



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη 19/03/2019

Αριθμός απόφασης: **668**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **19/11/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του «...» με **ΑΦΜ** ..., με διεύθυνση κατοικίας στο ... του Ν. Μαγνησίας, επί της οδού ... αριθ. 63 -Τ.Κ. 383 33, κατά:
α) της με αριθμ. .../23-10-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, β) της με αριθμ. .../23-10-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και γ) της με αριθμ. .../23-10-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Βόλου, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19-11-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, 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 την υπ' αριθμ. .../23-10-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου οικον. έτους 2013 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 12.443,02 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 ύψους 1.701,27 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 στο φόρο ύψους 12.210,20 €, , ήτοι συνολικό ποσό ύψους 26.354,49 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../23-10-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου οικον. έτους 2014 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 10.080,20 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 ύψους 1.470,06 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 στο φόρο ύψους 9.670,54 €, , ήτοι συνολικό ποσό ύψους 21.220,80 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../23-10-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου φορολογικού έτους 2014 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 27.340,76 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 ύψους 4.014,13 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 στο φόρο ύψους 13.670,38 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 45.025,27 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στις χρήσεις 2012-2013 και στο φορολογικό έτος 2014 από τη Δ.Ο.Υ. Βόλου, με βάση τα άρθρα 48 παρ 3 και 66 του Ν. 2238/1994 και την ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ 1095/2011, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α .../02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../08-05-2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου.

Από την εκτέλεση του ειδικού λογισμικού ελέγχου προσαύξησης περιουσίας της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε, ότι προέκυψαν ανά έτος πρωτογενείς καταθέσεις (πιστώσεις), οι οποίες έχρηζαν περαιτέρω διερεύνησης, καθώς δεν δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Από την επεξεργασία των ατομικών και κοινών τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις για τις οποίες, συντάχθηκε το υπ' αριθ. πρωτ. .../06-07-2018 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 από τη Δ.Ο.Υ. Βόλου, για παροχή εξηγήσεων. Ο

φορολογούμενος ανταποκρινόμενος στο ως άνω αίτημα κατέθεσε το υπ' αριθ. πρωτ. .../25-07-2018 υπόμνημα παροχής εξηγήσεων.

Αφού λήφθηκε υπόψη το ως άνω υπόμνημα με τα δικαιολογητικά και τις εξηγήσεις που παρασχέθηκαν από τον προσφεύγοντα στο ως άνω Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 που του κοινοποιήθηκε, σχετικά με τις αδικαιολόγητες καταθέσεις (πιστώσεις), που προέκυψαν ανά έτος, από την περαιτέρω επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών, η φορολογούσα αρχή διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 και του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013, ανά έτος, ως ακολούθως:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	Μείον: ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (βάσει δηλώσεων του προσφεύγοντος)	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΠΟ ΑΓΝΩΣΤΗ ΠΗΓΗ
2013	47.290,94 €	1.550,94 €	-45.740,00 €	45.740,00 €
2014	38.770,00 €	0,00 €	-38.770,00 €	38.770,00 €
2014	26.794,35 €	109.645,15 €	-82.850,80 €	82.850,80 €

Παράλληλα ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε τους ακόλουθους ισχυρισμούς που προέβαλλε ο προσφεύγων με το υπ' αριθ. πρωτ. .../01-10-2018 υπόμνημα που κατέθεσε στη φορολογική αρχή, μετά την κοινοποίηση του υπ' αριθ. .../2018 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος:

- Στο απαντητικό Υπόμνημα που κατέθεσε στη φορολογική αρχή δήλωσε ότι μέρος των καταθέσεων, όπως προκύπτει από την αιτιολογία τους, αποτελούν μεταφορές από τον εταιρικό λογαριασμό της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...», στην οποία συμμετείχε ως ομόρρυθμο μέλος.
- Τον ισχυρισμό ότι ορισμένες πιστώσεις αφορούν σε έσοδα από πωλήσεις της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...», στην οποία συμμετέχει ως ομόρρυθμο μέλος.
- Τον ισχυρισμό ότι μέρος των καταθέσεων, προέρχονται από χρήματα που του έδωσε ο πατέρας του.

Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Βόλου κατέληξε στη διαπίστωση ότι οι παραπάνω απεικονιζόμενες σε πίνακα διαφορές αποτελούν προσαύξηση περιουσίας και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις για τα υπό κρίση έτη.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../19-11-2018 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Παντελώς ανατιολόγητο το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και εξ ίσου ανατιολόγητη η έκθεση ελέγχου. Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής. Η Φορολογική Αρχή εξακολουθεί, και στην από 23-10-2018 Έκθεση Ελέγχου (βλ. σελ. 9, 23 αυτής), να εμφανίζει απλώς συνολικά ποσά της φερομένης ως «προσαυξήσεως περιουσίας» ανά ελεγχόμενη χρήση, χωρίς ουδόλως να εξειδικεύει και να προσδιορίζει από ποιές επιμέρους πιστώσεις συντίθενται αυτά. Τέλος, υπογραμμίζεται ότι, με τον καθ' όλα αόριστο και ασαφή τρόπο, με τον οποίο απεικονίζονται οι φερόμενες ως προκύπτουσες «διαφορές», τόσο στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου όσο και στην έκθεση ελέγχου, δεν τυγχάνει σαφές και το εάν εφαρμόστηκε το τεκμήριο των ίσων μερών αναφορικά με τον καταλογισμό των ποσών, που συνδέονται με πιστώσεις πραγματοποιηθείσες σε κοινούς λογαριασμούς, ήτοι λογαριασμούς, στους οποίους δεν ήταν αποκλειστικός δικαιούχος, αλλά συνδικαιούχος με έτερα, συγγενικά του πρόσωπα. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η Φορολογική Αρχή παραβίασε τα προβλεπόμενα στις διατάξεις του άρθρου 28§1 του Κ.Φ.Δ. περί πληρότητας της αιτιολογίας και αφετέρου η έκθεση ελέγχου, που αποτελεί την αιτιολογία αυτών, παραβιάζει τις ρητές επιταγές των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 28§2 και 64 του Κ.Φ.Δ. περί πλήρους, σαφούς, ειδικής, επαρκούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας, με συνέπεια οι εκδοθείσες καταλογιστικές πράξεις της Φορολογικής Αρχής να αποβαίνουν παράνομες και ακυρωτές.
- 2) Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «προσαυξήσεως περιουσίας» ποσών προερχομένων από εταιρείες, στις οποίες μετέχει. Ειδικότερα, με την ΠΟΛ 1175/2017 ορίζεται ότι στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Εν προκειμένω, οι ακόλουθες πιστώσεις:

- α. REC ID ..., στις 13-12-2013, ποσού 1.250,00 Ευρώ,
- β. REC ID ..., στις 16-12-2013, ποσού 4.000,00 Ευρώ,
- γ. REC ID ..., στις 28-01-2014, ποσού 3.100,00 Ευρώ,
- δ. REC ID ..., στις 07-02-2014, ποσού 1.740,00 Ευρώ,
- ε. REC ID ..., στις 30-06-2014, ποσού 1.800,00 Ευρώ,
- στ. REC ID ..., στις 24-07-2014, ποσού 4.000,00 Ευρώ,
- ζ. REC ID ..., στις 28-07-2014, ποσού 1.070,00 Ευρώ,
- η. REC ID ..., στις 20-08-2014, ποσού 1.000,00 Ευρώ,

- θ. REC ID ..., στις 27-08-2014, ποσού 4.000,00 Ευρώ,
- ι. REC ID ..., στις 17-09-2014, ποσού 1.800,00 Ευρώ,
- ια. REC ID ..., στις 25-09-2014, ποσού 4.000,00 Ευρώ,
- ιβ. REC ID ..., στις 30-09-2014, ποσού 2.060,00 Ευρώ,
- ιγ. REC ID ..., στις 29-10-2014, ποσού 4.000,00 Ευρώ,
- ιδ. REC ID ..., στις 05-11-2014, ποσού 3.700,00 Ευρώ,
- ιε. REC ID ..., στις 22-12-2014, ποσού 1.500,00 Ευρώ,
- ιστ. REC ID ..., στις 22-12-2014, ποσού 1.500,00 Ευρώ

όπως προκύπτει και από την ίδια την αιτιολογία τους, αλλά και από τα οικεία τραπεζικά παραστατικά, που προσκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου, αποτελούν μεταφορές από τον εταιρικό λογαριασμό της εταιρείας με την επωνυμία «...», με Α.Φ.Μ. ..., της οποίας αποτελούσε ομόρρυθμο μέλος. προσκομίζει εκ νέου αντίγραφα των υπ' αριθμ. 2 – 14 Τ.Π.Υ. της ανωτέρω εταιρείας (ΣΧΕΤ. 1 – 13), εκ των οποίων πλήρως αποδεικνύεται ότι τα ποσά, τα οποία προήλθαν από την ανωτέρω εταιρεία, έχουν δηλωθεί και φορολογηθεί στο ακέραιο στο πρόσωπο αυτής.

Περαιτέρω, στο ίδιο πλαίσιο με τα αναφερόμενα υπό 2.2., οι κάτωθι πιστώσεις:

- α. REC ID ..., στις 10-05-2012, ποσού 300,00 Ευρώ,
- β. REC ID ..., στις 15-06-2012, ποσού 3.600,00 Ευρώ,
- γ. REC ID ..., στις 19-09-2012, ποσού 500,00 Ευρώ,
- δ. REC ID ..., στις 15-10-2012, ποσού 1.420,00 Ευρώ,
- ε. REC ID ..., στις 23-10-2012, ποσού 600,00 Ευρώ,
- στ. REC ID ..., στις 03-10-2013, ποσού 1.000,00 Ευρώ,
- ζ. REC ID ..., στις 24-10-2013, ποσού 1.200,00 Ευρώ,
- η. REC ID ..., στις 27-12-2013, ποσού 1.500,00 Ευρώ,
- θ. REC ID ..., στις 31-12-2013, ποσού 520,00 Ευρώ,
- ι. REC ID ..., στις 16-01-2014, ποσού 2.300,00 Ευρώ,
- ια. REC ID ..., στις 04-03-2014, ποσού 3.000,00 Ευρώ,
- ιβ. REC ID ..., στις 04-03-2014, ποσού 700,00 Ευρώ,
- ιγ. REC ID ..., στις 04-03-2014, ποσού 1.200,00 Ευρώ,
- ιδ. REC ID ..., στις 04-03-2014, ποσού 710,00 Ευρώ,
- ιε. REC ID ..., στις 04-03-2014, ποσού 460,00 Ευρώ,
- ιστ. REC ID ..., στις 04-03-2014, ποσού 390,00 Ευρώ,
- ιζ. REC ID ..., στις 04-03-2014, ποσού 340,00 Ευρώ,
- ιη. REC ID ..., στις 04-03-2014, ποσού 6.100,00 Ευρώ,
- ιθ. REC ID ..., στις 04-03-2014, ποσού 345,00 Ευρώ,
- κ. REC ID ..., στις 04-03-2014, ποσού 350,00 Ευρώ,
- κα. REC ID .., στις 04-03-2014, ποσού 350,00 Ευρώ,

κβ. REC ID ..., στις 04-03-2014, ποσού 500,00 Ευρώ,

κγ. REC ID ..., στις 04-03-2014, ποσού 490,00 Ευρώ,

κδ. REC ID ..., στις 04-03-2014, ποσού 460,00 Ευρώ

αφορούν σε εισπράξεις από πωλήσεις προϊόντων, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν από την εταιρεία με την επωνυμία «....», με Α.Φ.Μ. ..., της οποίας αποτελεί ομόρρυθμο μέλος. Προσκομίζει δε και επικαλείται αντίγραφα των Μηνιαίων Καταστάσεων του νομίμως τηρουμένου Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων της ανωτέρω εταιρείας (ΣΧΕΤ. 14 – 27), εκ των οποίων αποδεικνύεται ότι οι νομίμως καταχωρισθείσες και δηλωθείσες πωλήσεις λιανικής αυτής στα οικεία χρονικά διαστήματα υπερκαλύπτουν τα ως άνω κατατεθέντα ποσά.

Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «προσαυξήσεως περιουσίας» ποσών προερχομένων από αναλήψεις μετρητών χρημάτων του πατέρα του, Οι κάτωθι πιστώσεις:

α. REC ID ..., στις 25-10-2012, ποσού 5.000,00 Ευρώ,

β. REC ID ..., στη 01-11-2012, ποσού 10.000,00 Ευρώ,

γ. REC ID ..., στις 13-11-2013, ποσού 5.000,00 Ευρώ,

δ. REC ID ..., στις 05-12-2013, ποσού 5.900,00 Ευρώ,

πραγματοποιήθηκαν σε λογαριασμό cash manager, με συνδικαιούχους τον προσφεύγοντα και τον αδερφό του και προέρχονται από χρήματα, τα οποία τους έδωσε ο πατέρας τους, κατόπιν σχετικών αναλήψεων από ατομικούς λογαριασμούς του. Ομοίως, οι ακόλουθες πιστώσεις:

α. REC ID ..., στις 13-02-2013, ποσού 12.300,00 Ευρώ,

β. REC ID ..., στις 25-06-2013, ποσού 4.200,00 Ευρώ,

γ. REC ID ..., στις 30-01-2014, ποσού 5.381,00 Ευρώ,

δ. REC ID ..., στις 24-03-2014, ποσού 2.000,00 Ευρώ,

ε. REC ID ..., στις 28-03-2014, ποσού 2.894,80 Ευρώ, (ΣΧΕΤ. 28-34).

Ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος

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 με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «1. *Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. ... 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ...Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή...», ενώ σύμφωνα με τη διάταξη της **παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994**, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' και Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».*

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 εισάγεται μια διαδικαστική ρύθμιση, ή μάλλον διευκρινίζεται απερίφραστα και κατηγορηματικά ένα διαδικαστικό θέμα σχετικά με το βάρος απόδειξης σε αυτές τις περιπτώσεις. Έχει ήδη κριθεί και νομολογιακά, ότι η επίμαχη διάταξη δε χαρακτηρίζει ως εισόδημα προσαύξηση που δε φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, αλλά απλώς κατανέμει το βάρος απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογούμενου, της πρώτης περιοριζόμενης στην εξακρίβωση της περιουσιακής προσαύξησης και του δεύτερου βαρυνόμενου με την απόδειξη της φορολόγησης ή της νόμιμης απαλλαγής από το φόρο ή της μη υπαγωγής σε φόρο των χρηματικών ποσών που τη δημιούργησαν (ΔΕφΑΘ 3983/2015).

Σύμφωνα με πάγια νομολογία, ως «εισόδημα» κατά τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 4 και 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, νοείται και φορολογείται η πρόσοδος που παράγεται περιοδικά, από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, και αποτελεί το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή τον καρπό των

περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, όχι και κάθε άλλη, μη έχουσα τα παραπάνω γνωρίσματα, προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός κι αν με ειδική διάταξη νόμου θεωρείται εισόδημα, για την υπαγωγή του στο φόρο (βλ. ΣτΕ 3872/2013, 420/1999 επταμ., 1663/1994, 3342/1985, 1453/1982, 3514/1975, 2417/1965 κ.ά.).

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, ακολούθως, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, **μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο** ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή **σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο**».

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, 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. 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. 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..... 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: **«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος. 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 [...]. 5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο**

λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί. Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου. Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο. Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας, ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.....».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η ανωτέρω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ αφορά στη φορολόγηση ως εισοδήματος «προσαύξηση[ς] περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία». Ως «πηγή ή αιτία» της προσαύξησης της χρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου νοείται ο γενεσιουργός λόγος της εισαγωγής/ένταξης των αντίστοιχων ποσών στην περιουσία του [...] 13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, 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. Εξάλλου, ναι μεν η εισαγωγή (κατάθεση) χρηματικού ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου ενδέχεται να συνιστά ή να αντιστοιχεί σε «προσαύξηση [της] περιουσίας» του, κατά την έννοια της ίδιας διάταξης, αλλά, πάντως, είναι εμφανές ότι η μεταφορά χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου σε άλλον τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι επαυξάνει την περιουσία του (πρβλ. αποφάσεις του γαλλικού Conseil d'Etat της 19.6.2014 στην υπόθεση 371099 και της 20.10.2010 στην υπόθεση 317565, δημοσιευμένες στο διαδικτυακό τόπο του), τουλάχιστον εφόσον αυτός είναι ο μοναδικός δικαιούχος του πρώτου λογαριασμού [...] 20. Επειδή, **κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, η φορολογούμενη ύλη (εν προκειμένω, εισόδημα) δεν επιτρέπεται να είναι πλασματική, αλλά πρέπει να είναι πραγματική** (βλ. λ.χ. ΣτΕ Ολομ. 29/2014, Ολομ. 4003/2014, Ολομ. 2563/2015, Ολομ. 2564/2015).....».

Επειδή στην παρ 1 του άρθρου 1 του Ν. 5638 Περί καταθέσεως εις κοινόν λογαριασμόν (ΦΕΚ Α' 307/07-09-1932), ορίζεται ότι: «1. Χρηματική κατάθεσις παρά Τραπεζή εις ανοικτόν λογαριασμόν επ' ονόματι δύο ή πλειοτέρων από κοινού (Compte joint, joint account) είναι εν την εννοία του παρόντος νόμου η περιέχουσα τον όρον ότι του εκ ταύτης λογαριασμού δύναται να κάμνη χρήση εν όλω ή εν μέρει, άνευ συμπράξεως των λοιπών, είτε εις είτε τινές, και πάντες κατ' ιδίαν οι δικαιούχοι.».

Επειδή από το άρθρο 1 του Ν.5638/1932 (ΦΕΚ 307 Α') «περί καταθέσεως σε κοινό λογαριασμό», όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 1 του Ν.Δ. 951/1971 και διατηρήθηκε σε ισχύ με το άρθρο 124 περ. Δ' στοιχ. α' του Ν.Δ.118/1973, προκύπτει ότι χρηματική κατάθεση σε κοινό ανοικτό λογαριασμό τράπεζας στο όνομα δύο ή περισσοτέρων είναι εκείνη που περιέχει τον όρο, ότι μπορεί να γίνει χρήση, δηλαδή ανάληψη από τον κοινό αυτό λογαριασμό, από έναν ή περισσότερους από εκείνους στο όνομα των οποίων έγινε η κατάθεση, γιατί βάση της καταθέσεως αυτής η κυριότητα περιέρχεται μεν στην Τράπεζα, σύμφωνα με τα άρθρα 806 και 830 του Α.Κ. και το άρθρο 2 παρ. 1 του Ν.Δ. της 17-7-/13-8-1923 "περί ειδικών διατάξεων επί Αωνυμικών Εταιρειών" (Ολ.ΑΠ 1092/1991), αλλά καθένας από εκείνους, στο όνομα των οποίων έγινε η κατάθεση, δικαιούται κατ αρχήν να απαιτήσει και να αναλάβει εξ ιδίου δικαίου και όχι ως αντιπρόσωπος άλλου, κατ' άρθρο 211 Α.Κ., το σύνολο ή μέρος της καταθέσεως, χωρίς τη σύμπραξη των λοιπών συνδικαιούχων, οπότε γίνεται κύριος των αναληφθέντων χρημάτων και είναι αδιάφορο σε ποιον πράγματι από τους καταθέτες ανήκαν τα χρήματα, όπως αδιάφορη είναι και η μεταξύ των καταθετών σχέση που οδήγησε σε κατάθεση σε κοινό λογαριασμό, η οποία μόνο ενοχικές αξιώσεις μπορεί να δημιουργήσει σε βάρος εκείνου από τους δικαιούχους του κοινού λογαριασμού που προέβη στην ανάληψη των χρημάτων.

Επειδή, το Υπ. Οικονομικών στο με αρ. πρωτ. 1019577/6619/ΔΕΥ-Β΄/20-2-2006 έγγραφό του αναφέρει ότι: «...Στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστώνεται η ύπαρξη κοινού τραπεζικού λογαριασμού θα πρέπει να εξεταστεί καταρχήν, με κριτήριο τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, εάν τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού είχαν τέτοια οικονομική δυνατότητα και στη συνέχεια να εξεταστεί από τα παραστατικά στοιχεία κατάθεσης, ποιοι κατέθεσαν τα σχετικά ποσά, από πού προέρχονται και ποιοι προέβαιναν σε αναλήψεις, διενεργώντας περαιτέρω ανακρίσεις και ζητώντας από τον ελεγχόμενο την προσκόμιση κάθε πρόσφορου νόμιμου αποδεικτικού στοιχείου που κατά την κρίση του ελεγχόμενου απαιτείται...». Φορολογικά, εφόσον δεν αποδεικνύεται ο «εν τοις πράγμασι» δικαιούχος με τα αντίστοιχα παραστατικά, ο λογαριασμός θεωρείται ότι ανήκει ισομερώς σε όλους τους συμμετέχοντες.

Επειδή, με την ΠΟΛ.1228/15.10.2014 με θέμα (Παροχή πρόσθετων οδηγιών στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που αποστέλλουν εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-2011), μεταξύ άλλων διευκρινίζεται ότι:

«3.Κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους.

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

Επειδή, «εάν δεν προκύπτει (αφενός, με βάση τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου και των λοιπών συνδικαιούχων του λογαριασμού, σε συνδυασμό με τα αποδεικτικά στοιχεία που αυτοί επικαλούνται, και, αφετέρου, βάσει των μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης που λαμβάνει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την δέουσα, ενόψει των συνθηκών, επιμέλεια, προκειμένου να διαπιστώσει ποιος είναι ο αληθής δικαιούχος των επίμαχων ποσών, ενόψει και της πηγής ή αιτίας πίστωσής τους στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό) κάποια ιδιαίτερη εσωτερική σχέση μεταξύ των συνδικαιούχων ή/και το μερίδιο που δικαιούται ο καθένας τους, βάσει της μεταξύ τους σχέσης, εφαρμόζεται το τεκμήριο που θέτει το άρθρο 493 του Αστικού Κώδικα, σύμφωνα με το οποίο οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού έχουν δικαίωμα σε ίσα μέρη στο ενεργητικό του (πρβλ. ΣΤΕ 2260/2008, ΑΠ 1128/2017, ΑΠ 1691/2014, [ΑΠ 1001/2012](#), ΑΠ 380/2006 κ.ά.). Σε αντιστοιχία προς τα παραπάνω, η (εκδοθείσα κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 27 παρ. 2 του ΚΦΔ) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1050/17.2.2014 (Β΄ 474/25.2.2014), ορίζει, στο άρθρο 2.4, ότι «Περιπτώσεις κοινών [τραπεζικών] λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο,

ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους του συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων)». (ΣΤΕ Β΄ Τμ. 1891/2018 επταμ.).

Επειδή, τα 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 έκδοση 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).

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, με την παρούσα ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρέπει να εφαρμοστεί το τεκμήριο που προβλέπεται από το άρθρο 4 του Ν. 5638/1932, σύμφωνα με το οποίο τα χρήματα των κοινών λογαριασμών ανήκουν από κοινού και κατ' ισομοιρία στον προσφεύγοντα και τον συνδικαιούχο.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων η από 23.10.2018 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Βόλου, τη συνημμένη κατάσταση με τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών, τα έσοδα ανά έτος και τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων προκύπτουν τα ακόλουθα:

ΕΤΟΣ 2012

Στο έτος 2012 καταλογίστηκε από τον έλεγχο, βάσει των διατάξεων της παρ 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994, ως προσαύξηση περιουσίας ποσό ύψους 45.740,00 €, (σελ 23 της από 23/10/2018 έκθεσης ελέγχου).

Από το ως άνω ποσό, ποσά συνολικού ύψους 38.500,00 €, που αφορά σε κατάθεση μετρητών, κατατέθηκαν στον υπ' αριθ. ... καταθετικό λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων ως δικαιούχος στην Τράπεζας Πειραιώς με συνδικαιούχο τον αδελφό του ... και λόγω του ότι ο έλεγχος

δεν μπόρεσε να τα ταυτοποιήσει με τον πραγματικό δικαιούχο των πιστώσεων, επιμερίζονται κατ' ισομοιρία στους δύο δικαιούχους ως ακολούθως:

REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Πληθος δικαιούχων	Είδος Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Είδος Κίνησης
1985	... / 017-017	...	2	Καταθετικός	17/08/2012 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.Μ ΕΤΡΗΤΩΝ		8.000,00	Π
1993	... / 017-017	...	2	Καταθετικός	28/08/2012 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.Μ ΕΤΡΗΤΩΝ		7.500,00	Π
2079	... / 017-017	...	2	Καταθετικός	25/10/2012 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.Μ ΕΤΡΗΤΩΝ		5.000,00	Π
2092	... / 017-017	...	2	Καταθετικός	01/11/2012 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.Μ ΕΤΡΗΤΩΝ		10.000,00	Π
2106	... / 017-017	...	2	Καταθετικός	08/11/2012 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.Μ ΕΤΡΗΤΩΝ		8.000,00	Π
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ								38.500,00 €	

Ήτοι: $38.500,00 / 2 = 19.250,00 \text{ €}$ από το ως άνω ποσό αντιστοιχεί στον προσφεύγοντα ως συνδικαιούχο.



Ως προς τις λοιπές πιστώσεις του έτους 2012 για τις οποίες ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορούν σε εισπράξεις από πωλήσεις προϊόντων, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν από την εταιρεία με την επωνυμία «...», με Α.Φ.Μ. ..., της οποίας αποτελεί ομόρρυθμο μέλος.

Ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος δε δύναται να γίνει αποδεκτός, αφενός μεν διότι δεν προσκομίστηκαν βεβαιώσεις τραπεζών που να αποδεικνύεται ότι δεν τηρούνται λογαριασμοί όψεως επ' ονόματι της επιχείρησης «....», αφετέρου, από τα προσκομισθέντα βιβλία της ως άνω Ο.Ε., προκύπτουν καταχωρήσεις Ημερήσιων Δελτίων Ζ, (Λιανικές Πωλήσεις) χωρίς να καθίσταται δυνατή η ταυτοποίηση, σε πολλές περιπτώσεις επώνυμων καταθέσεων, καθώς δεν προσκομίστηκαν επαρκή στοιχεία, ώστε να προκύπτει αδιαμφισβήτητα, ότι αφορούν σε ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης «....».

✚ Ως προς τις λοιπές πιστώσεις του έτους 2012 για τις οποίες ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προέρχονται από αναλήψεις μετρητών χρημάτων του πατέρα του ... από ατομικούς λογαριασμούς του και τα εν λόγω ποσά κατατέθηκαν στον υπ' αριθ. ... καταθετικό λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων ως δικαιούχος στην Τράπεζας ... με συνδικαιούχο τον αδελφό του και οι οποίες έχουν ως αιτιολογία συναλλαγής «κατάθεση μετρητών», χωρίς να προκύπτει ο καταθέτης.

Ο ως άνω ισχυρισμός δε γίνεται αποδεκτός, δεδομένου ότι προσκομίστηκαν απλά τα αντίγραφα των ατομικών λογαριασμών των βιβλιαρίων του πατέρα του, χωρίς να προσκομίζονται περαιτέρω άλλα στοιχεία, όπως αντίγραφα καταθετηρίων ή αντίγραφα των γραμματίων είσπραξης από τις Τράπεζες, ώστε να προκύπτει αδιαμφισβήτητο το ποιος είναι ο καταθέτης των επίμαχων καταθέσεων, και να μπορεί να αποδείξει ότι προέρχονται από καταθέσεις του πατέρα του και να προκύπτει, ότι αφορούν σε άτυπη δωρεά χρημάτων, σύμφωνα με τις διευκρινήσεις που δόθηκαν από το Β' Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων της ΓΓΔΕ με τη ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 και επομένως να θεωρηθεί ότι προέρχονται από «γνωστή» πηγή. Επιπροσθέτως, στην από 23/10/2018 έκθεση ελέγχου, αναφέρεται ότι από έρευνα του ελέγχου στο αρχείο της Υπηρεσίας, δεν προέκυψε η υποβολή δήλωσης φόρου δωρεάς κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 34 του Ν. 2961/2001 (σελ. 21).

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται, εν μέρει αποδεκτός ως προς το ποσό των **19.250,00 €**.

ΕΤΟΣ 2013

Στο έτος 2013 καταλογίστηκε από τον έλεγχο, βάσει των διατάξεων της παρ 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994, ως προσαύξηση περιουσίας ποσό ύψους 38.770,00 €, (σελ 23 της από 23/10/2018 έκθεσης ελέγχου).

Από το ως άνω ποσό, ποσά συνολικού ύψους 10.900,00 €, που αφορά σε κατάθεση μετρητών, κατατέθηκαν στον υπ' αριθ. ... καταθετικό λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων ως δικαιούχος στην Τράπεζας ... με συνδικαιούχο τον αδελφό του ... και λόγω του ότι ο έλεγχος δεν μπόρεσε να τα ταυτοποιήσει με τον πραγματικό δικαιούχο των πιστώσεων, επιμερίζονται κατ' ισομοιρία στους δύο δικαιούχους ως ακολούθως:

REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Πληθος δικαιούχων	Είδος Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Είδος Κίνησης
2755	... / 017-017	...	2	Καταθετικός	13/11/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.Μ		5.000,00	Π

						ΕΤΡΗΤΩ N			
2783	... / 017-017	...	2	Καταθ ετικός	05/12/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.Μ ΕΤΡΗΤΩ N		5.900,00	Π

Ήτοι: $10.900,00 / 2 = 5.450,00 \text{ €}$ από το ως άνω ποσό αντιστοιχεί στον προσφεύγοντα ως συνδικαιούχο.

Από την αιτιολογία της κίνησης, ήτοι «...-...-... ... Μεταφορά μέσω winbank», προκύπτει ότι έγινε μεταφορά από την ως άνω Ο.Ε. στην οποία ο προσφεύγων μετέχει ως ομόρρυθμο μέλος, ποσού 5.250,00 € ως ακολούθως:

REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Π λ η θ ο ς δ ι κ α ι ο ύ χ ω ν	Είδος Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Είδος Κίνησης
2795	... / 017-017	...	2	Καταθ ετικός	13/12/2013 00:00	ΜΤΦ	 Μεταφορά μέσω winbank	1.250,00	Π
2802	... / 017-017	...	2	Καταθ ετικός	16/12/2013 00:00	ΜΤΦ	 Μεταφορά μέσω winbank	4.000,00	Π

Δεδομένου ότι τα ακαθάριστα έσοδα της ως άνω Ο.Ε. για το οικ. έτος 2014 (χρήση 2013), βάσει της με αριθ. καταχώρησης .../05-05-2014 υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Νομικών Προσώπων και των προσκομισθέντων Τ.Π.Υ. ανήλθαν στο ποσό των 5.300,00 €, το ως άνω ποσό αναγνωρίζεται ότι προήλθε από «γνωστή» πηγή και δεν αφορά σε προσαύξηση περιουσίας.

Ως προς τις λοιπές πιστώσεις του έτους 2013 για τις οποίες ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορούν σε εισπράξεις από πωλήσεις προϊόντων, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν από την εταιρεία με την επωνυμία «...», με Α.Φ.Μ. ..., της οποίας αποτελεί ομόρρυθμο μέλος.

Ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος δε δύναται να γίνει αποδεκτός, αφενός μεν διότι δεν προσκομίστηκαν βεβαιώσεις τραπεζών που να αποδεικνύεται ότι δεν τηρούνται λογαριασμοί όψεως επ' ονόματι της επιχείρησης «...», αφετέρου, από τα προσκομισθέντα βιβλία της ως άνω

Ο.Ε., προκύπτουν καταχωρήσεις Ημερήσιων Δελτίων Ζ, (Λιανικές Πωλήσεις) χωρίς να καθίσταται δυνατή η ταυτοποίηση, σε πολλές περιπτώσεις επώνυμων, καταθέσεων, καθώς δεν προσκομίστηκαν επαρκή στοιχεία, ώστε να προκύπτει αδιαμφισβήτητα, ότι αφορούν σε ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης «....».

✚ Ως προς τις λοιπές πιστώσεις του έτους 2013 για τις οποίες ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προέρχονται από αναλήψεις μετρητών χρημάτων του πατέρα του ... από ατομικούς λογαριασμούς του και τα εν λόγω ποσά κατατέθηκαν στον υπ' αριθ. ... καταθετικό λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων ως δικαιούχος στην Τράπεζας ... με συνδικαιούχο τον αδελφό του και στον υπ' αριθ. ... καταθετικό λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων ως δικαιούχος στην Τράπεζας ... και οι οποίες έχουν ως αιτιολογία συναλλαγής «κατάθεση μετρητών», χωρίς να προκύπτει ο καταθέτης.

Ο ως άνω ισχυρισμός δε γίνεται αποδεκτός, για τους λόγους που αναφέρονται στην αντίστοιχη ανάλυση που έγινε για το έτος 2012, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν επαρκή στοιχεία.

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται, εν μέρει αποδεκτός ως προς το ποσό των **10.700,00 €**.

ΕΤΟΣ 2014

Στο έτος 2014 καταλογίστηκε από τον έλεγχο, βάσει των διατάξεων της παρ 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, ως προσαύξηση περιουσίας μετά την αφαίρεση του δηλωθέντος εισοδήματος, ποσό ύψους 82.850,80 €, (σελ 23 της από 23/10/2018 έκθεσης ελέγχου).

Από το ως άνω ποσό, ποσό 2.300,00 €, που αφορά σε κατάθεση μετρητών, κατατέθηκε στον υπ' αριθ. ... καταθετικό λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων ως δικαιούχος στην Τράπεζα με συνδικαιούχο τον αδελφό του ... και λόγω του ότι ο έλεγχος δεν μπόρεσε να το ταυτοποιήσει με τον πραγματικό δικαιούχο των πιστώσεων, επιμερίζεται κατ' ισομοιρία στους δύο δικαιούχους ως ακολούθως:

REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Πληθος δικαιούχων	Είδος Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Είδος Κίνησης
2838	... / 017-017	...	2	Καταθετικός	16/01/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.Μ ΕΤΡΗΤΩ Ν		2.300,00	Π

Ήτοι: $2.300,00 / 2 = 1.150,00 \text{ €}$ από το ως άνω ποσό αντιστοιχεί στον προσφεύγοντα ως συνδικαιούχο.

Από την αιτιολογία της κίνησης, ήτοι «...-...-... Μεταφορά μέσω winbank», προκύπτει ότι έγινε μεταφορά από την ως άνω Ο.Ε. στην οποία ο προσφεύγων μετέχει ως ομόρρυθμο μέλος, ποσού 35.270,00 € ως ακολούθως:

REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Πλ ή θ ο ς δι κ αι ο ύ χ ω ν	Είδος Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Είδος Κίνησης
2857	... / 017-017	...	2	Καταθ ετικός	28/01/2014 00:00	ΜΤΦ	 Μεταφορά μέσω winbank	3.100,00	Π
2891	... / 017-017	...	2	Καταθ ετικός	07/02/2014 00:00	ΜΤΦ	 Μεταφορά μέσω winbank	1.740,00	Π
3109	... / 017-017	...	2	Καταθ ετικός	30/06/2014 00:00	ΜΤΦ	 Μεταφορά μέσω winbank	1.800,00	Π
3143	... / 017-017	...	2	Καταθ ετικός	24/07/2014 00:00	ΜΤΦ	 Μεταφορά μέσω winbank	4.000,00	Π
3146	... / 017-017	...	2	Καταθ ετικός	28/07/2014 00:00	ΜΤΦ	 Μεταφορά μέσω winbank	1.070,00	Π
3195	... / 017-017	...	2	Καταθ ετικός	20/08/2014 00:00	ΜΤΦ	 Μεταφορά μέσω winbank	1.000,00	Π
3203	... / 017-017	...	2	Καταθ ετικός	27/08/2014 00:00	ΜΤΦ	 Μεταφορά μέσω winbank	4.000,00	Π
3247	... / 017-017	...	2	Καταθ ετικός	17/09/2014 00:00	ΜΤΦ	 Μεταφορά μέσω winbank	1.800,00	Π
3271	... / 017-017	...	2	Καταθ ετικός	25/09/2014 00:00	ΜΤΦ	 Μεταφορά μέσω winbank	4.000,00	Π
3290	... / 017-017	...	2	Καταθ ετικός	30/09/2014 00:00	ΜΤΦ	 Μεταφορά μέσω winbank	2.060,00	Π
3324	... / 017-017	...	2	Καταθ ετικός	29/10/2014 00:00	ΜΤΦ	 Μεταφορά μέσω winbank	4.000,00	Π
3331	... / 017-017	...	2	Καταθ ετικός	05/11/2014 00:00	ΜΤΦ	 Μεταφορά μέσω winbank	3.700,00	Π
3394	... / 017-017		2	Καταθ ετικός	22/12/2014 00:00	ΜΤΦ	 Μεταφορά μέσω winbank	1.500,00	Π

3395	... / 017-017	...	2	Καταθ ετικός	22/12/2014 00:00	ΜΤΦ	... Μεταφορά μέσω winbank	1.500,00	Π
------	---------------	-----	---	-----------------	---------------------	-----	---------------------------------	----------	---

Δεδομένου ότι τα ακαθάριστα έσοδα της ως άνω Ο.Ε. για το φορολογικό έτος 2014, βάσει της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Νομικών Προσώπων και των προσκομισθέντων Τ.Π.Υ. ανήλθαν στο ποσό των 53.992,33 €, το ως άνω ποσό αναγνωρίζεται ότι προήλθε από «γνωστή» πηγή και δεν αφορά σε προσαύξηση περιουσίας.

Ως προς τις λοιπές πιστώσεις του έτους 2014 για τις οποίες ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορούν σε εισπράξεις από πωλήσεις προϊόντων, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν από την εταιρεία με την επωνυμία «....», με Α.Φ.Μ. ..., της οποίας αποτελεί ομόρρυθμο μέλος.

Από αυτές αναγνωρίζεται ποσό ύψους 350,00 €, που κατατέθηκε στις 07/11/2014, με αιτιολογία κατάθεσης «...» και για την οποία εκδόθηκε το υπ' αριθ. .../07-11-2014 Τιμ. Πώλησης που βρέθηκε καταχωρημένο στα βιβλία.

Ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος για τις λοιπές πιστώσεις δε δύναται να γίνει αποδεκτός, αφενός μεν διότι δεν προσκομίστηκαν βεβαιώσεις τραπεζών που να αποδεικνύεται ότι δεν τηρούνται λογαριασμοί όψεως επ' ονόματι της επιχείρησης «....», αφετέρου, από τα προσκομισθέντα βιβλία της ως άνω Ο.Ε., προκύπτουν καταχωρήσεις Ημερήσιων Δελτίων Ζ, (Λιανικές Πωλήσεις) χωρίς να καθίσταται δυνατή η ταυτοποίηση, σε πολλές περιπτώσεις επώνυμων, καταθέσεων, καθώς δεν προσκομίστηκαν επαρκή στοιχεία, ώστε να προκύπτει αδιαμφισβήτητα, ότι αφορούν σε ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης «....».

Ως προς τις λοιπές πιστώσεις του έτους 2014 για τις οποίες ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προέρχονται από αναλήψεις μετρητών χρημάτων του πατέρα του ... από ατομικούς λογαριασμούς του και τα εν λόγω ποσά κατατέθηκαν στον υπ' αριθ. ... καταθετικό λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων ως δικαιούχος στην Τράπεζα ... με συνδικαιούχο τον αδελφό του και στον υπ' αριθ. ... καταθετικό λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων ως δικαιούχος στην Τράπεζα ... και οι οποίες έχουν ως αιτιολογία συναλλαγής «κατάθεση μετρητών», χωρίς να προκύπτει ο καταθέτης.

Ο ως άνω ισχυρισμός δε γίνεται αποδεκτός, για τους λόγους που αναφέρονται στην αντίστοιχη ανάλυση που έγινε για το έτος 2012, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν επαρκή στοιχεία.

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται, εν μέρει αποδεκτός ως προς το ποσό των **36.770,00 €**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από **19/11/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανούς προσφυγής του ...» με **ΑΦΜ ...** καθώς και την **τροποποίηση των κάτωθι πράξεων**:

- 1)** Της με αριθμό **.../23-10-2018**, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, ως προς το ποσό των 19.250,00 €, που προέρχεται από νόμιμη πηγή και που καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας, με βάση το σκεπτικό της παρούσας.
- 2)** Της με αριθμό **.../23-10-2018**, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου οικ. έτους 2014, ως προς το ποσό των 10.700,00 € που προέρχεται από νόμιμη πηγή και που καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας, με βάση το σκεπτικό της παρούσας.
- 3)** Της με αριθμό **.../23-10-2018**, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, ως προς το ποσό των 36.770,00 € που προέρχεται από νόμιμη πηγή και που καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας, με βάση το σκεπτικό της παρούσας.

A. ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Εισοδήματα 01/01/2012 – 31/12/2012	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	1.550,94	47.290,94	28.040,94	26.490,00
Χρεωστικό ποσό	0,00	12.443,02	4.634,33	4.634,33
Πρόστιμο άρθ. 58 και τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		12.210,02	4.279,33	4.279,33
Εισφορά αλληλεγγύης	658,14	2.359,41	1.781,91	1.123,77
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	658,14	27.012,63	10.695,57	10.037,43
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	10.037,43 €			

Εισοδήματα 01/01/2013 – 31/12/2013	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	0,00	38.770,00	28.070,00	28.070,00
Χρεωστικό ποσό	0,00	10.080,20	7.298,20	7.298,20
Πρόστιμο άρθ. 58 και τόκοι άρθ.		9.670,54	6.739,16	6.739,16

53 Ν. 4174/2013				
Εισφορά αλληλεγγύης	613,93	2.083,99	1.762,99	1.149,06
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	613,93	21.834,73	15.800,35	15.186,42
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	15.186,42 €			

Εισοδήματα 01/01/2014 – 31/12/2014	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	26.794,35	136.439,50	72.875,15	46.080,80
Χρεωστικό ποσό	0,00	27.340,76	15.206,66	15.206,66
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013		13.670,38	7.603,33	7.603,33
Εισφορά αλληλεγγύης	700,10	4.714,23	2.432,57	1.732,47
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	700,10	45.725,37	25.242,56	24.542,46
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	24.542,46 €			

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.