



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/04/2019

Αριθμός απόφασης:1171

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 550

ΦΑΞ : 213 1604 567

### 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.

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

3. Την αριθμ. 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 με ημερομηνία κατάθεσης 28-01-2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή των ..... του ....., ιατρού, με διεύθυνση επαγγέλματος στην ....., οδός ..... αριθ. .... και διεύθυνση κατοικίας στην ....., οδός ..... αριθ. ....., με ΑΦΜ ..... και της συζύγου του ..... του ..... (συνταξιούχου), με διεύθυνση κατοικίας στην ....., οδός ..... αριθ. ....., με ΑΦΜ ....., κατά των παρακάτω πράξεων της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.Μ.ΕΠ:

α) Της υπ' αριθ. ..../2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013 .

β) Της υπ' αριθ. ..../2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν. 3986/2011 οικ. έτους 2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.Μ.ΕΠ.

6.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28-01-2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής των ..... του ....., με ΑΦΜ ..... και της συζύγου του ..... του ....., με ΑΦΜ ....., και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

### **Σύντομο Ιστορικό**

Στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε μερικός έλεγχος γραφείου φορολογίας εισοδήματος, για τις διαχειριστικές περιόδους 2010,2011 και 2012, βάσει των με αριθ. ....../2018 και ....../2018 εντολών ελέγχου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ .

Ο έλεγχος τελικά περιορίστηκε για την περίοδο 1/1/2012 έως 31/12/2012, προκειμένου να εξακριβωθεί αν συντρέχει λόγος εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/94, με βάση τα δεδομένα του ηλεκτρονικού αρχείου με τα τραπεζικά δεδομένα που περιλαμβάνονται στην Εφαρμογή Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας της ΑΑΔΕ.

Επίσης διενεργήθηκε λογιστικός έλεγχος βιβλίων και στοιχείων και έλεγχος σύμφωνα με τις διατάξεις περί εμμέσων τεχνικών βάσει άρθρου 67B ν.2238/94.

Τελικά το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίστηκε με το προσδιορισθέν εισόδημα βάσει των γενικών διατάξεων, επειδή είναι μεγαλύτερο από αυτό των εμμέσων τεχνικών(Τεχνική Ανάλυσης Ρευστότητας),σύμφωνα με την ΠΟΛ 1050/2014.

Μετά τη σύνταξη της από 14/12/2018 σχετικής έκθεσης φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε και για τους δύο προσφεύγοντες για το διαχειριστικό έτος 2012 διαφορά εισοδήματος βάσει των Γενικών διατάξεων, ποσού 149.248,24 ευρώ και καταλογίστηκε φόρος εισοδήματος 64.572,74 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος(με την ευνοϊκότερη διάταξη) 60.568,97 ευρώ, ήτοι σύνολο 125.141,44 ευρώ. Επίσης, καταλογίστηκε εισφορά αλληλεγγύης ν.3986/2011 ποσού 7.366,92 ευρώ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

**1ος λόγος ενδικοφανούς προσφυγής: Ορισμένες πιστώσεις δεν αποτελούν πρωτογενείς καταθέσεις αλλά επανακαταθέσεις ποσών από προηγούμενες αναλήψεις στο ίδιο ελεγχόμενο έτος και μέρους εισπράξεων της μετρητοίς από έσοδα ιδιωτών πελατών.**

.....

Όλες οι παραπάνω συναλλαγές - καταθέσεις μετρητών έχουν διενεργηθεί από εμένα προσωπικά, όπως αποδεικνύονται από τα σχετικά παραστατικά από την τράπεζα Πειραιώς και την τράπεζα Alpha (βλ .σχετ. 1).

**2ος λόγος ενδικοφανούς προσφυγής: Οι πιστώσεις με α/α 4, 5, 7, 10, 15, 16, 18, 19, 20, 21, 23, 27, 29, 30, 33, 34, 36, 38, 39, 40, 46, 49, 53, 57, 59, 65, 67, 68, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 81, 82, 83 & 84 (38 συνολικά) δεν αποτελούν πρωτογενείς καταθέσεις αλλά καταθέσεις μετρητών, συνολικού ποσού 96.175 ευρώ, από το σύνολο των μετρητών (120.000€) τα οποία είχα στη κατοχή μου την 01/01/2012.**

**3ος λόγος ενδικοφανούς προσφυγής: Πλάνη περί τα πράγματα, καθόσον οι με α/α 17, 25, 31, 43, 52, 77, 79 και 85 πιστώσεις (8 συνολικά) δεν αποτελούν πρωτογενείς καταθέσεις αλλά είναι καταθέσεις μετρητών, που έχουν πραγματοποιηθεί από εμένα, από εισπράξεις τοις μετρητοίς από έσοδα ιδιωτών πελατών βάση εκδοθέντων ΑΠΥ.**

Στην προκειμένη περίπτωση καταλογίσθηκαν σε βάρος μας από τον έλεγχο οι με α/α 17, 25, 31, 43, 52, 77, 79 και 85 πιστώσεις (8 συνολικά) σε τραπεζικούς λογαριασμούς μας στις ..... (.....), ..... και ..... ως εισόδημα από άγνωστη πηγή κατά τη χρήση 2012.

Ωστόσο, η κρίση του ελέγχου δεν είναι ορθή. Οι πιστώσεις αυτές δεν αποτελούν πρωτογενείς καταθέσεις, αλλά πρόκειται για καταθέσεις μετρητών, οι οποίες επίσης έχουν πραγματοποιηθεί από μένα (βλ. σχετ. 3 – Παραστατικά ..... & ..... για τις συγκεκριμένες συναλλαγές). Οι καταθέσεις αυτές προέρχονται από εισπράξεις τοις μετρητοίς από έσοδα ιδιωτών πελατών βάσει εκδοθέντων ΑΠΥ (βλ. σχετ. 4 – σελίδες από 50 έως 98 βιβλίου εσόδων - εξόδων & σελίδες από 01 έως 02 νέου βιβλίου εσόδων – εξόδων με πράξεις θεώρησης ...../2010 & ...../2012, αντίστοιχα, τα οποία έχουν ελεγχθεί κατά την διάρκεια του ελέγχου και από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.). Όπως αναφέρθηκε άλλωστε και στον παραπάνω 1ο λόγο ενδικοφανούς προσφυγής, μέρος των εισπράξεων από ιδιώτες πελάτες δικαιολογούν μερικές από τις ελεγχόμενες καταθέσεις.

Ειδικότερα, οι ως άνω καταθέσεις μετρητών αποτυπώνονται στον ακόλουθο πίνακα:

A/A	REC ID	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΩΔΙΚΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΤΡΑΠΕΖΗΣ	ΠΟΣΟ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ - Α/Α & ΗΜ/ΝΙΑ ΑΠΥ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ ΑΠΥ ΣΕ ΜΕΤΡΗΤΑ
17	.....	.....	.....	23/03/2012 06:38	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	5.200	ΑΠΥ ..... .....	5.205
25	.....	.....	.....	27/04/2012 06:14	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4.050	ΑΠΥ ..... .....	4.055
31	.....	.....	.....	18/05/2012 06:15	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.100	ΑΠΥ ..... .....	2.105
43	.....	.....	.....	05/07/2012 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	3.000	ΑΠΥ ..... .....	3.020
52	.....	.....	.....	03/08/2012 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.750	ΑΠΥ ..... .....	1.755
77	.....	.....	.....	23/11/2012 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.800	ΑΠΥ ..... .....	2.790
79	.....	.....	.....	05/12/2012 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	1.650	ΑΠΥ ..... .....	2.100
85	.....	.....	.....	27/12/2012 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.600	ΑΠΥ ..... .....	1.645
					<u>ΣΥΝΟΛΟ</u>	<b>22.150</b>	<u>ΣΥΝΟΛΟ</u>	<b>22.675</b>

Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, η ελεγκτική αρχή, η οποία έκρινε ότι οι εν λόγω πιστώσεις αποτελούν πρωτογενείς καταθέσεις, υπέπεσε σε πλάνη περί τα πράγματα. Για τον λόγο αυτό, οι

προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν και ως προς αυτό το σημείο ως νομικώς πλημμελείς.

**4ος λόγος ενδικοφανούς προσφυγής:** Πλάνη περί τα πράγματα, καθόσον η α/α 58 από 10.09.2012 πίστωση ποσού 1.273,24 ευρώ δεν αποτελεί πρωτογενή κατάθεση αλλά αντιλογισμό.

**5ος λόγος ενδικοφανούς προσφυγής:** Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των προσβαλλομένων πράξεων, καθόσον δεν μας κοινοποιήθηκαν προσκλήσεις για την υπαγωγή μας στις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του Ν.2238/1994 όπως ισχύουν κατά τον κρίσιμο χρόνο ορίζεται ότι:

«3. Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Γ της παρ. 2 του άρθρου 4. "Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση."».

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1095/29.4.2011 του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 άρθρου 15 του ν. 3888/2010»:

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

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Ν.2238/1994, ως εξής: « Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

4. ... , 5. ... , 6. ... ,

7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.

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

10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. ...

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

**Επειδή**, σύμφωνα με την πολ.1175/2017 Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας ορίζεται ότι:

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.λπ.), 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.

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

ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

3. Η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στη νομοθεσία χρόνος παραγραφής) και σε υποθέσεις, στις οποίες η περιουσιακή προσαύξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010 (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 1897/2016).

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του.

Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017).

Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαιών, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων 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).

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.

5.2. Υπενθυμίζεται ότι για τα μερίσματα πλοιοκτητριών εταιρειών ή εταιρειών χαρτοφυλακίου ισχύει το άρθρο 44 του ν.4141/2013 και τα όσα έχουν διευκρινιστεί με την ΠΟΛ.1106/2014 εγκύκλιο.

5.3. Το υπερβάλλον τίμημα από μεταβίβαση ακινήτου το οποίο διαπιστώνεται ως τέτοιο από τον έλεγχο και δηλώνεται από τον πωλητή με συμπληρωματικό συμβόλαιο ανεξάρτητα από τον χρόνο σύνταξης του αρχικού συμβολαίου δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας, δεδομένου ότι με την υποβολή του συμπληρωματικού συμβολαίου είναι γνωστή η πηγή προέλευσης και το υπερβάλλον τίμημα είτε έχει φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί.

Τα ανωτέρω ισχύουν ακόμη και αν δεν συνταχθεί συμπληρωματικό συμβόλαιο, εφόσον από τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος αποδεικνύεται ότι τα σχετικά ποσά αποτελούν μη δηλωθέν τίμημα μεταβίβασης ακινήτου (όπως, ενδεικτικά, η ταυτόχρονη ή σχεδόν ταυτόχρονη με το συμβόλαιο μεταβίβαση κατάθεσης χρημάτων σε λογαριασμό του πωλητή από τον αγοραστή ή η ύπαρξη επιταγών).

Κατά τον αντικειμενικό προσδιορισμό του εισοδήματος από ιδιοχρησιμοποίηση – ιδιοκατοίκηση ακινήτου σύμφωνα με τις παρ. 1 και παρ. 3 του άρθρου 22 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 2 του άρθρου 39 του ν.4172/2013, λαμβάνεται υπόψη η αξία του ακινήτου ως οικοδομή, συμπεριλαμβανομένου του συνόλου των στεγασμένων επιφανειών και δεν λαμβάνεται υπόψη το δικαίωμα υψούν, το οικόπεδο ή το αγροτεμάχιο. (σχετ. το 1064968/1070/A0012/30.05.1994 έγγραφό μας).

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενη ή σχετιζόμενη 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.

6. Στις περιπτώσεις που έχει γίνει χρήση των διατάξεων περί επαναπατρισμού κεφαλαίων (άρθρο 38 του ν.3259/2004 και άρθρο 18 του ν. 3842/2010) και έχει καταβληθεί ο αναλογών φόρος, τότε εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση για τα ποσά που δηλώθηκαν και για τα οποία καταβλήθηκε ο φόρος που προέβλεπαν οι σχετικές διατάξεις.

Σε αυτή την περίπτωση τα εν λόγω ποσά μπορούν να επαναπατριστούν οποτεδήποτε το επιθυμεί ο ελεγχόμενος και, εφόσον επαναπατρισθούν (εισερχόμενο έμβασμα) αναγράφονται στους κωδικούς 783-784 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της οικείας φορολογικής δήλωσης και μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την κάλυψη τεκμηρίων απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.

#### **Επειδή** όπως έχει κριθεί από το **ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές:**

«**A.** .....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 και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 § 1 του ν. 4174/2013, ... 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, ...

**B.** ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των

διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.) - Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη - Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων.

Γ. Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου...».

.....

12. Επειδή, η ανωτέρω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ αφορά στη φορολόγηση ως εισοδήματος «προσαύξησης 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...»

**Επειδή**, με βάση την ως άνω Απόφαση του ΣτΕ 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 και μπορεί ευχερώς και υποχρεούται να υποδείξει στη φορολογική αρχή την πηγή προέλευσης αυτών, τούτο δε, δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης. Επομένως, και μεν επιτρέπεται η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης υπέρ της φορολογικής διοίκησης, όχι όμως χωρίς όρια, δεδομένου ότι ως ασφαλιστική δικλείδα πρέπει να ζητούνται από το φορολογούμενο να αιτιολογήσει τα μεγάλα ποσά, τα οποία σε κάθε περίπτωση κρίνονται από τον έλεγχο μετά τη μελέτη του φακέλου της υπόθεσης.

Επομένως η διαπίστωση προσαύξησης περιουσίας πρέπει να εδράζεται σε «μεγάλα ποσά» (ΣτΕ 884/2016) για τα οποία ο φορολογούμενος οφείλει να γνωρίζει την πηγή προέλευσής τους. Η έννοια «μεγάλα ποσά» εξειδικεύεται κατά περίπτωση ανάλογα με το προφίλ και την οικονομική δυνατότητα του φορολογουμένου και ως εκ τούτου η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το επάγγελμά του, το είδος των εισοδημάτων του, την περιοδικότητα των καταθέσεων του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ το δε τιθέμενο όριο καταθέσεων πάνω από το οποίο θα πρέπει να ζητείται από τον φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας κατάθεσης πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος ουσιαστικά να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα.

**Επειδή**, με την υπ' αριθ. 1895/2018 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι για την επαρκή τεκμηρίωση στο πλαίσιο έμμεσης απόδειξης της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, δεν αρκεί η εκ μέρους της φορολογικής Διοίκησης διαπίστωση της ύπαρξης σημαντικού ποσού σε τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεύθερου επαγγελματία, το οποίο, κατά την εκτίμησή της, δεν αντιστοιχεί σε (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε σε άλλη πηγή ή αιτία, την οποία αυτός τυχόν επικαλείται ενώπιον της. Αντιθέτως, η φορολογική Διοίκηση οφείλει επιπλέον να λάβει τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της αληθούς πηγής ή αιτίας (καθώς και του χρόνου) της εισαγωγής του επίμαχου ποσού στην περιουσία του ελεύθερου επαγγελματία, ώστε το αποτέλεσμα των μέτρων αυτών, συνεκτιμώμενο με τα λοιπά στοιχεία και δεδομένα της υπόθεσης, να παρίσταται ικανό να προσδώσει στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα ότι η πηγή ή αιτία του επίμαχου ποσού ανάγεται στην άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας του φορολογούμενου ως ελεύθερου επαγγελματία.

**Επειδή**, με την αριθ...../2018 απόφαση της υπηρεσίας έγινε δεκτό ότι δεν αποτελεί "μεγάλο ποσό" το όριο των 1.000,00 € αν πρόκειται για καταθέσεις σε ατομικό λογαριασμό, εφαρμοζόμενο όμως και επί του υπολοίπου της κατάθεσης που απομένει μετά την μερική αιτιολόγησή της, ενώ αν πρόκειται για κοινό λογαριασμό με τρεις συνδικαιούχους, δεν αποτελεί "μεγάλο ποσό" το ποσό των 3.000,00€.

**Επειδή**, στο άρθρο 39 του Ν. 4174/2013 υπό τον τίτλο «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας», 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».

Τέλος, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1050/2014 μεταξύ των άλλων προβλέπεται ότι:

#### Άρθρο 8

Κατανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού γίνεται για συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση και προκύψει μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, αυτή κατανέμεται μεταξύ των συζύγων κατά το ποσό που αφορά έκαστον, εφόσον αυτό μπορεί να προσδιοριστεί από τον έλεγχο, ή μερίζεται κατ' αναλογία των δηλωθέντων εισοδημάτων όταν τα εισοδήματα και των δύο συζύγων προέρχονται από επιχειρηματικές δραστηριότητες.

Όταν ο ένας σύζυγος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία / συντάξεις, ο δε άλλος και από επιχειρηματική δραστηριότητα τότε η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βαρύνει τον/την σύζυγο που έχει και επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός και αν προσδιοριστεί διαφορετικά από τον έλεγχο.

Η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, κατανέμεται στην φορολογική περίοδο που αφορά και στις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται.

Αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 ή στην παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά.

Όταν η ελεγχόμενη φορολογική περίοδος περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη, η προσδιοριζόμενη φορολογητέα ύλη κατανέμεται ισομερώς μεταξύ των διαχειριστικών περιόδων ή φορολογικών ετών.

#### Άρθρο 9

Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρουθείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος.

Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής:

- Κατ αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος.
- Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω
- Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου λαμβάνεται το μεγαλύτερο.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογουμένους/συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, σύμφωνα

με το άρθρο 5 της παρούσας, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν αποτελέσματα από τις τεχνικές ελέγχου.

Στην συνέχεια, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, το οποίο θα κατανέμεται στους φορολογουμένους σύμφωνα με τον επιλεγέντα τρόπο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θα επιλέγεται το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον έλεγχο με τις γενικές φορολογικές διατάξεις.

Αν σε κάποια φορολογική περίοδο, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου/ης και του/της συζύγου του προσδιορίστηκε τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 έως 19 του ν.2238/1994 ή του Κεφαλαίου Δ' του ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, ο τεκμαρτός προσδιορισμός θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος.

## **Επειδή,**

1. Από την έκθεση ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ (σελ.16-20) προκύπτουν πρωτογενείς καταθέσεις με αρίθμηση 1-86, που τελικά δεν έγιναν αποδεκτές για αιτιολόγηση από τον έλεγχο, ποσού 116.711,62 ευρώ για τον προσφεύγοντα και 32.536,62 ευρώ για τη σύζυγο του και καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας που προβλέπουν οι διατάξεις της παρ.3 άρθρου 48 ν.2238/94.

Για την δικαιολόγηση των ως άνω καταθέσεων ο προσφεύγων επικαλείται τους λόγους που προαναφέρθηκαν.

Ο ισχυρισμός του ότι διαθέτει μετρητά 120.000,00 ευρώ την 1.1.2012 δεν γίνεται αποδεκτός, καθόσον ο έλεγχος νόμιμα απέρριψε αυτόν τον ισχυρισμό διότι διενήργησε έλεγχο ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων χρήσεων.

Όπως προκύπτει από την έκθεση απόψεων του ΚΕΦΟΜΕΠ με ημερομηνία 4/2/19, ο προσφεύγων για τη δικαιολόγηση των πιστώσεων με αριθ. 2, 6, 13, 14, 32, 47, 51, 56, 63, 69, 70, 78 και 79 προσκόμισε φωτοτυπία του βιβλίου Εσόδων –Εξόδων, που δεν είχε προσκομισθεί.

Η άποψη της φορολογικής αρχής είναι, ότι α) οι πιστώσεις με αριθ. **2**(1.500,00€),**6** (3.000,00€),**13**(2.100,00€),**32**(3.200,00€),**47**(500,00€),**56**(2.650,00€),**63**(2.200,00€),**69**(3.650,00€), **70**(2.000,00€) και **79**(1.650,00€),ήτοι σύνολο 22.450,00€,εκ των οποίων 15.400,00€ αφορούν τον ίδιο και 7.050,00€ τη σύζυγο του, δύναται να γίνουν αποδεκτές, ενώ για τις πιστώσεις με αριθ.14(750€),51(500€) και 78(1.100,00€) δεν γίνονται αποδεκτές.

Με την άποψη αυτή για τις πιστώσεις της α περίπτωσης συμφωνεί και η υπηρεσία μας (κατόπιν σχετικού ελέγχου του προσκομισθέντος σε φωτοτυπία βιβλίου), ενώ για τις πιστώσεις που αναφέρονται στη β περίπτωση θα αναφερθούμε πιο κάτω.

Ως εκ τούτου, πιστώσεις ποσού **15.400,00€** που αφορούν τον ίδιο και ποσού **7.050,00€** τη σύζυγο του, κρίνονται με την παρούσα απόφαση δικαιολογημένες.

2.Για τις πιστώσεις με αρίθμηση **14** ποσού 750,00€ (κοινός λογ.....),**23** ποσού 550,00 €( κοινός λογ.....),**30** ποσού 250,00 € (λογ.....),**33** ποσού 600,00 €( κοινός λογ.....),**51** ποσού 500,00 € (λογ.....), **67** ποσού 500,00 € (κοινός λογ.....),**71** ποσού 425,00 €(.....) **82** ποσού 500,00€ (κοινός λογ....., .....),**83** ποσού 500,00 €(λογ.....),δύνανται να έχουν εφαρμογή η απόφαση

884/16 του ΣΤΕ και η απόφαση ...../2018 της υπηρεσίας μας, λαμβάνοντας υπόψιν τα ποσά, τη φύση των λογαριασμών και το οικονομικό προφίλ των προσφευγόντων.

Βάσει των παραπάνω, τα ως άνω ποσά πιστώσεων γίνονται αποδεκτά και ως εκ τούτου συνολικό ποσό 4.075,00 €, εκ του οποίου ποσό **2.612,50 €** που αφορά τον προσφεύγοντα και **1.912,50 €** τη σύζυγό του, δεν αποτελεί εισόδημα των διατάξεων της παρ.3 του άρθρου 48 ν.2238/94 (προσαύξηση περιουσίας) από άγνωστη πηγή.

3.Περαιτέρω, όσον αφορά τον 3ο λόγο που επικαλείται ο προσφεύγων για τη δικαιολόγηση των πιστώσεων, με αρίθμηση **17** ποσού 5.200,00 €, **25** ποσού 4.050,00€, **31** ποσού 2.100€ , **43** ποσού 3.000€, **52** ποσού 1.750,00€, **77** ποσού 2.800,00€ και **85** ποσού 1.600,00€, ότι αφορούν έσοδα από ΑΠΥ που εξέδωσε για εισπράξεις που διενέργησε από ασθενείς του, κρίνεται εύλογος και πραγματικός, όπως προκύπτει και από το προσκομισθέν σε φωτοτυπία βιβλίο Εσόδων και Εξόδων του ως ελεύθερου επαγγελματία.

Σημειωτέον ότι τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα από την άσκηση του επαγγέλματος ιατρού από ιδιωτική πελατεία ανέρχονται στο ποσό των 33.333,00 ευρώ.

Ποσό που δικαιολογείται για τον ίδιο **17.425,00€** και **3.075,00€** για τη σύζυγο του.

Για τη πίστωση, με αρίθμηση **79** έχουμε αναφερθεί πιο πάνω και έχει δικαιολογηθεί με την παρούσα απόφαση.

Ο 2<sup>ος</sup> ισχυρισμός της ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα, για την ύπαρξη την 1.1.2012 ποσού μετρητών 120.000,00€ δεν γίνεται αποδεκτός, διότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν υπήρχε η δυνατότητα διαθέσιμου τέτοιου ποσού μετρητών, όπως προέκυψε από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή έχουν απαλλαγεί νόμιμα από τον φόρο, μετά την αφαίρεση των πραγματικών ποσών για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές), για τις χρήσεις 1997-2011 (ως σελ.30 έκθεσης ελέγχου).

Συνολικά ποσά πιστώσεων που δικαιολογούνται από την υπηρεσία μας, βάσει της παρούσας απόφασης:

α) Για τον .....	ΠΟΣΟ	35.437,50 €
β) Για την .....	ΠΟΣΟ	<u>12.037,50 €</u>
Σύνολο		46.475,00 €

Ποσό πιστώσεων που απομένει χωρίς δικαιολόγηση

α) Για τον .....	ΠΟΣΟ	81.274,12 €
β) Για την .....	ΠΟΣΟ	<u>20.499,12 €</u>
Σύνολο		101.773,24 €

ΠΛΕΟΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	<u>75.129,62 €</u>
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ	176.902,48 €

Προσδιορισθέν από τον έλεγχο εισόδημα με τις έμμεσες τεχνικές 162.208,68 €

**ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΟΥ ΛΑΜΒΑΝΕΤΑΙ ΥΠΟΨΙΝ ΓΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ 176.902,48 €**, που είναι το προσδιορισθέν με τις γενικές διατάξεις εισόδημα, επειδή είναι μεγαλύτερο από αυτό των έμμεσων τεχνικών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 9 της ΠΟΛ 1050/2014.

Τελικό Ποσό για φορολόγηση 176.902,48 €, αναλυόμενο σε:

Ποσό βάσει δηλώσεων των προσφευγόντων 75.129,62 €

Πλέον βάσει Γενικών διατάξεων 101.772,86€

Ύστερα, από τα πιο πάνω

### Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 28-01-2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής των ..... του ....., με ΑΦΜ ..... και της συζύγου του ..... του ....., με ΑΦΜ .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:**

**ΔΙΑΧ/ΚΟ ΕΤΟΣ 1/1-31/12/2012:**

### 1. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

	Ποσά Δήλωσης		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
A - Β. Από ακίνητα	0,00	4.659,75	0,00	4.659,75	0,00
Γ. Από κινητές αξίες			0,00	0,00	0,00
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις	0,00		0,00	0,00	0,00
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις	0,00		0,00	0,00	0,00
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	19.491,50	26.414,86	19.491,50	26.414,86	0,00
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	24.563,51		105.837,63	20.499,12	101.773,24
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης				0,00	0,00
<b>Συνολικό εισόδημα</b>	<b>44.055,01</b>	<b>31.074,61</b>	<b>125.329,13</b>	<b>51.573,73</b>	<b>101.773,24</b>
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται					0,00
<b>Υπόλοιπο</b>	<b>44.055,01</b>	<b>31.074,61</b>	<b>125.329,13</b>	<b>51.573,73</b>	<b>101.773,24</b>
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	0,00				0,00
<b>Άθροισμα</b>	<b>44.055,01</b>	<b>31.074,61</b>	<b>125.329,13</b>	<b>51.573,73</b>	<b>101.773,24</b>
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994	50,00	0,00	50,00	0,00	0,00
<b>Φορολογητέο εισόδημα</b>	<b>44.005,01</b>	<b>31.074,61</b>	<b>125.279,13</b>	<b>51.573,73</b>	<b>101.773,24</b>

### 2. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	Ποσά ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	44.005,01	125.279,13	81.274,12
	της συζύγου	31.074,61	51.573,73	20.499,12
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	0,00	0,00	0,00
	Χρεωστικό ποσό	5.561,75	46.449,43	40.887,68
Προκαταβολή φόρου		112,51	112,51	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής			34.770,88	34.770,88
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου			0,00	0,00

<b>Σύνολο φόρων τελών &amp; εισφορών</b>	για καταβολή	5.674,26	81.220,31	<b>75.546,05</b>
	για επιστροφή	0,00		

### 3. Εισφορά Αλληλεγγύης Ν.3986/2011

	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΔΕΔ		ΔΙΑΦΟΡΑ
	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ	92.472,74	31.886,34	173.696,86	51.573,73	
ΕΙΣΦΟΡΑ	2.594,03	407,50	6.947,87	1.547,21	<b>5.493,56</b>

### 4.ΠΡΟΣΤΙΜΑ /ΤΟΚΟΙ

		Προσαύξηση ν.2523/97	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 48 μήνες Χ0,73%=35,04%)	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013	Σύνολο	ΣΥΝΟΛΟ ΟΦΕΙΛΗΣ
ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ	40.887,68	49.065,21	14.327,04	20.443,84	34.770,88	75.658,56
ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	5.493,56	0,00	0,00	0,00	0,00	5.493,56
ΣΥΝΟΛΟ						<b>81.152,11</b>

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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