-4-2016 (αρ.πρωτ. εισερχ./4-5-2016) δελτίο πληροφοριών της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης, σύμφωνα με το οποίο στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό ταμιευτηρίου με αριθμό .../..... της Τράπεζας, με συνδικαιούχους τον του με ΑΦΜ: και την του με ΑΦΜ: διενεργήθηκαν από 1/1/2015 μέχρι 18/2/2016 έντεκα (11) καταθέσεις μετρητών ύψους 34.853,65€ και δέκα (10) πιστώσεις – μεταφορές από τρίτα πρόσωπα συνολικής αξίας 32.171,00€ εκ των οποίων οι πέντε (5) από τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί στην ίδια τράπεζα φυσικό πρόσωπο με στοιχεία του Το σύνολο των παραπάνω καταθέσεων μεταφέρεται σε λογαριασμό του Ο.Π.Α.Π.

Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου διαπιστώθηκαν αδικαιολόγητες καταθέσεις στον ελεγχόμενο τραπεζικό λογαριασμό, ποσού 6.292,80€ στο έτος 2015 και ποσού 8.446,30€ στο έτος 2016. Οι εν λόγω διαφορές λογίζονται ως προσαύξηση περιουσίας, η οποία επιμερίζεται ισομερώς μεταξύ των δύο συνδικαιούχων του τραπεζικού λογαριασμού.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Κατά το έτος 2015 πραγματοποίησαν αναλήψεις συνολικού ποσού 11.680,00€ από τους τραπεζικούς λογαριασμούς, τον επίμαχο λογαριασμό της και τον με αριθμό-.....-..... λογαριασμό της τράπεζας, και συνεπώς είχαν τη δυνατότητα να καταθέσουν τα

επίμαχα ποσά στο λογαριασμό της Τράπεζας κατά τα έτη 2015 και 2016. Επίσης ποσό 3.320,00€ που είχαν κάνει ανάληψη από τους ελεγχόμενους τραπεζικούς λογαριασμούς προέρχονται από έσοδα από την εργασία του πρώτου και από έσοδα της δεύτερης από την αγροτική δραστηριότητα.

2. Παραβίαση της αρχής της νομιμότητας του φόρου. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή θεωρεί εισόδημα τη θεωρητική επαύξηση της περιουσίας λόγω συγκεκριμένων καταθέσεων οι οποίες μάλιστα δικαιολογούνται, καθώς οποιαδήποτε επαύξηση της περιουσίας, με οποιονδήποτε τρόπο και αν συντελείται, έστω και αν επαναλαμβάνεται, δεν μπορεί να θεωρηθεί εισόδημα αν δε φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, παρά μόνο αν προβλεφθεί ρητά από διάταξη νόμου.
3. Προσκομίζεται πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου ετών 2005 – 2017 από τον οποίο προκύπτει ότι το τελικό διαθέσιμο εισόδημά τους στο έτος 2015 ανέρχεται σε 150.406,32€, ενώ στο έτος 2016 ανέρχεται σε 163.277,98€. Άρα υπήρχε η οικονομική δυνατότητα για πολλαπλάσιες καταθέσεις.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «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 περαιτέρω, με την παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

Επειδή στο άρθρο 39 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, 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 το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή, οι διατάξεις περί προσαύξησης της περιουσίας εντασσόμενες στη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος, στο μέτρο που προβλέπουν ότι εισόδημα άγνωστης πηγής ή αιτίας λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, απλώς υπάγουν, κατά πλάσμα δικαίου και για τις ανάγκες της επιβολής του φόρου εισοδήματος το εισόδημα άγνωστης προέλευσης στη φορολογία εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών. (ΣΤΕ 1895/2015, ΣΤΕ Τμήμα Β' 1897/2016).

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 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, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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 του φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή περαιτέρω, με την **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «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. [...] 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. [...] 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. [...] 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή,

κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.). 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό **αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. [...]**».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται 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 [...]. Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται **ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφορίες και στοιχεία από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.** Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά**

τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016).....».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «....13. Επειδή, η διάταξη που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.».

Επειδή, σύμφωνα με το 30 παρ.1 του Ν. 4172/2013 Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημα του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημα 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.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ.1 & παρ.2 περ.ζ του Ν. 4172/2013 «

1. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται:

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:

ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο».

Επειδή, με την Πολ. 1076/2015 δόθηκαν οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (αρ.30-34) – Σύμφωνα με αυτή, στο άρθρο 31 Αντικειμενικές Δαπάνες «Με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού προσδιορίζονται οι ετήσιες αντικειμενικές δαπάνες που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος του φορολογούμενου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του».

Επειδή περαιτέρω, με την **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β' Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής:

«Α' Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των [άρθρων 15, 16, 17, 18 και 19](#) του ν. [2238/1994](#), καθώς και σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, προβλέπεται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό που προσδιορίζεται με τα ως άνω σχετικά άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό εισόδημά του. **Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ανωτέρω νόμου, η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων περιορίζεται ή καλύπτεται μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο. [...].**

Επειδή, ο σχηματισμός του μη αναλωθέντος κεφαλαίου συνίσταται σε έναν τεκμαρτό τρόπο σχηματισμού διαθέσιμου εισοδήματος, κατ' εφαρμογή της εκάστοτε ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, προσδιορίζεται δε με διαφορετικό τρόπο, ανάλογα με τις χρήσεις που αφορά και σε καμία περίπτωση δε λαμβάνει υπόψη το σύνολο των πραγματοποιηθέντων κατ' έτος δαπανών, παρά μόνο αυτές που αναγνωρίζονται στον τεκμαρτό προσδιορισμό του. Κατά συνέπεια, δεν απεικονίζει πραγματικά τα εισοδήματα του εκάστοτε ελεγχόμενου, που είναι διαθέσιμα σε μετρητά.

Επειδή, σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, καθώς και με την εγκύκλιο ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 της Γ.Γ.Δ.Ε., διευκρινίστηκε ότι η ανάλωση κεφαλαίου σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ν. 2238/1994 προβλέπεται από τη φορολογική νομοθεσία για τον περιορισμό ή την κάλυψη της προστιθέμενης διαφοράς αντικειμενικών δαπανών, προκειμένου να υπολογίσει η φορολογική αρχή ποιο ποσό από το κεφάλαιο που φορολογήθηκε τα προηγούμενα έτη απέμεινε, προκειμένου να καλύψει τη διαφορά του δηλωθέντος εισοδήματος και των δαπανών του υπό κρίση έτους και συνεπώς ο παραπάνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, δεδομένου ότι οι προσφεύγοντες δεν φορολογήθηκαν για προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών κατά το κρινόμενο έτος

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, οι προσφεύγοντες προσκόμισαν αντίγραφο της κίνησης του υπ' αριθμ.-.....-..... τραπεζικού λογαριασμού της τράπεζας, από τον οποίο προκύπτει ότι:

- Πρόκειται για μισθοδοτικό λογαριασμό ο οποίος 1/1/2015 είχε διαθέσιμο ποσό πίστωσης 1.873,32€.

- Οι πιστώσεις αφορούν κατά κύριο λόγο μισθούς, καθώς και ορισμένα εισοδήματα που προέρχονται από φοιτητικό επίδομα και εισόδημα από πώληση ρεύματος στη ΔΕΗ από φωτοβολταϊκά.
- Οι αναλήψεις μετρητών του λογαριασμού γίνονται σε τακτά διαστήματα και αφορούν συνήθως σε ποσά ύψους 200, 300 και 400 ευρώ. Ο εν λόγω λογαριασμός χρεώνεται για πληρωμές λογαριασμών ΔΕΗ και τηλεφωνίας. Επίσης χρεώνεται για αγορές με χρήση πιστωτικής κάρτας κυρίως στη χρήση του 2016.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι τα ποσά των αναλήψεων του λογαριασμού της τράπεζας αναλώνονται άμεσα σε καταναλωτικές δαπάνες διαβίωσης των προσφευγόντων, δεδομένης της περιοδικότητας και του ύψους των αναλήψεων. Περαιτέρω, στη χρήση 2016 οι αναλήψεις μετρητών περιορίζονται, ενώ αυξάνονται οι λιανικές αγορές με χρήση κάρτας.

Επειδή περαιτέρω, ειδικά στη χρήση 2016, το ύψος των αδικαιολόγητων πιστώσεων δεν ταυτίζεται με τις καταθέσεις μετρητών, καθώς οι αδικαιολόγητες πιστώσεις ανέρχονται συνολικά σε 8.446,30€ ενώ οι καταθέσεις μετρητών ανέρχονται σε 3.320,00€, δηλαδή υπάρχουν πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν με άλλο τρόπο και όχι με καταθέσεις μετρητών οι οποίες δεν δικαιολογήθηκαν από τους προσφεύγοντες.

Επειδή με την κατάθεση και μέχρι την ημερομηνία εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, δεν προσκομίστηκαν από τους προσφεύγοντες αποδεικτικά στοιχεία, ώστε να τεκμηριώνουν τους ισχυρισμούς που προέβαλαν και να προκύπτει χωρίς αμφιβολία, ότι οι επίδικες καταθέσεις αφορούν σε αναλήψεις και επανακαταθέσεις ή προέρχονται από εισόδημα που φορολογήθηκε ή νόμιμα απαλλάχθηκε από το φόρο για το υπό κρίση έτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 17/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των:
α)..... του με **Α.Φ.Μ.:** και της β). του με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Επί της υπ' αρ. /27-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	817,97 €	817,97 €

Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17)	408,99 €	408,99 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	177,80 €	177,80 €
Συνολικό ποσό	1.404,76 €	1.404,76 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα καταλογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

2) Επί της υπ' αρ./27-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	1156,52 €	1156,52 €
Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17)	578,26 €	578,26 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	184,72 €	184,72 €
Συνολικό ποσό	1.919,50 €	1.919,50 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα καταλογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

3) Επί της υπ' αρ./27-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	817,97 €	817,97 €
Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17)	408,99 €	408,99 €
Συνολικό ποσό	1.226,96 €	1.226,96 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα καταλογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

4) Επί της υπ' αρ./27-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	929,09 €	929,09 €
Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17)	464,44 €	464,44 €
Συνολικό ποσό	1.393,64 €	1.393,64 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα καταλογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η
άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών
Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση.

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ