



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 27/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1729

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **28/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, **ΑΦΜ:**, κατοίκου επί της οδού, κατά της υπ' αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. ετών 2013 (εισοδήματα 01/01-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /2018 Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. ετών 2013 (εισοδήματα 01/01-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **28/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, **ΑΦΜ:**, η

οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 15.667,40€, πλέον πρόστιμο άρθρου 49 ν.4509/17 ποσού 14.696,02€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.879,39€, ήτοι συνολικό ποσό **32.242,81€**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος προέκυψαν από το πόρισμα της από 28/12/2018 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμ./2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

Αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε η διαβίβαση καταγγελίας από τη Δ/ση Ελέγχων, για αδικαιολόγητο πλουτισμό, σε βάρος του προσφεύγοντος

Σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα αριθμητικά δεδομένα της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013, τις τραπεζικές κινήσεις, τα απαντητικά υπομνήματα με τα συνημμένα δικαιολογητικά του προσφεύγοντος, έκρινε ότι το ποσό των **37.587,90€** αποτελεί μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη για το οικον. έτος **2013**, η οποία φορολογητέα ύλη δεν μπορεί να υπαχθεί ευθέως σε κάποια από τις κατηγορίες εισοδήματος Α' έως Ζ' της §2 του άρθρου 4 του ν.2238/1994 και θεωρείται ισόποση προσαύξηση της περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία ή και εισόδημα που δεν δηλώθηκε, σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994 λογίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

Συγκεκριμένα, προκύπτουν τα κάτωθι ποσά:

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ				
ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΧΡΗΣΗ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
2013	2012	179.974,72€	189.674,33€	-37.587,90€

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση στο ευμενέστερο της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Ουσία αβάσιμη και εσφαλμένη η κρίση του φορολογικού ελέγχου τόσο όσον αφορά τον υπολογισμό του ποσού των 37.587,90€, όσο και προς τον χαρακτηρισμό αυτού ως δήθεν αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας αγνώστου πηγής (άρθρο 48§3 του ν.2238/19970). Συγκεκριμένα, ο φορολογικός έλεγχος προδήλως εσφαλμένα (ένεκα υπολογιστικού σφάλματος) αντί να υπολογίσει σύμφωνα με τα ανωτέρω αδικαιολόγητη διαφορά μεταξύ των αρχικά ελεγχόμενων πιστώσεων (πόσο 414.910,51€) και των καταθέσεων που κρίθηκαν εν τέλει δικαιολογημένες κατά τον έλεγχο (πόσο 405.210,90€), ήτοι 419.910,51€-405.210,90€=9.699,61€, άγεται στο παντελώς αυθαίρετο

πόσο των 37.587,90€, το οποίο και καταλογίζει όλως εσφαλμένως και αυθαирέτως ως εισόδημα του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994.

- Μη νόμιμη η κρίση του έλεγχου ότι από το ταμείο της εταιρείας «.....» δικαιολογούνται μόνο πιστώσεις συνολικού ύψους 129.460,89€. Συγκεκριμένα, ο φορολογικός έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του ότι πολλές δοσοληψίες – επί πιστώσει- δεν καταχωρούνται στο βιβλίο ταμείου αλλά στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων (συμψηφιστικών εγγραφών). Από το σύνολο των πωλήσεων χρήσης του 2012, ήτοι από συνολικό ύψος 2.169.571,53€ το ποσό των 1.132.883,29€ καταχωρήθηκε στο ημερολόγιο ταμείου.
- Επικουρικός λόγος: Μη νόμιμη η κρίση του ελέγχου ότι καμία εκ των ελεγχόμενων πιστώσεων δε δύναται να δικαιολογηθεί από διαθέσιμο εισόδημα προηγούμενων ετών κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994 σύμφωνα με όσα κρίθηκαν με τη ΣΤΕ 884/2016. Συγκεκριμένα η αποδιδόμενη διαφορά σε βάρος του ποσού 9.699,61€ (άλλως ποσό 37.587,90€) καλύπτεται από το διαθέσιμο μη αναλωθέν κεφαλαίο ύψους 2.248.700,40€. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου οικ. ετών 2005-2013.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο **48§3 του Ν. 2238/1994**, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010:

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

Επειδή, 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 επαγγελμάτων, 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 αντίστοιχοι 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 ψήφησης 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.

12. Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος.»

Επειδή, με τις διατάξεις της **ΠΟΛ. 1175/2017**: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξεσης περιουσίας» ορίζεται ότι:

«Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣτΕ, επισημαίνονται τα εξής:

1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επήκληση 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, αναγκαιών, 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.

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 αναγκαίων, 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. [...]

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.6. [...]»

Επειδή, στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης ελέγχων μεταξύ άλλων αναφέρεται :

«8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα.

Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.».

Επειδή σύμφωνα με την Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ 1270/2013 :

“...4)Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης προκειμένου

να γίνει δεκτό σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

...Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου των προηγούμενων ετών πριν το πρώτο ελεγχόμενο έτος (**του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών**) από τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο), όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές) όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.».

Επειδή στην Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ 1259/2014 μεταξύ άλλων ορίζεται:

«...Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος , ο/η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών, δηλώνουν ότι την 31/12/1999 έχουν στην κατοχή τους εκτός των ανωτέρω **και μετρητά**, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών, θα ελέγχεται **αν το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο των προηγούμενων ετών** (1999 και παλαιότερα), **είναι μικρότερο από το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων και των δηλωθέντων μετρητών**, τότε τα δηλωθέντα μετρητά δεν θα αναγνωρίζονται ή θα περιορίζονται αναλόγως...».

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος εισοδήματος, στον προσφεύγοντα, δυνάμει της με αριθ./2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ .

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα του ως άνω ελέγχου, όπως καταγράφεται στην από 28/12/2018 έκθεση φορολογίας εισοδήματος, η φορολογική αρχή από το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων του προσφεύγοντος ύψους **414.910,51€** έκρινε ότι:

- 1) Καταθέσεις συνολικού ύψους 20.659 ευρώ αφορούν εισοδήματα από ενοίκια τρίτων επομένως δεν συνιστούν προσαύξηση περιουσίας του ελεγχόμενου ούτε και δημιουργούν υποχρέωση για καταβολή φόρων και τελών.
- 2) Καταθέσεις συνολικού ύψους 72.148,10 ευρώ προέρχονται από την Εταιρία που συμμετέχει ο ελεγχόμενος δεν συνιστούν προσαύξηση περιουσίας του ελεγχόμενου ούτε και δημιουργούν υποχρέωση για καταβολή φόρων και τελών.
- 3) Καταθέσεις συνολικού ύψους 129.460,89 ευρώ προέρχονται από το ταμείο της όπως αναλύθηκε παραπάνω , δεν συνιστούν προσαύξηση περιουσίας του ελεγχόμενου ούτε και δημιουργούν υποχρέωση για καταβολή φόρων και τελών.
- 4) Κατάθεση ποσού 1.670 ευρώ είναι μεταφορά από άλλο τραπεζικό του λογ/σμό και δεν συνιστούν προσαύξηση περιουσίας του ελεγχόμενου ούτε και δημιουργούν υποχρέωση για καταβολή φόρων και τελών
- 5) Καταθέσεις συνολικού ποσού 1.298,19 ευρώ είναι δαπάνες ιατρικής περίθαλψης και δεν συνιστούν προσαύξηση περιουσίας του ελεγχόμενου ούτε και δημιουργούν υποχρέωση για καταβολή φόρων και τελών.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του ότι τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος και της συζύγου του όπως αυτά προέκυψαν από την Φορολογική τους Δήλωση οικον. έτους 2013 τα οποία

ανέρχονται συνολικά σε **179.974,72 ευρώ**. Ο έλεγχος κάνει την παραδοχή ότι όλα πέρασαν από τραπεζικούς λογ/σμούς. Στο ποσό αυτό συμπεριλαμβάνονται και οι καταθέσεις που ήδη αποδέχθηκε ο έλεγχος ότι προήλθαν από αμοιβές, αποζημιώσεις, ενοίκια, αγροτικές αποζημιώσεις κλπ. εισοδήματα του ελεγχόμενου και της συζύγου του.

Επομένως, ύστερα από τα παραπάνω, ο έλεγχος κατέληξε στο πόρισμα ότι το υπόλοιπο ποσό των **37.587,90 ευρώ** δεν αιτιολογήθηκε με επαρκή αποδεικτικά στοιχεία η πηγή προέλευσης του και αποτελεί για τον έλεγχο προσαύξηση περιουσίας του προσφυγόντος από άγνωστη πηγή που φορολογείται ως μη δηλωθέν εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών (άρθρο 48 Ν.2238/94) στην ελεγχόμενη χρήση στην οποία προήλθε η προσαύξηση.

Επειδή, από το ως άνω πόρισμα προκύπτει ότι ο προσφεύγων δικαιολόγησε από το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων της χρήσης 2012 ύψους 414.910,51€, πρωτογενείς καταθέσεις συνολικού ποσού 225.236,18€ (=20.659,00+72.148,10+129.460,89+1.670,00+1.298,19€), ήτοι προέκυψε υπόλοιπο πρωτογενών καταθέσεων ποσού 189.674,33€ (=414.910,51€-225.236,18€). Κατόπιν σύγκρισης αυτού με τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος και της συζύγου του ύψους 179.974,72€ προκύπτει διαφορά ποσού **9.699,61€** (=189.674,33€-179.974,72€).

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο πρώτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι ότι ο φορολογικός έλεγχος προδήλως εσφαλμένα (ένεκα υπολογιστικού σφάλματος) αντί να υπολογίσει σύμφωνα με την από 28/12/2018 έκθεση φορολογίας εισοδήματος αδικαιολόγητη διαφορά μεταξύ των αρχικά ελεγχόμενων πιστώσεων (ποσού 414.910,51€) και των καταθέσεων που κρίθηκαν εν τέλει δικαιολογημένες κατά τον έλεγχο (ποσού 405.210,90€), ήτοι 419.910,51€-405.210,90€=**9.699,61€**, άγεται στο παντελώς αυθαίρετο πόσο των 37.587,90€, το οποίο και καταλογίζει όλως εσφαλμένως και αυθαιρέτως ως εισόδημα του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994.

Επειδή, πράγματι, από την ως άνω έκθεση ελέγχου, αλλά και από την 04/02/2019 έκθεση απόψεων (του άρθρου 63§2 του ΚΦΔ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ προκύπτει ότι από παραδρομή (υπολογιστικό λάθος) ο έλεγχος έκρινε ότι το πόσο των 37.587,90€ αντί του ορθού 9.699,61€ αποτελεί προσαύξηση περιουσίας του προσφυγόντος από άγνωστη πηγή που φορολογείται ως μη δηλωθέν εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών (άρθρο 48 Ν.2238/94) στην ελεγχόμενη χρήση στην οποία προήλθε η προσαύξηση.

Ως εκ τούτου με την παρούσα απόφαση, ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός.

Επειδή στο άρθρο 64 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή επίσης στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 28 και 64 του Κ.Φ.Δ. προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνοδεύει υποχρεωτικώς την πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου,

πρέπει να περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα και τα στοιχεία, που έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση, και να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τα γεγονότα και τις περιστάσεις, που θεμελιώνουν την έκδοση της ανωτέρω πράξης.

Επειδή κατά την ακούντως 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 (Σχετ. ΣΤΕ 884/2016Β' Τμήμα επταμ. Σκέψη 9 Α').

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων επικαλείται ότι η διαπιστωθείσα διαφορά μεταξύ των εισοδημάτων του και των πρωτογενών του καταθέσεων καλύπτεται από τα εισοδήματα των προηγούμενων ετών από τα οποία προκύπτει υπόλοιπο ανάλωσης 2.118.610,28 ευρώ, το οποίο υπερκαλύπτει τη διαπιστωθείσα διαφορά ύψους 9.699,61€.

Επειδή, προς επίρρωση του ισχυρισμού του, ο προσφεύγων προσκομίζει πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου οικον. ετών 2005 – 2015 καθώς και τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος και των εκδοθέντων εκκαθαριστικών σημειωμάτων των εν λόγω ετών, από τις οποίες προκύπτουν τα ποσά των εισοδημάτων και των τεκμηρίων του προσκομιζόμενου πίνακα.

Επειδή, στα πλαίσια εξέτασης της υπό κρίσης προσφυγής, η Υπηρεσία μας απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ το με αριθ. πρωτ. **ΔΕΔ ΕΞ 2019 ΕΜΠ/2019** έγγραφο στο οποίο αναφέρονται τα κάτωθι:

«Στην υπ' αριθ. πρωτ./2018 ενδικοφανή προσφυγή του, ο προσφεύγων του (ΑΦΜ:), επικαλείται ότι το ποσό των 9.699,61€ (άλλως το ποσό των 37.587,90€) που ο έλεγχος του καταλόγισε ως προσαύξηση περιουσίας καλύπτεται σε συντριπτικό βαθμό από διαθέσιμο μη αναλωθέν κεφάλαιο ύψους 2.248.700,40€ και προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου οικ. ετών 2005-2013.

Παρακαλούμε όπως μας αποστείλετε εντός πέντε εργάσιμων ημερών μέσω τηλεομοιοτυπίας (fax) τις απόψεις σας ως προς τον ως άνω ισχυρισμό, ήτοι να μας γνωρίσετε το διαθέσιμο μη αναλωθέν κεφάλαιο του προσφεύγοντος την 31/12/2011. Επίσης, παρακαλούμε να μας γνωρίσετε το τραπεζικό υπόλοιπο του προσφεύγοντος την 31/12/2011, προκειμένου να κριθεί εάν οι ελεγχόμενες πιστώσεις δύναται να δικαιολογηθούν από διαθέσιμο εισόδημα προηγούμενων ετών.»

Επειδή, με το αριθ. πρωτ./2019 έγγραφο της (αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019), η Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ απάντησε, σε συνέχεια του ως άνω εγγράφου ότι « Ο έλεγχος εξέτασε τις πραγματικές πρωτογενείς καταθέσεις των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης περιόδου. Το τραπεζικό υπόλοιπο των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου την 01/01/2012 υπερβαίνει το ποσό των 9.699,61 ευρώ, όπως προέκυψε από τα προσκομισθέντα στοιχεία.»

Επειδή, εν συνεχεία μέσω e-mail, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ μας γνώρισε τα κάτωθι τραπεζικά υπόλοιπα την 31/12/2011:

ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ		ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ
		ΤΗΝ 31/12/2011
.....	.....	3.363,35
.....	.....	1.297,77
.....	.....	7.061,47
.....	.....	8.417,71
.....	.....	919,76
.....	.....	62,96
.....	.....	6.011,51
		27.134,53

Επειδή, με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ2019 ΕΜΠ/2019 συμπληρωματικό υπόμνημά του, ο προσφεύγων μας επισύναψε τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών την 31/12/2011 στις Τράπεζες, και, γνωρίζοντας μας επιπλέον τα κάτωθι:

ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ		ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ
		ΤΗΝ 31/12/2011
.....	.....	5.200,35
.....	.....	Ίδιος λογαριασμός με τον υπ' αριθ.
.....	.....	Δεν υφίστατο 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 32.334,88€ το οποίο ποσό συγκρινόμενο, **υπολείπεται** από το μη αναλωθέν κεφάλαιο του οικον. έτους 2012, ύψους 321.473,72 ευρώ. Ως εκ τούτου, βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ 1259/2014, απομένουν διαθέσιμα μετρητά προς επίκληση, στον προσφεύγοντα και ο ισχυρισμός του είναι βάσιμος.

Επειδή, επιπροσθέτως, από τη μελέτη του ως άνω πίνακα ανάλωσης προκύπτει ότι η διαπιστωθείσα διαφορά, ύψους 9.699,61 ευρώ στο ελεγχόμενο οικον. έτος, υπερκαλύπτεται από το μη αναλωθέν κεφάλαιο του αμέσως προηγούμενου οικον. έτους 2012, ύψους 321.473,72 ευρώ, το οποίο, λόγω του ύψους του και του χρόνου που προέκυψε, δικαιολογείται να παραμένει κατά ένα μέρος του, όπως το ανωτέρω ποσό, εις χείρας του προσφεύγοντος, αφού, μάλιστα, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι οι τραπεζικές καταθέσεις του ελεγχόμενου έφταναν σε τέτοιο ύψους, που να συνάγεται ότι ο προσφεύγων δεν μπορούσε να έχει διαθέσιμο κεφάλαιο εις χείρας του.

Επειδή, ο έλεγχος για την απόδειξη ύπαρξης προσαύξησης περιουσίας δεν λαμβάνει υπόψη τη

δυνατότητα κάλυψης των διαφορών από τα εναπομείναντα εισοδήματα προηγούμενων ετών, κυρίως του τελευταίου μη ελεγχόμενου έτους 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, οι διατάξεις των εδαφίων 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 κρινόμενη, 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 περιουσιακή προσαύξηση (ποσό τραπεζικής κατάθεσης) (ΣτΕ 884/2016, σκέψη 20).

Επειδή, εν προκειμένω στην Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ 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.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν τεκμηριώνεται πλήρως και επαρκώς και με συγκεκριμένα στοιχεία η προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντα ώστε να μεταφερθεί το βάρος της αποδείξεως στον ίδιο, η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος τυγχάνει νομικά πλημμελής και ακυρωτέα. Κατά συνέπεια γίνεται δεκτός ο επικουρικός λόγος της προσφυγής ως προς την προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν αποδείχθηκε επαρκώς από τον έλεγχο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **28/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, **ΑΦΜ:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Οικονομικό έτος 2013 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2012)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	15.667,40 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος άρθρο 58 του ν.4174/2013	7.833,70 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος άρθρο 53 του ν.4174/2013	6.862,32 €	0,00 €
Εισφορά αλληλεγγύης	1.879,39 €	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	32.242,81 €	0,00 €

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

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.