



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 01 / 04 / 2019

Αριθμός Απόφασης **1032**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α2**

**Ταχ. Δ/νση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213 1604561

**Fax** : 213 1604567

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)

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

δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»

ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,

4. Την από **30/11/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ..... με **ΑΦΜ:** ..... και της ..... του ..... με **ΑΦΜ:** ....., δικηγόρων, που κατοικούν στη ....., οδός ..... αριθ. ...., τ.κ. ...., κατά των υπ' αριθμ. ..../2018 και ..../2018 Οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού **φόρου εισοδήματος** οικ. ετών **2013** και **2014** αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Ρόδου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ρόδου, καθώς και την από **28/09/2018** έκθεση μερικού ελέγχου **φορολογίας Εισοδήματος** της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Ηρακλείου (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Ηρακλείου), επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **30/11/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... **ενδικοφανούς προσφυγής** του ..... του ....., με **ΑΦΜ:** ..... και της ..... του ..... με **ΑΦΜ:** ....., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **02/11/2018**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

### **Σύντομο Ιστορικό**

Στους προσφεύγοντες διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, δυνάμει των υπ' αριθμ. ....../**2017** και ....../**2017** εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Ηρακλείου, για τα οικονομικά έτη **2013** και **2014** και τα φορολογικά έτη **2014**, **2015** και **2016** για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων των ν. 2238/1994 (άρθρο 48§3) και ν. 4172/2013 (άρθρο 21§4), με αξιοποίηση των δεδομένων των τραπεζικών τους λογαριασμών που απέστειλαν οι τράπεζες, μετά από σχετικά αιτήματα του ελέγχου.

Από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, στους οποίους οι προσφεύγοντες ήταν δικαιούχοι ή συνδικαιούχοι, προέκυψαν πιστώσεις μετρητών, μεταφορές χρηματικών ποσών κλπ, οι οποίες, σε όσες περιπτώσεις δεν συσχετίζονταν με χρεώσεις των τραπεζικών λογαριασμών και δεν προέκυπτε η αιτία τους, χαρακτηρίστηκαν από την ελέγχουσα φορολογική Αρχή ως **πρωτογενείς καταθέσεις**, για τις οποίες αφού ελήφθησαν υπόψη τα σχετικά υπομνήματα των προσφευγόντων, καθώς και η απάντησή τους στο σημείωμα διαπιστώσεων, η ελέγχουσα φορολογική Αρχή κατέληξε στο πόρισμά της, το οποίο μαζί με τις διαπιστώσεις των ελεγκτών, καταγράφεται στην από **28/09/2018** έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος**

Σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω έκθεσης ελέγχου, προκειμένου να υπολογιστούν τα ετήσια ποσά της προσαύξησης περιουσίας που καταλογίστηκαν στους προσφεύγοντες, από τις κατ' έτος πρωτογενείς καταθέσεις αφαιρέθηκαν τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα των ατομικών τους επιχειρήσεων και ο ΦΠΑ που αναλογούσε σ' αυτά, καθώς και τα λοιπά ετήσια δηλωθέντα εισοδήματά τους (ενοίκια, τόκοι κλπ) και προστέθηκαν οι παρακρατηθέντες φόροι, ως ο πίνακας που ακολουθεί:

| <b>Φορολογικό έτος</b> | <b>Πρωτογενείς καταθέσεις (ως σελ. 5-25 της έκθεσης)</b> | <b>Ακαθ. έσοδα ατομικών επιχ/σεων, πλέον ΦΠΑ μείον παρακρατήσεις και λοιπά εισοδήματα</b> | <b>Υπόλοιπο (ως σελ. 26 της έκθεσης ελέγχου)</b> | <b>Πιστώσεις που αφορούν επανακαταθέσεις και δεν είναι πρωτογενείς (ως σελ. 49-50 της έκθεσης)</b> | <b>Προσαύξηση περιουσίας (ως σελ. 51 της έκθεσης ελέγχου)</b> |
|------------------------|----------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|
| <b>2012</b>            | 641.021,28€                                              | 84.673,53€                                                                                | 556.347,75€                                      | 360.000,00€                                                                                        | <b>196.347,75€</b>                                            |
| <b>2013</b>            | 140.306,43€                                              | 120.394,95€                                                                               | 19.911,48€                                       |                                                                                                    | <b>19.911,48€</b>                                             |
| <b>2014</b>            | 77.296,26€                                               | 146.467,35€                                                                               | -69.171,09€                                      |                                                                                                    | <b>-69.171,09€</b>                                            |
| <b>2015</b>            | 84.927,95€                                               | 112.353,99€                                                                               | -27.426,04€                                      |                                                                                                    | <b>-27.426,04€</b>                                            |
| <b>2016</b>            | 86.212,48€                                               | 83.463,57€                                                                                | 2.748,91€                                        |                                                                                                    | <b>2.748,91€</b>                                              |

Μετά τα ανωτέρω και δεδομένου ότι στα έτη 2014 και 2015 τα δηλωθέντα εισοδήματα ήταν μεγαλύτερα των πρωτογενών καταθέσεων, ενώ στο 2016 η διαφορά που προέκυψε αξιολογήθηκε ως μη σημαντική προκειμένου να αντιμετωπιστεί ως απόκρυψη εισοδήματος, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Ρόδου, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με τις οποίες καταλόγισε στους προσφεύγοντες τα κατωτέρω ποσά:

| α/α           | Αριθμός - Ημερ/νία πράξης | Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού | Οικον. Έτος | Διαφορά Φορολογητέας βάσης | Διαφορά φόρου Εισοδ. | Πρόστιμο αρθ. 53 & 58 ΚΦΔ | Διαφορά Εισφοράς Αλληλ. | Συνολικό ποσό που καταλογίστηκε |
|---------------|---------------------------|----------------------------------|-------------|----------------------------|----------------------|---------------------------|-------------------------|---------------------------------|
| 1             | ..... - 25/10/2018        | Φόρου Εισοδήματος                | 2013        | 196.347,75€                | 85.800,25€           | 79.132,36€                | 8.430,86€               | 173.363,47€                     |
| 2             | ..... - 25/10/2018        | Φόρου Εισοδήματος                | 2014        | 19.911,48€                 | 6.677,53€            | 5.776,06€                 | 796,46€                 | 13.250,05€                      |
| <b>Σύνολα</b> |                           |                                  |             | <b>216.259,23€</b>         | <b>92.477,78€</b>    | <b>84.908,42€</b>         | <b>9.227,32€</b>        | <b>186.613,52€</b>              |

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητούν την **ακύρωση** των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

1. Αοριστία της έκθεσης ελέγχου ως προς τις πρωτογενείς καταθέσεις
2. Αοριστία των παραδοχών του ελέγχου ως προς τα δάνεια και τα ακίνητα
3. Μη αιτιολογημένη κρίση του ελέγχου επί των προσκομισθέντων στοιχείων
4. Μη αιτιολογημένη κρίση του ελέγχου επί της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών
5. Μη αιτιολογημένη κρίση του ελέγχου επί των επανακατατεθέντων ποσών
6. Εσφαλμένος υπολογισμός του φόρου στην 1<sup>η</sup> προσβαλλόμενη πράξη

### **1.Ως προς την φερόμενη αοριστία της έκθεσης για τις πρωτογενείς καταθέσεις**

**Επειδή** οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι εσφαλμένως η φορολογική αρχή κατέληξε στο πόρισμά της ότι οι πρωτογενείς καταθέσεις αποτελούν προσαύξηση της περιουσίας τους και περαιτέρω γίνεται αόριστη αναφορά σε αυτές.

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου **48 § 3** εδαφίου **β'** του **ν. 2238/94**, όπως αυτή προστέθηκε με τη διάταξη του άρθρου **15 § 3** του **ν. 3888/2010**, ορίζεται ότι «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση»,

**Επειδή** όπως έχει κριθεί από το **ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές**, επί προδικαστικών αιτημάτων: **(Σκέψη 7) ..., ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, ... Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. ..., πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής.**

**Επειδή** στην προκείμενη περίπτωση, από την έκθεση ελέγχου προκύπτει η μεθοδολογία καθώς και οι παραδοχές που ακολούθησε η ελεγκτική φορολογική αρχή, προκειμένου να προσδιορίσει τις πρωτογενείς καταθέσεις. Ειδικότερα, διαπίστωσε ότι στους τραπεζικούς λογαριασμούς των προσφευγόντων γίνονταν καταθέσεις - αναλήψεις μετρητών, πιστώσεις - χρεώσεις επιταγών, μεταφορές από / σε λογαριασμούς, είτε από τους προσφεύγοντες, είτε από τρίτους, ενώ σε ορισμένες περιπτώσεις δεν κατέστη δυνατό να γίνουν γνωστά τα στοιχεία των καταθετών. Μετά την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών τους λογαριασμών από

τον έλεγχο και αφού διέγραψε ποσά χρεώσεων και πιστώσεων που δεν αποτελούσαν νέο χρήμα (επανακαταθέσεις, λήξεις επενδυτικών προγραμμάτων κλπ), κατέληξε στις πρωτογενείς πιστώσεις, οι οποίες δόθηκαν στους προσφεύγοντες προς αιτιολόγηση.

Επομένως, ο έλεγχος τεκμηρίωσε πλήρως τη μεθοδολογία που ακολούθησε προκειμένου να προσδιορίσει τις «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή τα ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη επαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς των προσφευγόντων και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός τους **πρέπει να απορριφθεί** ως αβάσιμος.

## **2. Ως προς την φερόμενη αοριστία των παραδοχών του ελέγχου**

**Επειδή** οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η φορολογική αρχή, στηρίχθηκε σε αόριστες, αβάσιμες και απαράδεκτες παραδοχές όσον αφορά τα ποσά από αγοραπωλησίες ακινήτων και από σύναψη δανείων, που καθιστούν επισφαλή τα αποτελέσματα του ελέγχου,

**Επειδή** από την έκθεση ελέγχου (σελ. 25) προκύπτει ότι η ελέγχουσα φορολογική αρχή προέβη στις ακόλουθες παραδοχές: 1) Ότι όλα τα ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος του προσφεύγοντος και της συζύγου του (μειωμένα κατά τους παρακρατηθέντες φόρους), έχουν κατατεθεί σε τραπεζικούς λογαριασμούς. 2) Ότι τα ποσά που προέρχονται από σύναψη δανείων του, υπολογίστηκαν στις πρωτογενείς καταθέσεις τους με το δεδομένο ότι περιλαμβάνονται στα δηλωθέντα εισοδήματά τους και 3) Τα ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος των προσφευγόντων, τα οποία πιστώνονται στους τραπεζικούς τους λογαριασμούς, περιλαμβάνουν τον ΦΠΑ της παροχής υπηρεσίας, ο οποίος δεν περιλαμβάνεται στις Φορολογικές δηλώσεις τους.

**Επειδή** ο έλεγχος αναφέρεται στη μεθοδολογία που χρησιμοποίησε για να προσδιορίσει τη διαφορά εισοδήματος μεταξύ των πρωτογενών καταθέσεων και των δηλωθέντων εισοδημάτων των φορολογικών δηλώσεων των προσφευγόντων και ειδικότερα, αφού προσδιόρισε τις πρωτογενείς καταθέσεις, δέχθηκε ορθά ότι στα ποσά αυτά περιλαμβάνονται και τυχόν καταθέσεις από αγοραπωλησίες ακινήτων και κινητών περιουσιακών στοιχείων, από σύναψη δανείων κλπ. τα οποία πιθανόν θα προέκυπταν μετά από αντιπαραβολικό έλεγχο με τις φορολογικές δηλώσεις τους. Οι παραδοχές αυτές είναι υπέρ του εκάστοτε φορολογουμένου, αφού εάν υπήρχαν ποσά από πώληση ακινήτων ή σύναψη δανείων αυτά θα μείωναν τις πρωτογενείς καταθέσεις και επομένως και την προσαύξηση της περιουσίας του.

Περαιτέρω όμως, από τον έλεγχο των φορολογικών δηλώσεων των προσφευγόντων, δεν διαπιστώθηκε η ύπαρξη ποσών από αγορές ή πωλήσεις ακινήτων ή σύναψη δανείων και ως εκ τούτου δεν αφαιρέθηκε κανένα ποσό από τις πρωτογενείς καταθέσεις, εκτός από τα ακαθάριστα έσοδα των ατομικών τους επιχειρήσεων, τον ΦΠΑ αυτών, καθώς και των λοιπών εισοδημάτων τους που αναγράφονταν στις φορολογικές τους δηλώσεις.

Επομένως, δεδομένου ότι δεν καταβλήθηκε / εισπράχθηκε κανένα ποσό για αγορά / πώληση ακινήτου ή για σύναψη δανείου, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων **πρέπει να απορριφθεί** ως αβάσιμος.

## **3. Ως προς την μη αιτιολογημένη κρίση του ελέγχου επί των προσκομισθέντων στοιχείων**

**Επειδή** οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η φορολογική αρχή, δεν τεκμηρίωσε το πόρισμά της ως προς τα υποβληθέντα υπομνήματά τους,

**Επειδή** από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι έγινε ορθή εφαρμογή των νόμων, της ισχύουσας νομολογίας και των οδηγιών της διοίκησης, σύμφωνα με τις οποίες πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία αυτός επικαλείται κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή

πληροφοριών, είτε την εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου. Ειδικότερα, ο έλεγχος αφού προσδιόρισε τις πρωτογενείς πιστώσεις με τη μεθοδολογία και τις παραδοχές που εφάρμοσε και αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου, εξέτασε τα υποβληθέντα υπομνήματα που κατέθεσαν οι προσφεύγοντες και αναφέρονται σε αναλήψεις προηγούμενων ετών τις οποίες επανακατέθεσε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, από τις οποίες άλλες αποδέχθηκε (ήτοι στο έτος 2012 συνολικό ποσό 360.000€, σελ. 49-50 της έκθεσης), και άλλες απέρριψε, αναφέροντας συγκεκριμένα τους λόγους της απόρριψης αυτών.

Επομένως, η φορολογική Αρχή, μετά από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών των προσφευγόντων και αφού έλαβε υπόψη τα υποβληθέντα απ' αυτούς υπομνήματα, κατέληξε στο πόρισμά της και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί τους **πρέπει να απορριφθούν** ως αβάσιμοι.

#### **4. Ως προς την μη αιτιολογημένη κρίση του ελέγχου επί της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών**

**Επειδή** οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η φορολογική αρχή, εσφαλμένα δεν έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό ότι είχαν μη αναλωθέντα κεφάλαια από φορολογημένα εισοδήματα προηγούμενων ετών ύψους 556.347,75€,

**Επειδή** ούτε με τα υποβληθέντα ενώπιον του ελέγχου υπομνήματά τους, ούτε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζουν πίνακα ανάλωσης από τα οποία να προκύπτει το ποσό αυτό,

**Επειδή**, ο σχηματισμός του μη αναλωθέντος κεφαλαίου, βάσει των διατάξεων του ν.2238/1994, προκύπτει ανά έτος, μετά την αφαίρεση ορισμένων πραγματικών και τεκμαρτών δαπανών, ρητά προβλεπόμενων εκ του νόμου, από τα αντίστοιχα συνολικά εισοδήματα του φορολογούμενου. Και ως εκ τούτου, συνίσταται σε έναν τεκμαρτό τρόπο σχηματισμού κεφαλαίου, με την εφαρμογή της εκάστοτε ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας και για το λόγο αυτό προσδιορίζεται με διαφορετικό τρόπο, ανάλογα με τα έτη που αφορά και σε καμία περίπτωση δε λαμβάνει υπόψη το σύνολο των δαπανών, παρά μόνο αυτές που αναγνωρίζονται στον τεκμαρτό προσδιορισμό του. Κατά συνέπεια, δεν απεικονίζει το πραγματικό σχηματισθέν κεφάλαιο του ελεγχόμενου, όπως αυτό αποτυπώνεται στις κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών και οι οποίες αντισταθμίζουν την πραγματική και όχι τεκμαρτή περιουσιακή του κατάσταση.

Άλλωστε, από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι αντικείμενο του ελέγχου ήταν ο έλεγχος της πηγής - προέλευσης όλων των πιστώσεων των τραπεζικών λογαριασμών των προσφευγόντων σε σχέση με τα δηλωθέντα ανά έτος εισοδήματά τους και όχι η δικαιολόγηση τεκμηρίων αγορών και διαβίωσης.

Ως εκ τούτου, ο εν λόγω ισχυρισμός των προσφευγόντων **πρέπει να απορριφθεί** ως αβάσιμος.

#### **5. Ως προς την μη αιτιολογημένη κρίση του ελέγχου επί των επανακατατεθέντων ποσών**

**Επειδή** οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η φορολογική αρχή, εσφαλμένα δεν έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό της επανακατάθεσης προγενεστέρως αναληφθέντων ποσών από τους τραπεζικούς λογαριασμούς τους και συγκεκριμένα των αναλήψεων της 26/05/2010 ποσού 3.000€, της 21/12/2010 ποσού 300.000€, της 05/04/2011 ποσού 140.000€, της 28/09/2011 ποσού 1.500€ και της 29/09/2011 ποσού 60.000€, ήτοι συνολικών αναλήψεων ποσού 504.000€, το οποίο διακράτησε και κατέθεσε μεταγενέστερα στους ελεγχόμενους λογαριασμούς και υπερκαλύπτει το ποσό που καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας.

**Επειδή** σύμφωνα με τη νομολογία (ΣΤΕ 884/2013) 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** στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει και από την έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Ηρακλείου (σελ. 48-49), ο έλεγχος εξέτασε τους ισχυρισμούς των προσφευγόντων για τα ποσά που ισχυρίζονται ότι αφορούν αναλήψεις του έτους 2011 ύψους 755.000€, οι οποίες επανακατατέθηκαν το έτος 2012, και για το λόγο αυτό απέστειλε σχετικά έγγραφα προς τις τράπεζες ....., και ....., από τις απαντήσεις των οποίων προέκυψε ότι υπάρχουν αναλήψεις μετρητών που έγιναν την 25.05.2011 ποσού 150.000€, την 29.09.2011 ποσού 60.000€, την 21.10.2011 ποσού 150.000€, οι οποίες έγιναν δεκτές από τον έλεγχο και αφαιρέθηκαν από τις πρωτογενείς πιστώσεις, ενώ για τις λοιπές επικαλούμενες αναλήψεις προέκυψε ότι δεν αφορούν ανάληψη μετρητών, δεδομένου ότι αφορούν αντιλογισμούς ή λήξη επενδυτικών προϊόντων κλπ.

Επομένως, δεδομένου ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη του όλους τους ανωτέρω ισχυρισμούς των προσφευγόντων που αναφέρονται σε επανακατάθεση προγενεστέρως αναληφθέντων ποσών από τους τραπεζικούς τους λογαριασμούς, τους οποίους άλλους απέρριψε και άλλους έκανε δεκτούς, ο εν λόγω ισχυρισμός τους **πρέπει να απορριφθεί** ως αβάσιμος.

## **6. Ως προς τον φερόμενο εσφαλμένο υπολογισμός του φόρου στην 1η προσβαλλόμενη πράξη**

**Επειδή** οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η φορολογική αρχή, εσφαλμένα υπολόγισε τον προς καταλογισμό φόρο στην υπ' αριθ. ....../2018 οριστική πράξη, καθόσον υπάρχει πιστωτικό δηλωθέν υπόλοιπο ύψους 701,43€, το οποίο προσθέτει στην καταλογιζόμενη διαφορά.

**Επειδή** όπως προκύπτει από το εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος του οικον. έτους 2013, κατά την εκκαθάριση της δήλωσης καταβλήθηκε φόρος ποσού 2.633,86€, που προέκυψε από τον συμψηφισμό του πιστωτικού υπολοίπου ποσού 701,43€ και των χρεωστικών ποσών προκαταβολής 315,14€, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 1.730,83€ και τέλους επιτηδεύματος ποσού 1.300,00€ (ήτοι: 315,14€ + 1.730,83€ + 1.300,00€ - 701,43€).

Επομένως, ορθά υπολογίσθηκε ο καταλογιζόμενος φόρος στην υπ' αριθ. 1074/2018, αφού όπως προκύπτει και από την στήλη της πράξης που αφορά τα δεδομένα των δηλώσεων έχουν ληφθεί υπόψη όλα τα προαναφερόμενα χρεωστικά και πιστωτικά ποσά.

**Επειδή**, οι λοιπές διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από **28/09/2018** έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Ηρακλείου επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

## **Αποφασίζουμε**

Την **απόρριψη** της από **30/11/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., με **ΑΦΜ:** ..... και της ..... του ..... με **ΑΦΜ:** ....., δικηγόρων, που κατοικούν στη ....., οδός ..... αριθ. ...., τ.κ. ...., και την **επικύρωση** των υπ' αριθμ. ....../2018 και ....../2018 Οριστικών πράξεων

διορθωτικού προσδιορισμού **φόρου εισοδήματος** οικ. ετών **2013** και **2014** αντίστοιχα, που  
εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Ρόδου

**Α. Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση****Φορολογητέα εισοδήματα Οικονομικού Έτους 2013**

| ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ                 | Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ      |                  | Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ      |                  | Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ     |                  |
|---------------------------------------|--------------------|------------------|--------------------|------------------|--------------------|------------------|
|                                       | Ατομικό και τέκνων | της Συζύγου      | Ατομικό και τέκνων | της Συζύγου      | Ατομικό και τέκνων | της Συζύγου      |
| A-B. Από Ακίνητα                      | 6.772,20€          | 3.990,00€        | 6.772,20€          | 3.990,00€        | 6.772,20€          | 3.990,00€        |
| Γ. Από Κινητές Αξίες                  |                    |                  |                    |                  |                    |                  |
| Δ. Από Εμπορικές Επιχειρήσεις         |                    |                  |                    |                  |                    |                  |
| Ε. Από Γεωργικές Επιχειρήσεις         |                    |                  |                    |                  |                    |                  |
| ΣΤ. Από Μισθωτές Υπηρεσίες            |                    |                  |                    |                  |                    |                  |
| Ζ. Από Ελευθέρια Επαγγέλματα          | 40.932,47€         | 1.787,52€        | 40.932,47€         | 1.787,52€        | 40.932,47€         | 1.787,52€        |
| Από Εισόδημα Αλλοδαπής                |                    |                  |                    |                  |                    |                  |
| Από Εισόδημα άρθρου 48 § 3 ν. 2238/94 |                    |                  | 196.347,75€        |                  | 196.347,75€        |                  |
| <b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ</b>              | <b>47.704,67€</b>  | <b>5.777,52€</b> | <b>244.052,42€</b> | <b>5.777,52€</b> | <b>244.052,42€</b> | <b>5.777,52€</b> |

**Οριστική Φορολογική Υποχρέωση φόρου εισοδήματος & εισφοράς αλληλεγγύης οικ. έτους 2013**

| ΑΝΑΛΥΣΗ                               | ΔΗΛΩΣΗΣ            |                  | ΕΛΕΓΧΟΥ            |                    | ΑΠΟΦΑΣΗΣ           |                    | Οριστική Φορολ. Υποχρέωση |
|---------------------------------------|--------------------|------------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|---------------------------|
|                                       | Ατομικό και τέκνων | της Συζύγου      | Ατομικό και τέκνων | της Συζύγου        | Ατομικό και τέκνων | της Συζύγου        |                           |
| Συνολικό Εισόδημα                     | 47.704,67€         | 5.777,52€        | 244.052,42€        | 5.777,52€          | 244.052,42€        | 5.777,52€          | 196.347,75€               |
| Προστ. Διαφ. Αντικ. Δαπανών           |                    |                  |                    |                    |                    |                    |                           |
| Εκπτώσεις Εισοδ-Απαλλ/να              |                    |                  |                    |                    |                    |                    |                           |
| Φορολογητέο Εισόδημα                  | 47.704,67€         | 5.777,52€        | 244.052,42€        | 5.777,52€          | 244.052,42€        | 5.777,52€          | 196.347,75€               |
| Φόρος Κλίμακας                        | 11.347,77€         | 77,75€           | 96.843,59€         | 77,75€             | 96.843,59€         | 77,75€             | 85.495,82€                |
| Μειώσεις από το φόρο                  | 440,67€            | 77,75€           | 440,68€            | 77,75€             | 440,68€            | 77,75€             | 0,01€                     |
| <b>Φόρος που αναλογεί</b>             | <b>10.907,10€</b>  |                  | <b>96.402,91€</b>  |                    | <b>96.402,91€</b>  |                    | <b>85.495,81€</b>         |
| Συμπληρωματικός φόρος                 | 106,74€            | 63,00€           | 106,74€            | 63,00€             | 106,74€            | 63,00€             |                           |
| Επιβάρυνση Αποδείξεων                 |                    |                  | 304,44€            |                    | 304,44€            |                    | 304,44€                   |
| <b>Κύριος &amp; Συμπλ. Φόρος εισ.</b> | <b>11.013,84€</b>  | <b>63,00€</b>    | <b>96.814,09€</b>  | <b>63,00€</b>      | <b>96.814,09€</b>  | <b>63,00€</b>      | <b>85.800,25€</b>         |
| Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.               | -11.502,67€        | -275,60€         | -11.502,67€        | -275,60€           | -11.502,67€        | -275,60€           |                           |
| <b>Υπόλοιπο Κύριου Φόρου</b>          | <b>-488,83€</b>    | <b>-212,60€</b>  | <b>85.311,42€</b>  | <b>-212,60€</b>    | <b>85.311,42€</b>  | <b>-212,60€</b>    | 85.800,25€                |
| Τέλη χαρτ/μου                         |                    |                  |                    |                    |                    |                    |                           |
| Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτ/μο               |                    |                  |                    |                    |                    |                    |                           |
| Πλέον: Προκαταβ. Επομ. έτους          | 315,14€            |                  | 315,14€            |                    | 315,14€            |                    |                           |
| <b>Σύνολο</b>                         | <b>-173,69€</b>    | <b>-212,60€</b>  | <b>85.626,56€</b>  | <b>-212,60€</b>    | <b>85.626,56€</b>  | <b>-212,60€</b>    | <b>85.800,25€</b>         |
| Εισόδημα Επιβολής Εισφοράς            | 57.694,39€         | 5.777,52€        | 254.042,14€        | 5.777,52€          | 254.042,14€        | 5.777,52€          |                           |
| Συντελεστής Εισφοράς                  | 3,0%               |                  | 4,0%               |                    | 4,0%               |                    |                           |
| Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.               | 1.730,83€          |                  | 10.161,69€         |                    | 10.161,69€         |                    |                           |
| Μείον: Εισφορά παρακρατ.              |                    |                  |                    |                    |                    |                    |                           |
| Πλέον: Τέλος Επιτηδ/ματος             | 650,00€            | 650,00€          | 650,00€            | 650,00€            | 650,00€            | 650,00€            |                           |
| Σύνολο Εισφοράς & Τέλ.Επιτ.           | 2.380,83€          | 650,00€          | 10.811,69€         | 650,00€            | 10.811,69€         | 650,00€            | 8.430,86€                 |
| Πλέον ή Μείον: Συμφηφισμοί            |                    | -10,68€          |                    | -1,51€             |                    | -1,51€             | 9,17€                     |
| <b>Σύνολο</b>                         |                    | <b>2.633,86€</b> |                    | <b>96.874,14€</b>  |                    | <b>96.874,14€</b>  | <b>94.240,28€</b>         |
| Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβ.         |                    |                  |                    | 42.843,40€         |                    | 42.843,40€         | 42.843,40€                |
| αρθ.58 ν.4174/13 50%                  |                    |                  |                    |                    |                    |                    |                           |
| Τόκοι εκπρ.κατ.αρ.53 ν.4174/13        |                    |                  |                    | 36.279,79€         |                    | 36.279,79€         | 36.279,79€                |
| 58 μήνες x 0,73% 42,34%               |                    |                  |                    |                    |                    |                    |                           |
| <b>Γενικό Σύνολο</b>                  |                    | <b>2.633,86€</b> |                    | <b>175.997,33€</b> |                    | <b>175.997,33€</b> | <b>173.363,47€</b>        |

**Φορολογητέα εισοδήματα Οικονομικού Έτους 2014**

| ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ                 | Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ      |                  | Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ      |                  | Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ     |                  |
|---------------------------------------|--------------------|------------------|--------------------|------------------|--------------------|------------------|
|                                       | Ατομικό και τέκνων | της Συζύγου      | Ατομικό και τέκνων | της Συζύγου      | Ατομικό και τέκνων | της Συζύγου      |
| A-B. Από Ακίνητα                      | 6.772,20€          | 3.990,00€        | 6.772,20€          | 3.990,00€        | 6.772,20€          | 3.990,00€        |
| Γ. Από Κινητές Αξίες                  |                    |                  |                    |                  |                    |                  |
| Δ. Από Εμπορικές Επιχειρήσεις         |                    |                  |                    |                  |                    |                  |
| Ε. Από Γεωργικές Επιχειρήσεις         |                    |                  |                    |                  |                    |                  |
| ΣΤ. Από Μισθωτές Υπηρεσίες            |                    |                  |                    |                  |                    |                  |
| Ζ. Από Ελευθέρια Επαγγέλματα          | 69.246,90€         | 1.692,33€        | 69.246,90€         | 1.692,33€        | 69.246,90€         | 1.692,33€        |
| Από Εισόδημα Αλλοδαπής                |                    |                  |                    |                  |                    |                  |
| Από Εισόδημα άρθρου 48 § 3 ν. 2238/94 |                    |                  | 19.911,48€         |                  | 19.911,48€         |                  |
| <b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ</b>              | <b>76.019,10€</b>  | <b>5.682,33€</b> | <b>95.930,58€</b>  | <b>5.682,33€</b> | <b>95.930,58€</b>  | <b>5.682,33€</b> |

**Οριστική Φορολογική Υποχρέωση φόρου εισοδήματος & εισφοράς αλληλεγγύης οικ. έτους 2014**

| ΑΝΑΛΥΣΗ                               | ΔΗΛΩΣΗΣ            |                | ΕΛΕΓΧΟΥ            |                | ΑΠΟΦΑΣΗΣ           |                | Οριστική Φορολ. Υποχρέωση |
|---------------------------------------|--------------------|----------------|--------------------|----------------|--------------------|----------------|---------------------------|
|                                       | Ατομικό και τέκνων | της Συζύγου    | Ατομικό και τέκνων | της Συζύγου    | Ατομικό και τέκνων | της Συζύγου    |                           |
| Συνολικό Εισόδημα                     | 76.019,10€         | 5.682,33€      | 95.930,58€         | 5.682,33€      | 95.930,58€         | 5.682,33€      | 19.911,48€                |
| Προστ. Διαφ. Αντικ. Δαπανών           |                    |                |                    |                |                    |                |                           |
| Εκπτώσεις Εισοδ.-Απαλλ/να             |                    |                |                    |                |                    |                |                           |
| Φορολογητέο Εισόδημα                  | 76.019,10€         | 5.682,33€      | 95.930,58€         | 5.682,33€      | 95.930,58€         | 5.682,33€      | 19.911,48€                |
| Φόρος Κλίμακας                        | 20.028,70€         | 839,01€        | 26.706,23€         | 839,01€        | 26.706,23€         | 839,01€        | 6.677,53€                 |
| Μειώσεις από το φόρο                  |                    |                |                    |                |                    |                |                           |
| <b>Φόρος που αναλογεί</b>             | <b>20.028,70€</b>  | <b>839,01€</b> | <b>26.706,23€</b>  | <b>839,01€</b> | <b>26.706,23€</b>  | <b>839,01€</b> | <b>6.677,53€</b>          |
| Συμπληρωματικός φόρος                 | 106,74€            | 63,00€         | 106,74€            | 63,00€         | 106,74€            | 63,00€         |                           |
| Επιβάρυνση Αποδείξεων                 |                    |                |                    |                |                    |                |                           |
| <b>Κύριος &amp; Συμπλ. Φόρος εισ.</b> | <b>20.135,44€</b>  | <b>902,01€</b> | <b>26.812,97€</b>  | <b>902,01€</b> | <b>26.812,97€</b>  | <b>902,01€</b> | <b>6.677,53€</b>          |
| Μείον: Παρακρ.-Προκαταβ.              | -14.172,35€        | -261,34€       | -14.172,35€        | -261,34€       | -14.172,35€        | -261,34€       |                           |
| <b>Υπόλοιπο Κύριου Φόρου</b>          | <b>5.963,09€</b>   | <b>640,67€</b> | <b>12.640,62€</b>  | <b>640,67€</b> | <b>12.640,62€</b>  | <b>640,67€</b> | <b>6.677,53€</b>          |
| Πλέον: Προκαταβ. Επομ. έτους          |                    | 234,77€        |                    | 234,77€        |                    | 234,77€        |                           |
| <b>Σύνολο</b>                         | <b>5.963,09€</b>   | <b>875,44€</b> | <b>12.640,62€</b>  | <b>875,44€</b> | <b>12.640,62€</b>  | <b>875,44€</b> | <b>6.677,53€</b>          |
| Εισόδημα Επιβολής Εισφοράς            | 122.719,59€        | 5.682,33€      | 142.631,07€        | 5.682,33€      | 142.631,07€        | 5.682,33€      |                           |
| Συντελεστής Εισφοράς                  | 4,0%               |                | 4,0%               |                | 4,0%               |                |                           |
| <b>Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.</b>        | <b>4.908,78€</b>   |                | <b>5.705,24€</b>   |                | <b>5.705,24€</b>   |                |                           |
| Μείον: Εισφορά παρακρατ.              |                    |                |                    |                |                    |                |                           |
| <b>Πλέον: Τέλος Επιτηδ/ματος</b>      | <b>1.644,00€</b>   | <b>650,00€</b> | <b>1.644,00€</b>   | <b>650,00€</b> | <b>1.644,00€</b>   | <b>650,00€</b> |                           |
| Σύνολο Εισφοράς & Τέλ. Επιτ.          | 6.552,78€          | 650,00€        | 7.349,24€          | 650,00€        | 7.349,24€          | 650,00€        | 796,46€                   |
| Πλέον ή Μείον: Συμφηρισμοί            |                    |                |                    |                |                    |                |                           |
| <b>Σύνολο</b>                         | <b>14.041,31€</b>  |                | <b>21.515,30€</b>  |                | <b>21.515,30€</b>  |                | <b>7.473,99€</b>          |
| Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβ.         |                    |                |                    |                |                    |                |                           |
| αρθ. 58 ν. 4174/13 50%                |                    |                |                    | 3.338,77€      |                    | 3.338,77€      | 3.338,77€                 |
| Τόκοι εκπρ. κατ. αρθ. 53 ν. 4174/13   |                    |                |                    |                |                    |                |                           |
| 50 μήνες x 0,73%                      |                    |                |                    | 2.437,30€      |                    | 2.437,30€      | 2.437,30€                 |
| <b>Γενικό Σύνολο</b>                  | <b>14.041,31€</b>  |                | <b>27.291,36€</b>  |                | <b>27.291,36€</b>  |                | <b>13.250,05€</b>         |

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΦΑΚΟΣ 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.