



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 23/05/2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Αριθμός Απόφασης: 1682

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 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. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 23/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ , κατοίκου , οδός , Τ.Κ. , κατά των υπ' αριθμ. &/2018 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικών ετών 2013 και 2014 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ. &/2018 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικών ετών 2013 και 2014 αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 20/12/2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος & Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης των ελεγκτών του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 23/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2013, προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 37.829,44 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας (σύμφωνα με τα άρθρα 58 και 53 του Ν.4174/2013 ως ευνοϊκότερη κύρωση) ποσού 35.848,01 €, πλέον διαφορά στην Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης Ν.3986/2011 ποσού 4.416,09 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **77.729,54 €**.

Με την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2014, προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 4.610,82 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας (σύμφωνα με τα άρθρα 58 και 53 του Ν.4174/2013 ως ευνοϊκότερη κύρωση) ποσού 4.122,99 €, πλέον διαφορά στην Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης Ν.3986/2011 ποσού 71,79 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **8.805,60 €**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 20/12/2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος & Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης των ελεγκτών του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. και αφορούν έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, κατόπιν της υπ' αριθμ./.../...../2018 εντολής Μερικού Ελέγχου Γραφείου, για τις χρήσεις 2012 και 2013, για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 15-19 και 48 παρ. 3 του Ν.2238/1994 Κ.Φ.Ε., κατόπιν επεξεργασίας του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.), το οποίο περιλαμβάνει τις κινήσεις των τραπεζικών συναλλαγών του προσφεύγοντος από 01/01/2002 έως 31/12/2013. Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη όσα ο προσφεύγων επικαλέσθηκε με τα υπ' αριθμ. πρωτ. εισερχ. Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π./2018,/2018,/2018,/2018,/2018,/2018,/2018,/2018 και/2018 απαντητικά υπομνήματα και τα συνημμένα σε αυτά έγγραφα στοιχεία, σε συνδυασμό και με τα τραπεζικά στοιχεία που προσκομίστηκαν από αυτόν, διαπίστωσε πιστώσεις στις χρήσεις 2012 και 2013, για τις οποίες είτε δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό στοιχείο είτε τα προσκομισθέντα αποδεικτικά στοιχεία δεν ήταν ικανά να δικαιολογήσουν την αιτία και την πηγή προέλευσής των και

ως εκ τούτου, σύμφωνα με τον έλεγχο, αποτελούν προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 § 3 του Ν. 2238/1994, όπως αυτές απεικονίζονται στον κάτωθι πίνακα:

ΚΙΝΗΣΕΙΣ ΜΗ ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΕΤΟΥΣ 2012										
A/A	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Είδος Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Νόμι- σμα	Αιτιολογία Συναλλαγής	ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ
4			Καταθετικός	25/01/2012 14:26	1.660,00	EUR	..... ..... .....	..... ..... .....	25%	415,00
11			Καταθετικός	22/03/2012 13:10	9.500,00	EUR	..... ..... .....	..... ..... .....	100%	9.500,00
21			Καταθετικός	19/06/2012 10:48	6.000,00	EUR	..... ..... .....	..... ..... .....	100%	6.000,00
22			Καταθετικός	19/06/2012 11:53	10.000,00	EUR	..... ..... .....	..... ..... .....	25%	2.500,00
26			Καταθετικός	13/07/2012 11:24	10.000,00	EUR	..... ..... .....	..... ..... .....	100%	10.000,00
27			Καταθετικός	26/07/2012 12:28	10.000,00	EUR	..... ..... .....	..... ..... .....	100%	10.000,00
30			Καταθετικός	13/08/2012 14:43	3.500,00	EUR	..... ..... .....	..... ..... .....	100%	3.500,00
31			Καταθετικός	13/08/2012 14:42	3.500,00	EUR	..... ..... .....	..... ..... .....	100%	3.500,00

										
34	..... .....	..... ..... .....	Καταθετικός	26/09/2012 12:21	2.125,00	EUR	..... .....	..... ..... .....	25%	531,25
35	..... .....	..... ..... .....	Καταθετικός	28/09/2012 14:14	4.830,00	EUR	..... .....	..... ..... .....	25%	1.207,50
36	..... .....	..... ..... .....	Καταθετικός	01/10/2012 12:03	1.992,67	EUR	..... .....	..... ..... .....	25%	498,17
41	..... .....	..... ..... .....	Καταθετικός	31/10/2012 13:48	3.500,00	EUR	..... .....	..... ..... .....	100%	3.500,00
44	..... .....	..... ..... .....	Καταθετικός	10/12/2012 13:55	10.000,00	EUR	..... .....	..... ..... .....	100%	10.000,00
45	..... .....	..... ..... .....	Καταθετικός	10/12/2012 14:00	30.000,00	EUR	..... .....	..... ..... .....	100%	30.000,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΧΡΗΣΗΣ 2012:					106.607,67	EUR				91.151,92

ΚΙΝΗΣΕΙΣ ΜΗ ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΕΤΟΥΣ 2013										
A/A	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Είδος Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Νόμισμα	Αιτιολογία Συναλλαγής	ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ

70	..... .....	..... ..... .....	Καταθετικός	23/05/2013 13:21	2.928,00	EUR	..... .....	..... ..... .....	25%	732,00
75	..... .....	..... ..... .....	Καταθετικός	04/06/2013 11:01	1.970,00	EUR	..... .....	..... ..... .....	25%	492,50
77	..... .....	..... ..... .....	Καταθετικός	25/06/2013 13:51	2.020,00	EUR	..... .....	..... ..... .....	25%	505,00
89	..... .....	..... ..... .....	Καταθετικός	26/08/2013 11:12	1.193,00	EUR	..... .....	..... ..... .....	25%	298,25
98	..... .....	..... ..... .....	Καταθετικός	09/10/2013 12:38	1.640,00	EUR	..... .....	..... ..... .....	25%	410,00
106	..... .....	..... ..... .....	Καταθετικός	15/11/2013 11:27	1.285,00	EUR	..... .....	..... ..... .....	25%	321,25
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΧΡΗΣΗΣ 2013 :					11.036,00	EUR				2.759,00

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- 1) Μη νόμιμος τρόπος προσδιορισμού φερόμενης προσαύξησης περιουσίας για τις κρινόμενες χρήσεις 2012-2013.
- 2) Μη λήψη υπόψη επανακαταθέσεων χρηματικών ποσών
- 3) Ανάλωση Κεφαλαίου Παρελθόντων Ετών
- 4) Αιτιολόγηση πιστώσεων βάσει της προσκομισθείσας ανάλωσης κεφαλαίου – Αιτιολόγηση πιστώσεων βάσει της υποβληθείσας Συμπληρωματικής Δήλωσης της συζύγου του προσφεύγοντος
- 5) Υπολογισμός προσθέτου φόρου λόγω ανακρίβειας – Εφαρμογή ευνοϊκότερου καθεστώτος για τα οικ. έτη 2013 και 2014.

Στις 16/05/2019, ο προσφεύγων κατέθεσε στην Υπηρεσία μας Υπόμνημα με συμπληρωματικούς λόγους επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, το οποίο έλαβε αριθμό πρωτ. Δ.Ε.Δ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/16-05-2019, σύμφωνα με το οποίο προβάλλονται οι κάτωθι ισχυρισμοί:

«Προκειμένου να αιτιολογήσουμε – διευκρινίσουμε περαιτέρω το σκεπτικό μας στην σελίδα 7 της ήδη εμπροθέσμως κατατεθείσας προσφυγής και ειδικότερα το σκεπτικό του ελέγχου για το συμψηφισμό αναλήψεων με μεταγενέστερες καταθέσεις, οι οποίες δεν έχουν γίνει από τον ελεγχόμενο, σας γνωρίζουμε ότι οι καταθέσεις ποσών 100.000,00 €, 135.000,00 € και 37.000,00 € που κατατίθενται στις 02/09/2011, 05/09/2011 και 13/09/2011 έχουν γίνει από τον ο οποίος ήταν συνδικαιούχος του λογαριασμού. Προς επιβεβαίωση των παραπάνω σας προσκομίζουμε αναλυτικό καθολικό του τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού 35-01-00-0006-01 χρήσης 2011 του με την με ΑΦΜ Περαιτέρω σας προσκομίζουμε και τη σχετική δήλωση αποδοχής χαρτοσήμου για τον παραπάνω αναφερόμενο λογαριασμό.»

Επειδή, στην παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 (Όπως το τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 48 προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 (ΦΕΚ Α΄ 175/30-9-2010) και σύμφωνα με το άρθρο 20 του ιδίου νόμου ισχύει από 30/9/2010 και μετά) ορίζεται:

«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 στην **ΠΟΛ 1095/2011** «Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010, μεταξύ άλλων αναφέρεται:

« 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».. ..

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.

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.

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, στο με Αρ. Πρωτ. ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015/05-11-2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα « Διευκρινήσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας.» αναφέρεται:

«Απαντώντας σε προφορικά και γραπτά ερωτήματα περί της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα :

Β΄ Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

5.

6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.

7.

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.

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.

10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94 .».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1175/2017** με θέμα: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» στην οποία αναφέρεται 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.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

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.».

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, με τις Αποφάσεις του Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ1033/2013 και ΠΟΛ 1228/2014, στις περιπτώσεις ελέγχου εμβασμάτων και τραπεζικών πιστώσεων γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων των υπό διερεύνηση τραπεζικών λογαριασμών.

Επίσης και στην Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε ΠΟΛ 1050/2014 ορίζεται:

«Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό), του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών (λογαριασμοί προσωπικοί, οικογενειακοί και επαγγελματικοί). Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).»

Ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η αρμόδια φορολογική αρχή ουδόλως ακολούθησε κάποια από τις καθιερωμένες μεταγενεστέρως από την ψήφιση και τη θέση σε ισχύ του Ν. 3888/2010 Έμμεσες Τεχνικές Ελέγχου, όπως αυτές προβλέπονται ρητά στο άρθρο 67B του Ν.2238/1994.

Η αρμόδια φορολογική αρχή δεν ακολούθησε καμία απολύτως νόμιμη μέθοδο φορολογικού ελέγχου, τουναντίον υιοθέτησε μια εντελώς αυθαίρετη και μη προβλεπόμενη στο νόμο συλλογιστική, χωρίς ουδόλως να ληφθούν υπόψη τα δηλωθέντα εισοδήματα του ελεγχόμενου και

μάλιστα όλων των ετών, τα οποία είναι υψηλότερα, συμπεριλαμβανομένων και των υπολοίπων των τραπεζικών του καταθέσεων στην αρχή και το τέλος εκάστης χρήσης. Κατ' αποτέλεσμα, η αρμόδια φορολογική αρχή κατέληξε στο συμπέρασμα της ύπαρξης μιας ανύπαρκτης δήθεν αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, χωρίς ουδόλως να εξασφαλίζεται εν προκειμένω το κύρος και η νομιμότητα του πορίσματος της.

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα έλεγχος, βάσει των δεδομένων που αντλήθηκαν από το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, από το οποίο προέκυψαν πιστώσεις που δεν ήταν δυνατόν να συσχετισθούν με τα δηλωθέντα εισοδήματα ούτε και με χρεωστικές κινήσεις των ελεγχόμενων τραπεζικών λογαριασμών. Προκειμένου να καταλογιστεί προσαύξηση περιουσίας, ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα υπ' αριθμ. πρωτ. εισερχ. Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π./2018,/2018,/2018,/2018,/2018,/2018,/2018,/2018,/2018 και/2018 απαντητικά υπομνήματα του προσφεύγοντος και τα συνημμένα σε αυτά έγγραφα στοιχεία, σε συνδυασμό και με τα τραπεζικά στοιχεία που προσκομίστηκαν μέρος των οποίων έγινε δεκτό. Επιπλέον, ο έλεγχος προέβη σε έλεγχο επανακατεθέσεων για τη χρήση 2011 προκειμένου να διαπιστωθεί τυχόν ταμειακό υπόλοιπο για την κάλυψη πιστώσεων των υπό έλεγχο χρήσεων, σε έλεγχο τεκμηρίων και δαπανών διαβίωσης καθώς και έλεγχο ανάλωσης κεφαλαίου παρελθόντων ετών. Στην οικεία έκθεση ελέγχου των ελεγκτών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. παρατίθενται λεπτομερής αιτιολόγηση για κάθε πίστωση στην οποία αναφέρονται οι λόγοι για τους οποίους είτε γίνονται αποδεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος είτε αυτοί απορρίπτονται. Ως εκ τούτου, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται αβάσιμος καθότι στην οικεία έκθεση ελέγχου παρέχεται με σαφήνεια η τεκμηρίωση της διαπιστωθείσας προσαύξησης περιουσίας.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι «Όπως προκύπτει από την κίνηση των σχετικών λογαριασμών μου εγώ είχα προβεί σε προγενέστερα χρονικά διαστήματα σε αναλήψεις μετρητών από τους τραπεζικούς λογαριασμούς μου, οι οποίες ασφαλώς αποδεικνύουν, πέραν των άλλων, την δυνατότητά μου να προβαίνω σε επανακαταθέσεις χρηματικών ποσών όποτε το έκρινα σκόπιμο και προκειμένου να εξυπηρετήσω σχετικές ανάγκες μου..... Ειδικότερα οι σχετικές αναλήψεις μου αναφέρονται λεπτομερώς στην Έκθεση Ελέγχου και συγκεκριμένα στις σελίδες 91 έως και 96. Παρά ταύτα, ο έλεγχος ουδόλως λαμβάνει υπόψη του τις εν λόγω αναλήψεις μου, καθόσον συμψηφίζει αυτές με γενόμενες στον ίδιο λογαριασμό μεταγενέστερες καταθέσεις. Η μέθοδος αυτή του ελέγχου τυγχάνει εξόχως αυθαίρετη και καταχρηστική, ερχόμενη σε πλήρη αντίθεση με τα διδάγματα της κοινής λογικής και πείρας, δεδομένου ότι από κανένα απολύτως στοιχείο προκύπτει ότι οι εν λόγω επικαλούμενες από τον έλεγχο καταθέσεις αποτελούν επανακατάθεση των ήδη αναληφθέντων χρημάτων. Σημειωτέον ότι στον εν λόγω λογαριασμό είμαστε 3 συνδικαιούχοι (ο τέταρτος δικαιούχος είχε αποβιώσει), οι οποίοι είχαμε όλοι αναπτύξει

επιχειρηματική δραστηριότητα, είχαμε δηλώσει σημαντικά εισοδήματα και είχαμε πλείστους όσους τραπεζικούς λογαριασμούς. Είναι λοιπόν προφανές ότι οι σχετικές καταθέσεις στον λογαριασμό ουδόλως μπορεί να θεωρηθεί ότι αφορούν ή πραγματοποιήθηκαν από εμένα, ενώ είναι προφανές ότι τα ποσά αυτά, ακόμη και αν προέρχονται από επανακατάθεση, μπορεί κάλλιστα να προέρχονται από προηγούμενες αναλήψεις από άλλους μη ελεγχόμενους λογαριασμούς των συνδικαιούχων. Χαρακτηριστικά αναφέρεται ότι οι καταθέσεις ποσού 100.000 € στις 2.9.2011, 135.000 € στις 5.9.2011 και 35.000 € στις 15.9.2011, τις οποίες ο έλεγχος έχει συμψηφίσει με επικαλούμενες από εμένα αναλήψεις, αφορούν αποκλειστικά και μόνο τους συνδικαιούχους του ερευνώμενου λογαριασμού, θα προσκομίσω δε τα σχετικά στοιχεία με συμπληρωματικό υπόμνημά μου.

Κατά συνέπεια, πλημμελώς, παρανόμως και αυθαίρετα ο έλεγχος συμψηφίζει τις επικαλούμενες από εμένα αναλήψεις μετρητών εντός του έτους 2011 με καταθέσεις που έλαβαν χώρα ομοίως εντός του 2011, οι σχετικές δε αναλήψεις, θα πρέπει να ληφθούν στο σύνολό τους υπόψη από εσάς προς δικαιολόγηση των σχετικών καταθέσεων σε μετρητά εντός του έτους 2012. Σημειωτέον μάλιστα ότι το συνολικό ποσό τους, ακόμη και αν ήθελε γίνει δεκτό ότι μου ανήκουν κατά το 1/3 αυτών, ως συνδικαιούχος του λογαριασμού, και πάλι υπερβαίνουν κατά πολύ τις ερευνώμενες καταθέσεις σε μετρητά.»

Επειδή, στις σελίδες 24-66 και 83-102 της συνταχθείσας έκθεσης Φορολογίας Εισοδήματος αναφέρεται η αιτιολόγηση των ανωτέρω πιστώσεων από τον προσφεύγοντα και οι απόψεις του ελέγχου για αυτές. Πιο συγκεκριμένα:

Ο έλεγχος, αφού επεξεργάστηκε τα προσκομισθέντα έγγραφα, τις χρεώσεις των λογαριασμών του προσφεύγοντα, με τις οποίες αιτήθηκε να αιτιολογήσει πιστώσεις ως επανακαταθέσεις, και τα τραπεζικά δεδομένα του προσφεύγοντα, έλαβε υπόψη του χρηματικά ποσά τα οποία δέχθηκε ότι λειτούργησαν ως επανακατάθεση, αιτιολογώντας με αυτό τον τρόπο μεταγενέστερες πιστώσεις του προσφεύγοντα. Το γεγονός αυτό αποτυπώνεται στις σελίδες 30-35 της έκθεσης μερικού ελέγχου, όπου ο έλεγχος αναγράφει σε στήλη δίπλα στις αποδεκτές αναλήψεις προς αιτιολόγηση ποσών ότι είναι δεκτές ή μερικώς δεκτές και στην αμέσως επόμενη στήλη διαμορφώνει το συνολικό και διαρκώς αυξανόμενο ποσό, με το οποίο δικαιολογεί ένα σημαντικό αριθμό πιστώσεων του προσφεύγοντα. Ο έλεγχος αποδέχθηκε τις επικαλούμενες από τον προσφεύγοντα χρεώσεις, προκειμένου να λειτουργήσουν ως επανακαταθέσεις, αλλά παράλληλα διαπίστωσε μετά από την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων ότι στον ίδιο λογαριασμό υπήρχαν πιστώσεις, με αποτέλεσμα τον συμψηφισμό των χρεώσεων με τις πιστώσεις και τελικά τη μη δημιουργία κατά το έτος 2011 ικανού ποσού να αιτιολογήσει πιστώσεις κατά το έτος 2012 (Στις σελίδες 89-97 της έκθεσης μερικού ελέγχου). Τέλος, στον διαμορφωμένο βάσει ελέγχου πίνακα επανακαταθέσεων στις σελίδες 97-100 της έκθεσης μερικού ελέγχου λαμβάνονται υπόψη από τον έλεγχο χρεώσεις, φυσικά κατά το ποσοστό που αναλογεί στον προσφεύγοντα, προκειμένου να λειτουργήσουν ως επανακαταθέσεις. Συνεπώς, δεν ισχύει ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι δεν έγιναν δεκτές

επικαλούμενες από αυτόν χρεώσεις για την αιτιολόγηση των μεταγενέστερων πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς του. Ο έλεγχος ουδέποτε αμφισβήτησε το συγκεκριμένο δικαίωμά του, γεγονός που αποδεικνύεται από τα αποτελέσματα των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Ο έλεγχος αναγνωρίζει το γεγονός ότι πλήθος καταθέσεων έχει διενεργηθεί από τον προσφεύγοντα και όχι από τρίτα πρόσωπα και αφορούν σε εισοδήματα δηλωθέντα στις φορολογικές του δηλώσεις. Στην έκθεση ελέγχου που συντάχθηκε για τον προσφεύγοντα και πιο συγκεκριμένα στις σελίδες 24 και 36-42, ο έλεγχος έκανε δεκτό τον ισχυρισμό του και δικαιολόγησε πιστώσεις ως δηλωθέντα εισοδήματα, καλύπτοντας μάλιστα και με το παραπάνω το συνολικό ποσό δηλωθέντων ανά έτος εισοδημάτων.

Ουδέποτε ο έλεγχος προέβη είτε σε ποσοτική είτε χρονική ταύτιση μεταξύ αναλήψεων και καταθέσεων και τούτο αποδεικνύεται από τους διαμορφωμένους πίνακες επανακαταθέσεων που περιέχονται στην έκθεση μερικού ελέγχου. Ο έλεγχος αποδέχτηκε ότι οι κατά το έτος 2011 χρεώσεις δύναται να αιτιολογήσουν πιστώσεις που έλαβαν χώρα κατά το έτος 2012. Από τους πίνακες στις σελίδες 26 και 91-96 της έκθεσης μερικού ελέγχου αποδεικνύεται ότι κατά το έτος 2011 έλαβαν επίσης χώρα πιστώσεις, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατή η επίκληση των πραγματοποιημένων αναλήψεων προς επανακατάθεση κατά το έτος 2012, διότι δεν υφίσταται πλέον πλεόνασμα χρηματικού ποσού προς πίστωση.

Επίσης ο έλεγχος δεν ζήτησε από τον προσφεύγοντα να αποδείξει το συγκεκριμένο σκοπό για τον οποίο προέβη στις επικαλούμενες αναλήψεις. Αντίθετα, ο έλεγχος μέσα από τις ελεγκτικές διαδικασίες που ακολούθησε απέδειξε ότι ο σκοπός για τον οποίο έγιναν ορισμένες από τις επικαλούμενες αναλήψεις ήταν εντελώς διαφορετικός από αυτός των μεταγενέστερων καταθέσεων. Χαρακτηριστικά, ανατρέχοντας στα αναγραφόμενα στις σελίδες 27-28 και 83-89 της έκθεσης μερικού ελέγχου αποδείχθηκε αναμφισβήτητα η παντελώς διαφορετική από την επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα χρήση ορισμένων από τις επικαλούμενες αναλήψεις.

Ο προσφεύγων αναφέρει ότι ο έλεγχος ουδόλως λαμβάνει υπόψη τις επικαλούμενες στις σελίδες 91-96 της έκθεσης μερικού ελέγχου αναλήψεις, καθόσον τις συμψηφίζει αυθαίρετα και καταχρηστικά με γενόμενες στον ίδιο λογαριασμό μεταγενέστερες καταθέσεις, χωρίς να προκύπτει αυτό από κανένα απολύτως στοιχείο. Απαντώντας σε αυτά, θα αναφέρουμε ότι το ο έλεγχος ακολούθησε την ίδια ακριβώς μέθοδο που υπέδειξε ο προσφεύγων με τα υπομνήματά του. Οι γενόμενες στον ίδιο λογαριασμό μεταγενέστερες πιστώσεις, οι οποίες διαπιστώθηκε ότι έλαβαν χώρα κατά το έτος 2011 προηγήθηκαν χρονικά αυτών που θα ήθελε να αιτιολογήσει ο προσφεύγων. Συνεπώς, είναι λογικό να συμψηφίζονται μεταξύ τους, δεδομένου μάλιστα ότι αφορούν στον ίδιο τραπεζικό λογαριασμό.

Ο έλεγχος αναγνωρίζει ότι δεν είναι δυνατή η ακριβής ταυτοποίηση και ταύτιση των χρεώσεων σε σχέση με τις πιστώσεις, διότι δεν είναι δυνατή η αναγραφή των αριθμών των χαρτονομισμάτων που δίνονται από τον ταμία της τράπεζας στον πελάτη της πάνω στο παραστατικό ανάληψης και αντίστοιχα πάνω στο παραστατικό κατάθεσης. Το γεγονός αυτό ισχύει τόσο για τις επικαλούμενες

από τον έλεγχο πιστώσεις κατά το έτος 2011, που συμψηφίζονται με τις επικαλούμενες χρεώσεις, τόσο και για τις πιστώσεις που θέλει να δικαιολογήσει ο προσφεύγων. Το μόνο επικαλούμενο αποδεικτικό στοιχείο του προσφεύγοντα είναι ότι οι προς αιτιολόγηση πιστώσεις ακολούθησαν χρονικά τις χρεώσεις. Το ίδιο, όμως, ισχύει και για τις χρεώσεις που διαπίστωσε ο έλεγχος ότι έλαβαν χώρα κατά το έτος 2011 και οι οποίες προηγούνται χρονικά των προς αιτιολόγηση πιστώσεων.

Οποιοδήποτε ποσό κατατίθεται σε ένα τραπεζικό λογαριασμό αυτομάτως ανήκει σε όλους τους συνδικαιούχους, εφόσον ο καθένας από αυτούς δύναται δικαιωματικά να το λάβει από τον λογαριασμό. Το ίδιο ισχύει και για τις τρεις (3) αναφερόμενες καταθέσεις στη σελίδα 7 της ενδικοφανούς προσφυγής. Άρα, τα συγκεκριμένα ποσά αποκλείεται να αφορούν αποκλειστικά και μόνο στους λοιπούς συνδικαιούχους του συγκεκριμένου τραπεζικού λογαριασμού, διότι αν δεν ανήκαν εξίσου και στον προσφεύγοντα τα συγκεκριμένα ποσά θα κατατίθεντο σε άλλον λογαριασμό και όχι σε αυτόν που ο προσφεύγων είναι συνδικαιούχος. Όποιο χρηματικό ποσό «μπαίνει» σε έναν τραπεζικό λογαριασμό, αλλά και όποιο «βγαίνει» από αυτόν ανήκει εξίσου σε όλους τους συνδικαιούχους. Και δεν είναι δυνατόν, ο έλεγχος να αποδεχθεί τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα, να του ανήκουν μόνο τα ποσά των αναλήψεων, προκειμένου να αιτιολογήσει τις γενόμενες κατά το έτος 2012 καταθέσεις, και να μην του ανήκουν τα ποσά των αναφερόμενων στη σελίδα 7 της ενδικοφανούς προσφυγής καταθέσεων.

Ο προσφεύγων ζητάει να γίνει δεκτό το 1/3 του συνολικού ποσού των γενόμενων κατά το έτος 2011 αναλήψεων, ως συνδικαιούχος του συγκεκριμένου λογαριασμού, προκειμένου να αιτιολογηθούν οι γενόμενες κατά το έτος 2012 καταθέσεις. Όπως αναγράφεται στις σελίδες 89-90 της έκθεσης μερικού ελέγχου, ο υπ' αρ. λογαριασμός της έχει τέσσερις (4) εν ζωή συνδικαιούχους και όχι τρεις (3), όπως ο προσφεύγων λανθασμένα αναφέρει στη σελίδα 7 της ενδικοφανούς προσφυγής. Συνεπώς, το αναλογούν στον προσφεύγοντα ποσοστό, τόσο επί των αναληφθέντων, όσο και επί των κατατεθέντων ποσών είναι 25%, όπως ακριβώς ο έλεγχος έχει προσδιορίσει και όχι 33,33%, όπως ζητάει ο προσφεύγων.

Επειδή, περαιτέρω ο προσφεύγων προς επίρρωση του ανωτέρω ισχυρισμού του, σχετικά με τις καταθέσεις ποσού 100.000 € στις 2.9.2011, 135.000 € στις 5.9.2011 και 35.000 € στις 15.9.2011, οι οποίες όπως ισχυρίζεται αφορούν αποκλειστικά και μόνο τους συνδικαιούχους του ερευνώμενου λογαριασμού, υπέβαλλε το με αριθμό πρωτ. Δ.Ε.Δ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019 υπόμνημα στην Υπηρεσία μας, με το οποίο ισχυρίζεται ότι οι ανωτέρω καταθέσεις έχουν γίνει από τον , προσκομίζοντας ταυτόχρονα αντίγραφο από το αναλυτικό καθολικό του λογ. 35-01-00-0006-01 της εταιρείας στον οποία φαίνεται να πιστώνονται τα ανωτέρα ποσά στο όνομα με την αιτιολογία «έναντι λογαριασμού» καθώς και δήλωση απόδοσης τελών χαρτοσήμου με την οποία η

ανωτέρω εταιρεία απέδωσε τέλη χαρτοσήμου επί ποσού 300.000,00 ευρώ για ταμειακή διευκόλυνση στον κατά το έτος 2011, η οποία υποβλήθηκε στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης την 16/05/2019.

Επειδή, στο άρθρο 18 παρ. 1 του ν.4174/2013 ορίζονται τα εξής:

«1.α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

β. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

γ. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

δ. Εάν η εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1, κατά περίπτωση. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη

Επειδή, τόσο πριν την διενέργεια του ελέγχου όσο και κατά την διάρκεια αυτού δόθηκε η δυνατότητα στον προσφεύγοντα να υποβάλλει εκπρόθεσμες δηλώσεις και να αιτιολογήσει πιστώσεις που προέκυψαν από την επεξεργασία του Ε.Λ.Ε.Ε.Π.Π. καθότι ο έλεγχος εφήρμοσε τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1073/2018.

Επειδή, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος δεν δύναται να ληφθεί υπόψη διότι πέραν των όσων προαναφέρθηκαν επί του θέματος, η δήλωση απόδοσης τελών χαρτοσήμου υποβλήθηκε στις 16/05/2019, ήτοι μετά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι «...ο φορολογούμενος δύναται να επικαλεσθεί, προς απόδειξη της πηγής ή αιτίας προελεύσεως της διαπιστωθείσης δήθεν «προσαυξήσεως περιουσίας», οποιοδήποτε επιπλέον έσοδό του, αρκεί αυτό να αποδεικνύεται από τα προσήκοντα στοιχεία. Στο πλαίσιο αυτό, μπορεί να επικαλεσθεί ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, όπως ακριβώς προβλέπεται και για την κάλυψη των αντικειμενικών δαπανών διαβιώσεως ή αποκτήσεως περιουσιακών στοιχείων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.). Στην περίπτωση αυτή, όπως ρητώς αναφέρεται στην προεκτεθείσα ΠΟΛ. 1095/2011,

πρέπει να αφαιρούνται από τα επικαλούμενα από τον φορολογούμενο ποσά, που αποκτήθηκαν σε προηγούμενα έτη, οι τυχόν δαπάνες αποκτήσεως περιουσιακών στοιχείων, οι οποίες αποτελούν τεκμήρια δυνάμει των διατάξεων των άρθρων 16 και 17 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.). Σημειωτέον ότι ουδόλως μπορεί να υποστηριχθεί ότι ο διενεργηθείς σε εμένα έλεγχος αφορά την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του Κ.Φ.Ε. και όχι των άρθρων 15 και 16 του ιδίου και άρα δεν λαμβάνεται υπόψη, δεδομένου ότι, όπως προαναφέρθηκε, τέτοιου είδους έλεγχος ούτε προβλέπεται στον Κ.Φ.Ε. ή σε οιοδήποτε άλλο νόμο και άρα είναι απολύτως παράνομος. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της ανάλωσης κεφαλαίου μου και δηλωθέντων εισοδημάτων μου προς δικαιολόγηση των ερευνώμενων καταθέσεών μου έχει το νόημα της αιτιολόγησης και απόδειξης της πηγής και της αιτίας αυτών, οι οποίες έτσι δεν καθίστανται ούτε αγνώστου, ούτε μη διαρκούς, ούτε μη σταθερής πηγής.

Άλλωστε, στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1033/2013 της Γ.Γ.Δ.Ε. και, συγκεκριμένα, στην παράγραφο 1 αυτής με τίτλο «*Επικαλούμενα έτη για την ανάλωση κεφαλαίου*» προβλέπονται τα κατωτέρω: «*Όπως έχει γίνει δεκτό με το υπ' αριθμ. 1087172/1642/A0012/25.10.2005 έγγραφο της Δ/σης φορολογίας εισοδήματος, τα έτη που επικαλείται ο φορολογούμενος για ανάλωση κεφαλαίου, πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φθάνουν μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους*». Επομένως, με την ως άνω εγκύκλιο γίνεται δεκτή ως μέθοδος αιτιολογήσεως χρηματικών ποσών «προσαυξήσεως περιουσίας», η ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, υπό την προϋπόθεση της συνεχείας των ετών, στα οποία ανάγεται ο σχηματισμός του μη αναλωθέντος κεφαλαίου.

Κατά συνέπεια, ο έλεγχος οφείλει να λάβει υπόψη του την ανάλωση κεφαλαίων μου προηγούμενων ετών, όπως αυτή προκύπτει από τις σχετικές φορολογικές μου δηλώσεις και από την οποία προκύπτει αφενός ότι ουδόλως υφίσταται προσαύξηση περιουσίας και αφετέρου ότι λόγω του ύψους των ακαθαρίστων εσόδων μου και των δηλωθέντων εισοδημάτων μου είχα ανέκαθεν ταμειακό υπόλοιπο προς χρήση και κατάθεση στους τραπεζικούς μου λογαριασμούς.

Εν προκειμένω, από την ανάλωση κεφαλαίου μου για το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα και από τις σχετικές φορολογικές μου δηλώσεις, προκύπτει σαφέστατα ότι εγώ είχα πράγματι την οικονομική – ταμειακή δυνατότητα να προβαίνω σε τέτοιου είδους καταθέσεις στους τραπεζικούς μου λογαριασμούς, χωρίς αυτό απαραίτητα να σημαίνει ότι οι καταθέσεις αυτές είναι πρωτογενείς ή αδήλωτες ή προσαύξηση περιουσίας ή οποιοδήποτε άλλο χαρακτηρισμό θέλει να προσδώσει η φορολογική αρχή. Ειδικότερα, από την ανάλωση κεφαλαίου μου χρήσεων 2001 – 2012 προκύπτει ότι εγώ είχα ως διαθέσιμο υπόλοιπο κατά το τέλος της χρήσης 2011 το ποσό των 1.109.515,09 € ατομικά και στο τέλος της χρήσης 2012 το ποσό των 1.104.515,09 €.

Ως εκ τούτου ο έλεγχος όφειλε να λάβει υπόψη του την ανάλωση κεφαλαίων μου προηγούμενων ετών, όπως αυτή προκύπτει πρωτίστως από τις οικίες φορολογικές μου δηλώσεις

και από την οποία προκύπτει ότι υπάρχει κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ταμειακό και διαθέσιμο υπόλοιπο και άρα και η δυνατότητα κατάθεσης χρηματικών ποσών στους λογαριασμούς μου.

Θα πρέπει τέλος να σημειωθεί ιδιαιτέρως ότι ειδικά για την χρήση 2013 (οικ. έτος 2014), πέραν της προσαύξησης περιουσίας εκ ποσού 2.759,00 €, μου έχει καταλογισθεί επιπλέον διαφορά τεκμηρίων εκ ποσού 14.974,91 €. Το γεγονός αυτό τυγχάνει παντελώς παράνομο, αφενός διότι αυτό δεν αναφέρεται πουθενά στην Έκθεση Ελέγχου (βλ. ιδίως σελ. 77 της Έκθεσης Ελέγχου όπου αναφέρεται διαφορά τεκμηρίων 0,00) και αφετέρου ότι, όπως προκύπτει από την ανάλυση κεφαλαίου μου, το διαθέσιμο υπόλοιπό μου κατά το τέλος της χρήσης 2012 ανερχόταν στο ποσό των 1.104.515,09 €. Ως εκ τούτου η δεύτερη προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη, θα πρέπει να ακυρωθεί – τροποποιηθεί, αφαιρουμένου του ποσού των 14.974,91 €.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση για τον προσφεύγοντα, όπως αναλυτικά αναφέρεται και στις σελίδες 25-35 και 83-97 της σχετικής έκθεσης μερικού ελέγχου, τα ποσά που καταλογίστηκαν δεν προέρχονται από εισοδήματα παλαιότερων ετών (επανακαταθέσεις), διότι τα μεν αναληφθέντα ποσά χρησιμοποιήθηκαν για διαφορετικό σκοπό από αυτόν που ο προσφεύγων ισχυρίζεται, τα δε κατατεθέντα ποσά αφορούν σε καταθέσεις, των οποίων η προέλευση δεν αποδείχθηκε και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος δεν έγινε δεκτός. Επομένως, ο έλεγχος έχει ήδη λάβει υπόψη του τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα την 01^η/01/2012, τα οποία δημιουργήθηκαν από εισοδήματα παλαιότερων ετών. Παρόλα ταύτα, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη την ΠΟΛ. 1259/22.12.2014 **κατωτέρω παραθέτει ανάλυση κεφαλαίου με πραγματικά έσοδα και πραγματικές δαπάνες (λαμβάνοντας επίσης υπόψη το υπόλοιπο των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα την 01^η/01/2012), προκειμένου να προσδιορίσει το πραγματικό ποσό που ο προσφεύγων θα μπορούσε να επικαλεσθεί ως ανάλυση κεφαλαίου προηγούμενων ετών.** Επισημαίνουμε ότι στην διάθεση του ελέγχου αλλά και του προσφεύγοντα βρίσκεται το Ειδικό λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας και για τις πριν το 2012 χρήσεις, ήτοι χρήσεις 2002 έως 2011.

Τα έσοδα προσδιορίζονται από τις Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος (Ε1) κάθε έτους, ενώ τα έξοδα από κάθε διαθέσιμο στοιχείο, όπως Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος (Ε1) κάθε έτους, Πληρωμές από ΝΕΟ TAXIS (ΕΣΟΔΑ Εικόνα Φορολογούμενου), Πληρωμές μέσω τραπεζικών λογαριασμών (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.) Από την επεξεργασία των ανωτέρω δεδομένων προέκυψαν τα εξής:

> Ο προσφεύγων μαζί με τον κατά τη χρήση 2009 έλαβαν προσωπικό δάνειο ποσού 750.000,00 ευρώ από την, από το οποίο αναλογεί στον προσφεύγοντα το ποσό των 375.000,00 ευρώ. Το συγκεκριμένο ποσό, το αποδέχεται ο έλεγχος ως έσοδο.

> Ο προσφεύγων αποστέλλει εμβάσματα στο εξωτερικό, όπου αποδεδειγμένα σπουδάζουν τα παιδιά του. Συνεπώς, τα απεσταλμένα ποσά αποτελούν έξοδα του προσφεύγοντα και συνυπολογίζονται.

- > Από τις κινήσεις των λογαριασμών του προσφεύγοντα προκύπτουν πληρωμές πιστωτικών καρτών, που δεν είχαν δηλωθεί στις αντίστοιχες Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος, οπότε συνυπολογίζονται στα έξοδα.
 - > Από τις κινήσεις των λογαριασμών του προσφεύγοντα προκύπτουν πληρωμές λογαριασμών κοινωφελών οργανισμών (ΔΕΗ, ΟΤΕ, ΕΥΔΑΠ), οι οποίες συνυπολογίζονται στα έξοδα. Τα ποσά αυτά αναφέρονται και στη σελίδα 10 της Έκθεσης Ελέγχου, όπως αναφέρονται στο σχετικό πληροφοριακό δελτίο από τη ΔΗΛΕΔ.
 - > Από το πληροφοριακό δελτίο της ΔΗΛΕΔ προέκυψε η πληρωμή διδάκτρων σε Ιδιωτικά Εκπαιδευτήρια ποσού 8.277,07 ευρώ κατά το έτος 2012 (σελίδα 10 της Έκθεσης Ελέγχου). Το ποσό αυτό συνυπολογίζεται στα έξοδα του προσφεύγοντα.
 - > Από τον έλεγχο προέκυψε η αγορά του με αριθμό κυκλοφορίας αυτοκινήτου, αξίας 12.518,30 ευρώ (ημερομηνία αγοράς 09/07/2012), Το ποσό αυτό συνυπολογίστηκε στα έξοδα του προσφεύγοντα.
 - > Από τις Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος προέκυψαν οι πληρωμές ενοικίων, ασφαλίσεων, εισφορών σε ταμεία, έξοδα ιατρικής-νοσοκομειακής περίθαλψης και δωρεών, οι οποίες συνυπολογίζονται στα έξοδα.
- Κατόπιν των ανωτέρω ενεργειών, προέκυψε ο κάτωθι πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου παρελθόντων ετών του προσφεύγοντος, από τον οποίο προκύπτει ξεκάθαρα ότι δεν υφίσταται διαθέσιμο χρηματικό υπόλοιπο προς κατάθεση, τόσο την 1^η/01/2012 που το διαθέσιμο υπόλοιπο ήταν μείον 41.851,42 ευρώ, όσο και την 1^η/01/2013 που το διαθέσιμο υπόλοιπο ήταν μείον 151.180,03 ευρώ. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος βάσει των ανωτέρω καταλόγισε προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί του αντιθέτου τυγχάνει αβάσιμος :

ΠΙΝΑΚΑΣ 1 ΑΝΑΛΩΣΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

ΠΙΝΑΚΑΣ 1																
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ						ΕΞΟΔΑ										
	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ		ΑΠΑΛ/ΝΑ Ή ΕΙΔΙΚΩΣ ΦΟΡ/ΜΕΝΑ	ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ (Πωλήσεις περιουσ. στοιχείων κλπ)	ΔΑΝΕΙΑ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΟΔΩΝ	ΑΓΟΡΕΣ ΠΕΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ - ΔΩΡΕΕΣ - ΓΟΝ. ΠΑΡΟΧΕΣ ΚΛΠ	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΚΑΡΤΩΝ ΔΟΣΕΩΝ ΔΑΝΕΙΩΝ & ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ (μέσω τραπεζικών λογ/σμών)	ΑΓΟΡΕΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΩΝ ΑΓΑΘΩΝ (ΚΩΔ. 049)	ΕΝΟΙΚΙΟ - ΔΙΔΑΚΤΡΑ ΙΔΙΩΤΙΚΩΝ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΗΡΙΩΝ	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΦΟΡΩΝ ΑΠΟ ΤΑΧΙΣ	ΕΞΟΔΑ ΙΑΤΡΙΚΗΣ ΚΑΙ ΝΟΣ/ΚΗΣ ΠΕΡΙΘΑΛΨΗΣ	ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΣΕ ΤΑΜΕΙΑ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ & ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΟΔΩΝ	ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΑΝΑ ΕΤΟΣ	ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ
ΧΡΗΣΕΙΣ	Ο ΥΠΟΧΡΕΟΣ	Η ΣΥΖΥΓΟΣ														
1997														0,00	0,00	0,00
1998														0,00	0,00	0,00
1999														0,00	0,00	0,00
2000														0,00	0,00	0,00
2001														0,00	0,00	0,00
2002														0,00	0,00	0,00
2003														0,00	0,00	0,00
2004	12.737,40		19.835,90			32.573,30		45.379,46			475,44	13.332,74	4.687,90	63.875,54	-31.302,24	-31.302,24
2005	13.473,88		280.049,70			293.523,58		15.835,38		2.880,00	3.502,82		3.890,00	26.108,20	267.415,38	236.113,14
2006	16.476,76		145.030,03	97.175,00		258.681,79	74.080,80	18.518,38			502,93	3.327,12	4.492,00	100.921,23	157.760,56	393.873,70
2007	16.913,04		294.553,71			311.466,75	112.426,03	154.468,85			40.296,45	178,10	4.703,80	312.073,23	-606,48	393.267,22
2008	19.022,58		64.539,92			83.562,50	121.950,56	131.763,06			18.949,11	1.755,92	5.038,76	279.457,41	-195.894,91	197.372,31
2009	39.726,29				375.000,00	414.726,29		160.974,51		7.735,00	12.053,11	4.782,50	6.387,53	191.932,65	222.793,64	420.165,95
2010	40.914,29		39.520,00			80.434,29		236.167,96	15.193,87	7.800,00	5.289,39	140,62	10.105,91	274.697,75	-194.263,46	225.902,49
2011	36.241,90					36.241,90		260.754,37	12.000,00	6.050,00	12.474,94	6.784,00	5.932,50	303.995,81	-267.753,91	-41.851,42
2012	40.158,21					40.158,21	12.518,30	123.429,82	15.000,00	16.077,07	9.775,52	1.563,00	12.974,53	191.338,24	-151.180,03	-151.180,03
2013						0,00								0,00	0,00	
ΣΥΝΟΛΟ	235.664,35		843.529,26	97.175,00	375.000,00	1.551.368,61	320.975,69	1.147.291,79	42.193,87	32.265,00	103.319,71	31.864,00	58.212,93	1.736.122,99	-184.754,38	

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι όλες οι ελεγχόμενες καταθέσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς τυγχάνουν απολύτως δικαιολογημένες στην ελεγχόμενη χρήση, όλα δε τα χρηματικά ποσά που έχουν διακινηθεί μέσω των τραπεζικών του λογαριασμών είτε αφορούν εισοδήματα από την επαγγελματική του δραστηριότητα, νομίμως δηλωθέντα και φορολογηθέντα, είτε αφορούν επανακατάθεση χρημάτων που είχαν ήδη αναληφθεί από εμένα σε προγενέστερο χρονικό σημείο και δεν είχαν αναλωθεί. Κατά συνέπεια και σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην ενδικοφανή προσφυγή, ουδόλως στοιχειοθετείται η εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 περί προσαύξησης περιουσίας και θα πρέπει οι προσβαλλόμενες πράξεις να ακυρωθούν – τροποποιηθούν. Επιπλέον, η σύζυγος του προσφεύγοντος υπέβαλε την από 17/04/2018 Συμπληρωματική Δήλωση, με την οποία έχει δηλώσει το ποσό των 7.000,00 ευρώ προς δικαιολόγηση των πιστώσεων 31 και 41. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η σχετική δήλωση ουδόλως ελήφθη υπόψη με τη μη νόμιμη αιτιολογία, ότι η σύζυγός του δεν είναι ελεγχόμενη και ότι το αν η σύζυγός του ελέγχεται ή όχι είναι παντελώς αδιάφορο εν προκειμένω, αφού ο σκοπός του ελέγχου είναι η αιτιολόγηση πιστώσεων, οι σχετικές δε πιστώσεις μετά την υποβολή της Συμπληρωματικής Δήλωσης θα έπρεπε να γίνουν δεκτές.

Επειδή, όπως προκύπτει από τον ανωτέρω ΠΙΝΑΚΑ 1, δεν υφίσταται διαθέσιμο χρηματικό υπόλοιπο προς κατάθεση, τόσο την 01η/01/2012, όσο και την 01η/01/2013. Συνεπώς, δεν δύναται να αιτιολογηθούν οι συγκεκριμένες πιστώσεις.

Σχετικά με την από 17/04/2018 υποβληθείσα Συμπληρωματική Δήλωση της συζύγου του προσφεύγοντος, επισημαίνεται ότι τα δηλωθέντα και νομίμως φορολογηθέντα εισοδήματα της συζύγου του προσφεύγοντα δεν επαρκούν, προκειμένου να αιτιολογήσουν τις συγκεκριμένες καταθέσεις χρηματικών ποσών και ότι η σύζυγος του προσφεύγοντος δεν ελέγχεται και επομένως δεν βρίσκεται στην διάθεση του ελέγχου το σύνολο των λογαριασμών της, ώστε να ταυτοποιηθεί το ποσό που υποβλήθηκε με τροποποιητική δήλωση με ανααιτιολόγητα ποσά στους λογαριασμούς της.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι με τις Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος καταλογίζονται σε αυτόν διαφορές προσαυξημένες με πρόσθετο φόρο λόγω φερόμενης ανακρίβειας και οι εν λόγω πρόσθετοι φόροι υπολογίστηκαν με βάση την διάταξη του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, θεωρούμενου ως ευνοϊκότερου.

Η φορολογική αρχή όφειλε να εφαρμόσει την αρχή της ευνοϊκότερης ρύθμισης και να εφαρμόσει μειωμένους συντελεστές κατά τον προσδιορισμό των προσθέτων φόρων λόγω ανακρίβειας και δη εκείνες του ήδη ισχύοντος άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει, λαμβανομένου μάλιστα υπόψη ότι το άρθρο 49 του Ν.4509/2017 ουδόλως τυγχάνει ευνοϊκότερο, καθόσον άγει στον καταλογισμό μεγαλύτερου ύψους προσθέτου φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 49 του ν. 4509/2017 : «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής: «17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος -κατ' απόλυτη εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας- κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων προέβη σε εφαρμογή της αρχής της επεικέστερης φορολογικής διάταξης κατά τον υπολογισμό των ποσών των φόρων και των προσαυξήσεων επ' αυτών, η οποία παρατίθενται στην δεύτερη σελίδα των προσβαλλόμενων πράξεων, επιβάλλοντας κάθε φορά, το χαμηλότερο από τον υπολογισμό ποσό, σε σύγκριση μεταξύ όσων προκύπτουν από το άρθρο 1 του ν. 2523/2997 σε σχέση προς τα άρθρα 58 και 53 ΚΦΔ. Ως εκ τούτου, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυγχάνει νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, κατά τα λοιπά, για τις πρωτογενείς καταθέσεις ετών 2012 και 2013, στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, δεν απεδείχθη η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής τους, ούτε ότι φορολογήθηκαν από άλλες διατάξεις, ή απαλλάχθηκαν από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτές να μην φορολογηθούν ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση, αποδεχόμεθα τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 20/12/2018 Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος των ελεγκτών του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., οι οποίες είναι νόμιμες, βάσιμες και αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 23/01/2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

**Υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος
Οικονομικού Έτους 2013**

Διαφορά φόρου	37.829,44 €
Πρόστιμο άρθ. 58 και Τόκοι άρθ. 53	35.484,01 €
Διαφορά Εισφοράς Αλληλεγγύης	4.416,09 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	77.729,54 €

**Υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος
Οικονομικού Έτους 2014**

Διαφορά φόρου	4.610,82 €
Πρόστιμο άρθ. 58 και Τόκοι άρθ. 53	4.122,99 €
Διαφορά Εισφοράς Αλληλεγγύης	71,79 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.805,60 €

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ**

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.