



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604534

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 22/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1667

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθμ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, οικονομικού έτους 2013, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, οικονομικού έτους 2013, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από 21/12/2018 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Την υπ' αριθμ. /2019 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία υπεβλήθη εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, οικονομικού έτους 2013, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος, ποσού 31.443,67 €, πλέον πρόσθετος φόρος/ πρόστιμο λόγω ανακρίβειας, ποσού 29.494,16 €, και ειδική εισφορά αλληλεγγύης, ποσού 3.772,96 €, ήτοι συνολικό ποσό 64.710,79 €. Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 21/12/2018 εκθέσεως μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, Συγκεκριμένα, από τον διενεργηθέντα, δυνάμει της υπ' αριθμ./....../...../2018 εντολής, έλεγχου προσδιορίστηκε το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντος στο ποσό των 157.437,91 €, έναντι δηλωθέντος 86.508,48 €. Η διαφορά προέκυψε από έλεγχο στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος σε συνδυασμό με τα δηλωθέντα εισοδήματά του από τον οποίο προέκυψαν τραπεζικές πιστώσεις, ποσού 70.929,43 €, οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν από αυτόν και θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως προσάυξηση περιουσίας του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Παράνομη αντιστροφή του βάρους απόδειξης

Η προσβαλλόμενη πρέπει, καταρχάς, να ακυρωθεί, καθότι έχει παρανόμως αντιστραφεί το βάρος απόδειξης:

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την πάγια νομολογία των Δικαστηρίων της ουσίας και του ΣτΕ, το βάρος απόδειξης των περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη στον φορολογούμενο φορολογική παράβαση, φέρει η φορολογική αρχή (Ενδεικτικά, ΣτΕ 4048/2014, 4049/2014, 2440/2013, 884/2016, 43/2006, 4134/2001, 2136/2012, 2768/2015, 2365/2013).

Ειδικότερα, σύμφωνα με τις υπ' αριθμ. 2440/2013 και 4048/2014 αποφάσεις του ΣτΕ (Σκέψη 7) έχει κριθεί ότι "...Η φορολογική αρχή η οποία φέρει κατά νόμο το βάρος αποδείξεως των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη στον επιτηδευματία παράβαση."

Περαιτέρω, στη Σκέψη 8 της ΣτΕ 884/2016 αναφέρεται ότι: "...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."

Όπως όμως συνάγεται από την υπό έρευνα κλήση, η φορολογική αρχή τον καλεί για παροχή εξηγήσεων για ορισμένες τραπεζικές κινήσεις χωρίς προηγουμένως να έχει προβεί σε καμία απολύτως ελεγκτική εργασία σε σχέση με τα ποσά των καταθέσεων, για τα οποία ζητά εξηγήσεις. Η Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, στο πλαίσιο του επίμαχου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος έχει κοινοποιήσει κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του για την ελεγχόμενη χρήση χωρίς καμία απολύτως επεξεργασία ή διασταυρωτικό έλεγχο σε σχέση με τα ποσά αυτά.

Περαιτέρω στη Σκέψη 7 της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης του ΣτΕ αναφέρεται ότι "... Εξάλλου σε υπόθεση όπως η κρινόμενη, 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. 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 δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος."

Στο σημείο αυτό, σκόπιμο είναι να επισημανθεί ότι ο ισχυρισμός του περί **αντιστροφής του βάρους απόδειξης** και υποχρέωσης του φορολογουμένου να γνωρίζει την αληθή αιτία ή πηγή των **μεγάλων ποσών** που πιστώνονται στους λογαριασμούς του έγινε **δεκτός πέρα από την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ και με την υπ' αριθμ./2018 απόφαση της Διευθύνσεώς Σας, καθώς και με πλήθος άλλων σχετικών αποφάσεων**. Συγκεκριμένα, στην υπ' αριθμ. 1928/3.4.2018 απόφασή της η ΔΕΔ Αθηνών έκρινε αυτολεξεί ως ακολούθως " Επειδή με βάση την ως άνω απόφαση του ΣτΕ [εννοώντας την υπ' αριθμ. 884/2016] 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 να υποχρεούται να υποδείξει στη φορολογική αρχή την πηγή προέλευσης αυτών, τούτο δε, δε συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης. Επομένως, ναι μεν επιτρέπεται η αντιστροφή του βάρους 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 της 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 το συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από τη 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 το φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας κατάθεσης πρέπει να είναι τέτοιο, που ο

φορολογούμενος να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα. δεν αποτελεί "μεγάλο ποσό" το όριο των 1.000 €, αν πρόκειται για καταθέσεις σε ατομικό λογαριασμό εφαρμοζόμενο όμως και επί του υπολοίπου της κατάθεσης που απομένει μετά τη μερική αιτιολόγησή της, ενώ αν πρόκειται για κοινό λογαριασμό με τρεις συνδικαιούχους, δεν αποτελεί "μεγάλο ποσό" το ποσό των 3.000 €. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η φορολογική διοίκηση μπορεί να ζητά διευκρινίσεις, σύμφωνα με το άρθρο 66 του ν. 2238/94 για τα ποσά εκείνα που είναι προδήλως αναντίστοιχα με την περιουσιακή κατάσταση και τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του φορολογούμενου και όχι διευκρινίσεις αδιακρίτως για κάθε ποσό που εισέρχεται στους τραπεζικούς του λογαριασμούς ανεξαρτήτως ύψους. Δοθέντος δε ότι η έννοια των μεγάλων ποσών είναι αρκετά ευρεία, για τη σωστή οριοθέτησή τους πρέπει να λαμβάνεται υπόψη τόσο το προφίλ και η οικονομική δυνατότητα του φορολογούμενου όσο και το επάγγελμά του και το είδος των εισοδημάτων του, η περιοδικότητα των καταθέσεων του και το πλήθος των συνδικαιούχων.

Υπό το φως των ανωτέρω αποφάσεων δε θα έπρεπε, στην περίπτωση του, να θεωρηθεί ως μεγάλο ποσό, που συνιστά αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας το όριο των 3.000 €, δεδομένου ότι είναι ιατρός, όλες οι καταθέσεις του πραγματοποιούνται σε κοινό, με τη σύζυγό του ή την ανήλικη κόρη του, λογαριασμό (στην - πρώην)

και τα δηλωθέντα εισοδήματά του ανέρχονται, κατά μέσο όρο, στο ποσό των 130.000,00 Ευρώ ετησίως, εκ των οποίων σημαντικό ποσό ενοικίων σε μετρητά, όπως προκύπτει και από τον προσκομισθέντα στον έλεγχο Πίνακα Ανάλωσης Κεφαλαίου, τον οποίο προσκομίζει εκ νέου και τον επικαλείται και το υπόλοιπο ανάλωσης κεφαλαίου, σύμφωνα με τον σχετικό πίνακα ανέρχεται στο ποσό των 722.526,73 Ευρώ. Συνακόλουθα, δεν θα έπρεπε να του καταλογιστεί φόρος εισοδήματος για τα ποσά που πιστώνονται στο λογαριασμό του και δεν υπερβαίνουν το ποσό των 3.000 €, δοθέντος ότι αυτά δεν αποτελούν την αληθή έννοια της προσαύξησης περιουσίας.

Επομένως, η φορολογική αρχή παρανόμως ζητούσε εν προκειμένω την παροχή εξηγήσεων για τις καταθέσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς χωρίς προηγουμένως να προβεί σε οποιαδήποτε ελεγκτική επεξεργασία για την διακρίβωση τουλάχιστον πρώτα των ποσών που ήταν πράγματι μεγάλα σε σχέση με τις φορολογικές δηλώσεις του, για τα οποία και μόνο είχε δικαίωμα να ζητήσει διευκρινίσεις.

2. Εσφαλμένη η θεώρηση περί προσαύξησης περιουσίας κατά το μέρος των πιστώσεων που αφορούν σε επανακαταθέσεις ποσών

Παράνομα και εσφαλμένα του καταλογίσθηκαν από τη Φορολογική Αρχή ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας χρηματικά ποσά, που είχαν πιστωθεί στους τραπεζικούς του λογαριασμούς από τον ίδιο σύμφωνα με τα παραστατικά της Τράπεζας, τα περισσότερα εκ των οποίων έχουν ήδη προσκομισθεί στη Φορολογική Αρχή, συντρέχει, δε, καθ' όλα νόμιμη υποχρέωση της Φορολογικής Αρχής να τα διαβιβάσει στο σύνολό τους ενώπιον της Διευθύνσεώς μας προς τον σκοπό πλήρους και επαρκούς εξετάσεως της υπό κρίση υποθέσεως.

Ορισμένα εκ των παραστατικών, δεν του έχουν ακόμη χορηγηθεί από την Τράπεζα, καίτοι έχει καταθέσει την από 13-11-2018 αίτηση ενώπιον της κι έχει προεξοφλήσει για έξοδα αρχείου το ποσό των 120,00 Ευρώ, στις 20-12-2018, όπως προκύπτει από το οικείο παραστατικό, το οποίο προσκομίζει και επικαλείται. Επιφυλάσσεται να προσκομίσει τα λοιπά παραστατικά, μόλις μου χορηγηθούν. Σημειώνεται δε ότι, όπως τον ενημέρωσε ο αρμόδιος υπάλληλος, λόγω της συγχώνευσης το έτος 2012 της , όπου διατηρούσε λογαριασμό, με την , καθυστερεί η χορήγηση των ζητηθέντων παραστατικών.

Σε κάθε περίπτωση, τα κατατεθέντα ποσά αφορούν σε μετρητά που επανακατατίθεντο στους λογαριασμούς του, αφού είχαν εισπραχθεί από τον ίδιο σε μετρητά από του μισθωτές των ακινήτων του τόσο κατά το ελεγχόμενο έτος όσο και κατά τα προηγούμενα έτη. Το γεγονός αυτό ζήτησε προφορικώς να ελεγχθεί και ζητά και με την κατάθεση της παρούσης, δεδομένου ότι καμία πληρωμή ενοικίου, τόσο κατά το ελεγχόμενο έτος όσο και κατά την προηγούμενη δεκαετία, δεν είχε καταβληθεί μέσω καταθέσεως σε τραπεζικό του λογαριασμό, παρά εισέπραττε σε μετρητά χρήματα.

Αλλωστε, 7 πιστώσεις των 900,00 Ευρώ, (σύνολο 6.300,00 Ευρώ επί συνόλου μισθωμάτων το έτος 2012 ύψους 37.121,64 Ευρώ,) που έχουν κατατεθεί από την πρώην σύζυγό του , έχουν γίνει δεκτές από τον έλεγχο. Τα υπόλοιπα, έχουν κατατεθεί από εκείνον προσωπικά και συμπεριλαμβάνονται στο ποσό της διαφοράς, που του καταλογίσθηκε. (υπόλοιπο ύψους 30.821,64 Ευρώ)

Αυτό μπορεί να διασταυρωθεί ευχερώς με βάση τις φορολογικές δηλώσεις του και το έντυπο Ε2, από το οποίο προκύπτουν τα ονόματα των μισθωτών των ακινήτων του σε αντιπαραβολή με το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης περιουσίας από τα οποία δύναται η Υπηρεσία να προβεί σε σύγκριση των δηλωθέντων εισοδημάτων από ενοίκια το ελεγχόμενο έτος και τα προηγούμενα έτη και των ποσών που από αυτά κατατέθηκαν από τους εμένα και είχαν εισπραχθεί από τους μισθωτές του σε μετρητά ή με επιταγές, εκτός

Συγκεκριμένα, ο μισθωτής του με Α.Φ.Μ. , του χορηγούσε επιταγή της , την οποία εξαργύρωνε και κατέθετε σε μετρητά, εν συνεχεία, στην (και νυν) (ποσού 1.500 Χ 12 = 18.000,00 ετησίως). Επιφυλάσσεται να προσκομίσει το οικείο παραστατικό, από το οποίο προκύπτει ο ως άνω ισχυρισμός του.

Στον παρακάτω πίνακα προσδιορίζει τα ποσά που εισέπραξε από τους μισθωτές του σε μετρητά (αφού, όπως προαναφέρθηκε, αυτά δεν κατατέθηκαν σε τραπεζικούς του λογαριασμούς) και τα οποία περίτρανα αποδεικνύουν την ρευστότητα που διέθετε προκειμένου να καταθέσει εντός του ελεγχόμενου έτους 2012 το ποσό των 73.640,48 ευρώ, που του καταλογίστηκε σαν προσαύξηση περιουσίας αγνώστου προέλευσης (άρθρου 48 παρ 3 Ν. 2238/94)

Σημειώνεται, ότι όπως ορίζει κατά λέξη η ΠΟΛ με αρ. Πρ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΕ 2015/5.11.2015 στην παρ. 8 «Μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο

λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών, αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μη δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό..... Δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για τη διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων», ενώ και η πλέον πρόσφατη ΠΟΛ. 1175/2017 επαναλαμβάνει ότι "- Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας".

Από το ανωτέρω έγγραφο συνάγονται τα ακόλουθα:

- α. Ελευθέρως ο φορολογούμενος δύνатаι να επικαλείται προς αιτιολόγηση φερομένων ως πρωτογενών καταθέσεων του προγενέστερες αναλήψεις του.
- β. Δεν απαιτείται ούτε ποσοτική, ούτε χρονική ταύτιση μεταξύ αναλήψεων και καταθέσεων, προκειμένου να συσχετισθούν μεταξύ τους.
- γ. Ο φορολογικός έλεγχος φέρει το βάρος αποδείξεως περί του εάν τυχόν οι πραγματοποιηθείσες αναλήψεις δαπανήθηκαν για άλλους σκοπούς, ότε και μόνον δεν είναι δυνατή η επίκλησή τους προς επανακατάθεση.
- δ. Ουδόλως θεμελιώνεται νόμιμη υποχρέωση του φορολογουμένου να επικαλεσθεί και, πολλώ μάλλον, να αποδείξει συγκεκριμένο σκοπό, για τον οποίο προέβη στην ανάληψη.

Με άλλα λόγια, τα ποσά τα οποία πιστώνονται κατά τη χρονική εκείνη περίοδο(1/1/2012-31/12/2012) στους τραπεζικούς μου λογαριασμούς του και τα οποία του καταλογίζονται ως δήθεν μη δηλωθέν εισόδημα, δε συνιστούν αδικαιολόγητη προσαύξηση της περιουσίας του αλλά καταθέσεις μετρητών, τα οποία σε προηγούμενη χρονική στιγμή είχαν αναληφθεί σε φυσική μορφή από τους μισθωτές του και νομίμως φορολογηθεί, μέρος δε αυτών κατατέθηκε κατά το ελεγχόμενο έτος. Προς διευκόλυνσή σας, παραθέτω κατωτέρω πίνακα με τα ποσά αυτά.

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΚΜΙΣΘΩΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ			
ΗΜΕΡ. ΕΤΟΣ	ΟΝΟΜ/ΜΟ ΕΝΟΙΚΙΑΣΤΗ	ΑΦΜ ΕΝΟΙΚ.	ΠΟΣΟ
2003	.....	.....	4.080,00 €
	.....	.....	2.112,98 €
	.....	.....	3.521,64 €
	.....	.....	2.400,00 €
	.....	.....	2.700,00 €
	.....	.....	24.000,00 €
		ΣΥΝΟΛΟ	38.814,62 €
2004	ΑΠΟ ΕΚΜΙΣΘΩΣΗ ΚΑΤΟΙΚΙΩΝ, ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ, ΚΛΙΝΙΚΩΝ, ΣΧΟΛΕΙΩΝ, ΑΙΘΟΥΣΩΝ ΚΙΝ/ΦΩΝ Ή ΘΕΑΤΡΩΝ ΚΤΛ		24.000,00 €

	ΑΠΟ ΕΚΜΙΣΘΩΣΗ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ, ΓΡΑΦΕΙΩΝ, ΑΠΟΘΗΚΩΝ ΚΤΛ		14.814,62 €
		ΣΥΝΟΛΟ	38.814,62 €
2005	.....	.....	3.521,64 €
	.....	.....	17.808,00 €
	.....	.....	6.000,00 €
		ΣΥΝΟΛΟ	27.329,64 €
2006	ΑΠΟ ΕΚΜΙΣΘΩΣΗ ΚΑΤΟΙΚΙΩΝ, ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ, ΚΛΙΝΙΚΩΝ, ΣΧΟΛΕΙΩΝ, ΑΙΘΟΥΣΩΝ ΚΙΝ/ΦΩΝ Ή ΘΕΑΤΡΩΝ ΚΤΛ		18.000,00 €
	ΑΠΟ ΕΚΜΙΣΘΩΣΗ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ, ΓΡΑΦΕΙΩΝ, ΑΠΟΘΗΚΩΝ ΚΤΛ		3.521,64 €
		ΣΥΝΟΛΟ	21.521,64 €
2007	.....	.....	3.521,64 €
	.....	.....	18.000,00 €
		ΣΥΝΟΛΟ	21.521,64 €
2008	.....	.....	3.521,64 €
	.....	.....	18.000,00 €
	.....	.....	2.000,00 €
	.....	.....	2.125,00 €
		ΣΥΝΟΛΟ	25.646,64 €
2009	.....	.....	3.521,64 €
	.....	.....	18.000,00 €
	.....	.....	7.600,00 €
	.....	.....	8.075,00 €
	.....	.....	2.100,00 €
	.....	.....	2.230,00 €
		ΣΥΝΟΛΟ	41.526,64 €
2010	.....	.....	3.521,64 €
	.....	.....	18.000,00 €
	.....	.....	10.080,00 €
	.....	.....	10.704,00 €
		ΣΥΝΟΛΟ	42.305,64 €
2011	.....	.....	3.521,64 €
	.....	.....	18.000,00 €
	.....	.....	2.100,00 €
	.....	.....	2.230,00 €
	.....	.....	6.650,00 €
	.....	.....	6.650,00 €
		ΣΥΝΟΛΟ	39.151,64 €
2012	.....	.....	3.521,64 €
	.....	.....	13.500,00 €
	.....	.....	3.300,00 €
	.....	.....	8.400,00 €
	.....	.....	8.400,00 €
		ΣΥΝΟΛΟ	37.121,64 €
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΕΤΩΝ 2003- 2011	296.632,72 €	

	ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΕΤΩΝ 2003- 2012	333.754,36 €	
	ΣΥΝΟΛΑ ΑΝΑ ΕΤΟΣ	2003	38.814,62 €
		2004	38.814,62 €
		2005	27.329,64 €
		2006	21.521,64 €
		2007	21.521,64 €
		2008	25.646,64 €
		2009	41.526,64 €
		2010	42.305,64 €
		2011	39.151,64 €
		2012	37.121,64 €

Από τον παραπάνω πίνακα προκύπτει ότι είχε την δυνατότητα κατάθεσης στην ελεγχόμενη χρήση 2012 μετρητών στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, δεδομένου ότι μόνο κατά την ελεγχόμενη χρήση 2012 τα ποσά ενοικίων που εισέπραξε σε μετρητά ανέρχονται στο ποσό των **37.121,64 ευρώ (-6.300 Ευρώ, που αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο)**, αφού, όπως προαναφέρθηκε, ένα μεγάλο μέρος των εισοδημάτων του και συγκεκριμένα τα εισπραττόμενα ενοίκια του παραπάνω πίνακα, δεν κατατίθεντο στους τραπεζικούς του λογαριασμούς αλλά του τα έδιναν οι μισθωτές του σε μετρητά ή με επιταγές άλλων τραπεζών, τις οποίες, εν συνεχεία, εισέπραττε σε μετρητά.

Από την υπεύθυνη δήλωση της πρώην συζύγου του,, την οποία προσκομίζει και επικαλείται, προκύπτει ότι σε όλα τα προηγούμενα χρόνια η ίδια εισέπραττε από τον με Α.Φ.Μ., το ενοίκιο στον υπ' αριθμ. Τραπεζικό λογαριασμό της (κοινός λογαριασμός) και του απέδιδε το 50% σε μετρητά χρήματα.

Άλλωστε, η Υπηρεσία έχει τη δυνατότητα, με βάση την ανάλυση των λογαριασμών του που διαθέτει, να διαπιστώσει ότι οι μισθωτές μου δεν κατέθεταν χρήματα στους λογαριασμούς του.

Προς απόδειξη των ανωτέρω, προσκομίζει και επικαλείται τα οικεία μισθωτήρια συμβόλαια και τα Έντυπα των Δηλώσεων Ε2.

Περαιτέρω σε όλα τα προηγούμενα έτη προέβαινε σε αναλήψεις από τους λογαριασμούς του, οι οποίες δεν δαπανήθηκαν αλλού και διέθετα ταμειακή ρευστότητα για τις ανάγκες του, επιφυλάσσεται δε να προσκομίσει με Συμπληρωματικό Υπόμνημα τα οικεία αναληπτήρια, εάν κριθεί απαραίτητο από την Υπηρεσία. Συνακόλουθα, διέθετε ταμειακή ρευστότητα ώστε να καταθέτει τα ποσά που καταλογίστηκαν σαν προσαύξηση περιουσίας εντός της χρήσης 2012, ύψους 73.640,48 ευρώ.

3. Κάλυψη από τα δηλωθέντα εισοδήματά του

Σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ έγινε δεκτό ότι «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, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και

αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του, 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».

Σύμφωνα με το παραπάνω το σκεπτικό της ΣτΕ 884/2016 Β' Τμήμα επταμ. (βλ. σκέψη 20), όταν δεν υπάρχει δυνατότητα άμεσης απόδειξης της προκύπτουσας προσαύξησης περιουσίας αυτή μπορεί να διαπιστώνεται και με έμμεσο τρόπο ο οποίος μπορεί να προκύπτει από συνδυασμό περιουσίας και ανάλωσης κεφαλαίου βάσει των διατάξεων των άρθρων 16, 17 και 19 Ν 2238/94.

Στην υπό κρίση περίπτωση και σύμφωνα με τον συνημμένο πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προκύπτουν τα εξής :

Υπόλοιπο ανάλωσης κεφαλαίου 31/12/2011 - 722.526,73 ευρώ

Υπόλοιπο καταθέσεων 31/12/2011 με βάση τους προσκομισθέντες λογαριασμούς:

- α) υπ' αριθμ. λογαριασμός της - υπόλοιπο 1.500,94 Ευρώ
- β) υπ' αριθμ. λογαριασμός της - υπόλοιπο 794,03 Ευρώ
- γ) υπ' αριθμ. λογαριασμός της - υπόλοιπο 19.945,65 Ευρώ
- δ) υπ' αριθμ. λογαριασμός της - υπόλοιπο 46.587,76 Ευρώ
- ε) υπ' αριθμ. λογαριασμός της - υπόλοιπο 1.001,08 Ευρώ
- στ) υπ' αριθμ. λογαριασμός της - υπόλοιπο 3.639,00 Ευρώ
- ζ) υπ' αριθμ. λογαριασμός της - υπόλοιπο 40,90 Ευρώ

Σύνολο: 73.509,36 Ευρώ.

Προσκομίζει και επικαλείται τις οικείες βεβαιώσεις των ως άνω Τραπεζών.

Ενόψει των ανωτέρω συνάγεται ότι για να θεωρηθεί η πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό ως αδικαιολόγητη προσαύξηση, θα πρέπει να μην καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή.

Υπό το φως των ανωτέρω, οι καταθέσεις «καλύπτονται» πλήρως από τα δηλωθέντα εισοδήματά του.

Την 11/04/2019, ο προσφεύγων υπέβαλε στην υπηρεσία μας το υπ' αριθμ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ Υπόμνημα, με το οποίο προσκόμισε και επικαλέστηκε αντίγραφο του ηλεκτρομαγνητικού δίσκου (CD) με τα δεδομένα των ελεγχόμενων τραπεζικών κινήσεων, το οποίο παρέλαβε κατόπιν της υπ' αριθμ./2019 αιτήσεώς του στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και αιτήθηκε να ληφθούν υπόψη τα υπόλοιπα των τραπεζικών του λογαριασμών κατά την 01/01/2012, σε συνδυασμό με τα τραπεζικά παραστατικά περί διαθέσιμου υπολοίπου την 31/12/2011, τα οποία έχει ήδη υποβάλει και επικαλείται προκειμένου να αποδείξει την ύπαρξη ρευστότητας κατά την έναρξη του ελεγχόμενου έτους.

Στα πλαίσια της εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς, η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ με την υπ' αριθμ./2019 Πράξη του Προϊσταμένου, προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ή έρευνες), ως προς τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου και τα επικαλούμενα χρηματικά διαθέσιμα από ενοίκια και να αποστείλει στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το σχετικό της πόρισμα και εφόσον από τις επαληθεύσεις αυτές διαφοροποιείται το προσδιοριζόμενο κατ' έτος φορολογητέο εισόδημα σε σχέση με αυτό του ελέγχου, να γίνει επαναπροσδιορισμός αυτού καθώς και του αναλογούντος κύριου και πρόσθετου φόρου εισοδήματος, και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ν. 3986/2011.

Η Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ απάντησε στην ως άνω αναπομπή με το με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΜΠ/2019 (ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019) έγγραφό της, στο οποίο αναφέρει τα εξής:

-Σχετικά με την ύπαρξη ρευστότητας προερχόμενης από ανάλωση κεφαλαίου και τραπεζικά υπόλοιπα την 31/12/2011, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα ποσά που προκύπτουν από τον προσδιορισμό της ανάλωσης κεφαλαίου των προηγούμενων ετών, δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν για να αιτιολογήσουν τα ποσά που προέκυψαν ως αποκρυσταλλώσιμα φορολογητέα ύλη που προέρχεται από προσαύξηση περιουσίας του ελεγχόμενου και αναφέρονται σε πραγματικές συναλλαγές, δεδομένου ότι δεν είναι λογική η σύγκριση μεταξύ τεκμαρτών και πραγματικών εισοδημάτων.

-Σχετικά με την ύπαρξη ρευστότητας προερχόμενης από μισθώματα χρήσης 2012 ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα ως ακολούθως:

Φορολογητέα ύλη ελέγχου προερχόμενη από προσαύξηση περιουσίας (Α)	Μισθώματα			Τελικό φορολογητέο εισόδημα ελέγχου από προσαύξηση περιουσίας (Ε=Α-Δ)
	Συνολικά δηλωθέντα μισθώματα από τον ελεγχόμενο με τη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος της χρήσης 2012 (Β)	Μισθώματα αναγνωρισμένα και μη καταλογισμένα από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας (Γ)	Υπόλοιπο δηλωθέντων μισθωμάτων προς αφαίρεση από την ήδη διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας (Δ=Β-Γ)	
72.765,48	37.121,64	8.100,00	29.021,64	43.743,84

Εν συνεχεία, η Υπηρεσία μας απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ το υπ' αριθμ./2019 έγγραφο, με το οποίο ζητούσαμε να ερευνηθεί εάν πράγματι υπάρχουν καταθέσεις από τους μισθωτές στους λογαριασμούς του προσφεύγοντος, με βάση τα ηλεκτρονικά δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών από το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, ετών 2003- 2011, και σε περίπτωση αδυναμίας διενέργειας πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, να μας αποστείλει τα εν λόγω δεδομένα.

Η ως άνω Δ.Ο.Υ., ανταποκρινόμενη στο ως άνω έγγραφο, απέστειλε στην Υπηρεσία μας το υπ' αριθμ./2019 (ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ) έγγραφο, σύμφωνα με το οποίο διαπιστώθηκε ότι υπάρχουν καταθέσεις προερχόμενες από μισθωτές ακινήτων που αναφέρονται

στις σελ. 10- 13 της ενδικοφανούς προσφυγής και τις αντίστοιχες καταστάσεις μισθωμάτων ακινήτων (έντυπο Ε2), ύψους 219.189,40 € για το διάστημα 01/01/2003- 31/12/2011, και αναλύονται ανά χρήση ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	ΠΟΣΟ
2003	19.240,67
2004	50.702,07
2005	45.106,00
2006	19.550,00
2007	17.497,50
2008	18.372,10
2009	16.627,50
2010	22.850,06
2011	9.243,50

Επειδή 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 επαγγελμάτων της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή στα άρθρα 2 και 3 της ΠΟΛ. 1095/29.04.2011, με θέμα «εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» αναφέρονται τα εξής:

«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 εισοδήματος 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.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1175/2017 με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας»:

«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. ...»

Επειδή, εν προκειμένω, στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε έλεγχος δυνάμει της υπ' αριθμ./...../...../2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ από τον οποίο προέκυψε διαφορά φορολογητέου εισοδήματος ποσού **70.929,43 €**. Η διαφορά προέκυψε από έλεγχο στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος σε συνδυασμό με τα δηλωθέντα εισοδήματά του από τον οποίο προέκυψαν τραπεζικές πιστώσεις, ποσού 70.929,43 €, οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν από αυτόν και θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994.

Επειδή, εν συνεχεία, κατόπιν της ανωτέρω περιγραφόμενης αναπομπής της Υπηρεσίας μας, ο έλεγχος, **αποδεχόμενος τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί ύπαρξης ρευστότητας προερχόμενης από μισθώματα χρήσης 2012**, προσδιόρισε τη διαφορά φορολογητέου εισοδήματος στο ποσό των **43.743,84 €**.

Επειδή, από τα υποβληθέντα έντυπα Ε2 (αναλυτική κατάσταση για μισθώματα ακινήτων), προκύπτει ότι ο προσφεύγων, κατά τα τρία προηγούμενα του ελέγχου έτη, δήλωσε και φορολογήθηκε για τα κάτωθι ποσά ενοικίων, μέρος των οποίων πέρασαν από το τραπεζικό

σύστημα, όπως προκύπτει από την υπ' αριθμ./2019 (ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ) απάντηση της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ στο υπ' αριθμ./2019 έγγραφό μας, ως κάτωθι:

ΧΡΗΣΗ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΝΟΙΚΙΑ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΠΡΟΕΡΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΟ ΕΚΜΙΣΘΩΤΕΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
2009	41.526,64	16.627,50	24.899,14
2010	42.305,64	22.850,06	19.455,58
2011	39.151,64	9.243,50	29.908,14
ΣΥΝΟΛΟ	122.983,92	48.721,06	74.262,86

Επειδή, συνεπώς, όπως προκύπτει από τον ανωτέρω πίνακα, ο προσφεύγων έλαβε σε μετρητά ενοίκια συνολικού ποσού 74.262,86 €, κατά τα τρία προγενέστερα του έλεγχου έτη, τα οποία υπερκαλύπτουν την προκύψασα στον έλεγχο διαφορά φορολογητέου εισοδήματος, και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να γίνει δεκτός κατ' αναλογία των διαλαμβανομένων στην με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΜΠ/2019 (ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019) απάντηση του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ στην υπ' αριθμ./2019 αναπομπή της Υπηρεσίας μας, ως ευλόγως και επαρκώς τεκμηριωμένος.

Επειδή, όλως επικουρικώς, ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι επίμαχες καταθέσεις καλύπτονται πλήρως από τα δηλωθέντα εισοδήματά του, καθόσον υφίσταται υπόλοιπο ανάλωσης κεφαλαίου την 31/12/2011, ποσού 722.526,73 ευρώ, ενώ το υπόλοιπο των καταθέσεων του, την 31/12/2011, ανήρχετο στα 73.509,36 Ευρώ.

Επειδή, προς επίρρωση του ισχυρισμού του, ο προσφεύγων προσκομίζει πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου οικον. ετών 2003- 2012 καθώς και βεβαιώσεις Τραπεζών, από τις οποίες προκύπτουν τα υπόλοιπα των λογαριασμών του την 31/12/2011.

Επειδή, βάσει των ως άνω στοιχείων προκύπτει ότι το σύνολο των τραπεζικών διαθεσίμων του προσφεύγοντος την 31/12/2011 ανερχόταν σε **73.509,36 €** το οποίο ποσό συγκρινόμενο, **υπολείπεται** από το μη αναλωθέν κεφάλαιο του οικον. έτους 2012, ύψους **722.526,73 €**. Ως εκ τούτου, βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ 1259/2014, απομένουν διαθέσιμα μετρητά προς επίκληση, στον προσφεύγοντα και ο ισχυρισμός του είναι βάσιμος.

Επειδή, ο έλεγχος για την απόδειξη ύπαρξης προσαύξησης περιουσίας δεν λαμβάνει υπόψη τη δυνατότητα κάλυψης των διαφορών από τα εναπομείναντα εισοδήματα προηγούμενων ετών, σε σύγκριση με τις καταθέσεις του ελεγχόμενου έτους, τα οποία είχε τη δυνατότητα να εντοπίσει η φορολογική αρχή από το σύστημα TAXIS ή από τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών που ο προσφεύγων προσκόμισε, αλλά και από τους πίνακες της έκθεσης ελέγχου δεν προκύπτουν τα υπόλοιπα των τραπεζικών καταθέσεων του προσφεύγοντα, ώστε να μπορεί να διαπιστωθεί, κατηγορηματικά ότι τα μη αναλωθέντα κεφάλαια προηγούμενων ετών κατατέθηκαν εκεί, δηλαδή για παράδειγμα, να ελεγχθεί αν οι καταθέσεις του κατά την 31/12/2011 ήταν υψηλές, με αποτέλεσμα να μην υπήρχε η δυνατότητα επίκλησης καταθέσεων μετρητών από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

Επειδή σύμφωνα με τα αναφερόμενα στη σκέψη 20 της απόφασης του ΣτΕ 884/2016, οι διατάξεις του εδαφίου α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ερμηνευόμενες υπό το φως των επιταγών των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, έχουν την έννοια ότι, σε υπόθεση όπως η κρίνόμενη, τα ποσά των οριζόμενων στα άρθρα 16 (παρ. 1 περιπτ. α, β, γ και θ) και 17 (περιπτ. γ) του ΚΦΕ τεκμαρτών δαπανών διαβίωσης και κτήσης περιουσιακών στοιχείων αφαιρούνται, κατ' αρχήν, από το δηλωθέν εισόδημα του αντίστοιχου οικονομικού έτους και επιπλέον, στο μέτρο που το υπερβαίνουν, από το κεφάλαιο που προέρχεται από οποιαδήποτε άλλη νόμιμη πηγή ή αιτία, το οποίο (εισόδημα ή κεφάλαιο) λαμβάνεται υπόψη για να δικαιολογήσει, εν όλω ή εν μέρει, την επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (ποσό τραπεζικής κατάθεσης).

Επειδή, εν προκειμένω στην Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ δεν αποδεικνύεται αναμφισβήτητα η φερόμενη ως προσαύξηση περιουσία, ενώ αντιθέτως ο προσφεύγων επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου ικανή ποσού να καλύψει όλες τις διαφορές που κατά τον έλεγχο αποτελούν προσαύξηση περιουσίας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φόρος Εισοδήματος Οικονομικού έτους 2013:

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Δ.Ε.Δ.
Φόρος Εισοδήματος	31.443,67 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	29.494,16 €	0,00 €
Εισφορά Αλληλεγγύης	3.772,96 €	0,00 €
Σύνολο για καταβολή	64.710,79 €	0,00 €

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

Ακριβές αντίγραφο
Ο/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 ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.