



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 30.05.2019

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 1839

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

γ. 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.)»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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. Την από 30.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, κατά: **1)** της υπ' αριθ./**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, **2)** της υπ' αριθ./**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ., 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:

1) Με την υπ' αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό φόρου εισοδήματος 110.968,82 €, πλέον 104.088,75 € (πρόσθετος φόρος/πρόστιμο), και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 10.933,04 €, και συνολικά 225.990,61 €.

2) Με την υπ' αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό φόρου εισοδήματος 122.490,08 €, πλέον 114.895,70 € (πρόσθετος φόρος/πρόστιμο), και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 15.684,13 €, και συνολικά 253.069,91 €.

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν διότι, στα πλαίσια γενόμενου ελέγχου στα εισοδήματα του προσφεύγοντα, κατόπιν του υπ' αρ. πρωτ./...../2016 (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ ΕΜΠ/2016) δελτίου πληροφοριών της «Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης», προέκυψαν υπόνοιες φοροδιαφυγής κατά το χρονικό διάστημα 2012 – 2015.

Συνεπεία αυτού, εκδόθηκε η υπ' αρ./...../2018 εντολή ελέγχου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, για την διενέργεια μερικού ελέγχου των διαχειριστικών χρήσεων 2012-2013 και φορολογικών ετών 2014-2015, και διαπιστώθηκε βάσει της από 31.12.2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ίδιας ως άνω φορολογικής αρχής, αποκρυσθαίνα φορολογητέα ύλη, η οποία, δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες εισοδήματος Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4 του ν. 2238/1994 και θεωρείται ισόποση προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη αιτία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/1994, για τις διαχειριστικές χρήσεις 2012 και 2013.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε προκειμένου να διαπιστωθεί εάν συντρέχει εφαρμογή των διατάξεων α) του άρθρου 48 §3 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994 Φ.Ε.Κ. Α' 151), όπως ίσχυε για εισοδήματα που αποκτήθηκαν μέχρι και το οικονομικό έτος 2014, και β) του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 όπως ίσχυε για εισοδήματα που αποκτήθηκαν για τα φορολογικά έτη 2014 – 2015, με βάση τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων του προσφεύγοντα που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Υ.Ο. 4105/2015).

Ο φορολογικός έλεγχος προέβη σε ανάλυση και επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών προϊόντων του προσφεύγοντα και της συζύγου του, στους τηρούμενους τραπεζικούς λογαριασμούς, και κατέληξε σε πρωτογενείς - αρχικές καταθέσεις - πιστώσεις που θεωρεί ότι συνιστούν τα συνολικά «εισοδήματα» του προσφεύγοντα, αφαιρώντας τις λοιπές τραπεζικές συναλλαγές άνευ φορολογικού ενδιαφέροντος (π.χ. τόκοι, μεταφορές, αναλήψεις για προσωπικές ανάγκες, συμψηφιστικές κινήσεις, λοιπές πράξεις κ.α.), λαμβάνοντας υπόψη ότι :

α) οι καταθέσεις που πραγματοποιούνται σε κοινούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα και της συζύγου του του με Α.Φ.Μ. (ιδιωτικός υπάλληλος για το φορολογικό έτος 2015), συμπεριελήφθησαν στα προσδιορισθέντα από τον έλεγχο εισοδήματα εξ ολοκλήρου για τον προσφεύγοντα, εκτός των πιστώσεων που αφορούν την μισθοδοσία της συζύγου.

β) σε ορισμένους από τους τραπεζικούς λογαριασμούς εκτός της συζύγου και της θυγατέρας του προσφεύγοντα, του με Α.Φ.Μ.,

συνδικαιούχος είναι και η αδελφή του του με Α.Φ.Μ. στον λογαριασμό της και μόνο, η οποία είναι μισθωτή υπάλληλος. Επίσης συνδικαιούχος είναι στον λογαριασμό της ο του με ΑΦΜ ο οποίος δεν φαίνεται να δηλώνει εισοδήματα πλην του φορολογικού έτους 2013 στο οποίο είναι μισθωτός.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του όλα τα στοιχεία που είχε στην διάθεση του, όπως στα με αρ. πρωτ./2018 και/2018 υπομνήματα του προσφεύγοντα μετά το κοινοποιηθέν σημείωμα διαπιστώσεων άρθρου 28 ν. 4174/2013, κατέληξε για τις διαχειριστικές χρήσεις 2012 έως 2015, σε μη αιτιολογημένες πρωτογενείς καταθέσεις, ως κάτωθι:

1. Διαχειριστική χρήση 2012

ΠΙΝΑΚΑΣ 1 : ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2012					
α/α	Περιγραφή Συναλλαγής	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Κατάθεση Πίστωση (€)
1.				8/3/2012	60.000,00
2.				26/3/2012	40.000,00
3.				2/4/2012	15.000,00
4.				17/5/2012	45.000,00
5.				24/5/2012	15.000,00
6.				5/6/2012	15.000,00
7.				18/6/2012	94.500,00
8.				17/9/2012	2.500,00
9.				10/12/2012	5.000,00
10.				12/1/2012	23.000,00
11.				14/2/2012	3.500,00

					
12.	..... ..... ..... .....	..... .....	..... .....	5/4/2012	1.254,24
13.	..... ..... ..... .....	.....	.....	27/4/2012	2.500,00
14.	..... ..... ..... .....	..... .....	..... .....	18/5/2012	5.000,00
15.	..... ..... ..... .....	..... .....	..... .....	20/6/2012	3.000,00
16.	..... ..... ..... .....	..... .....	..... .....	2/7/2012	2.110,00
17.	..... ..... ..... .....	..... .....	..... .....	11/7/2012	23.000,00
18.	..... ..... ..... .....	..... .....	..... .....	23/7/2012	280,28
19.	..... ..... ..... .....	..... .....	..... .....	10/8/2012	600
20.	..... ..... ..... .....	.....	.....	30/8/2012	800
21.	..... ..... ..... .....	..... .....	..... .....	6/8/2012	2.500,00
22.	..... ..... ..... .....	..... .....	..... .....	1/10/2012	5.000,00
23.	..... ..... ..... .....	..... .....	..... .....	8/11/2012	7.000,00
24.	..... ..... ..... .....	..... .....	..... .....	28/11/2012	930

25.	..... .....	.....	.....	6/7/2012	405
26.	..... .....	.....	.....	1/2/2012	4.982,76
27.	..... .....	.....	.....	30/5/2012	9.000,00
28.	..... .....	.....	.....	2/7/2012	2.000,00
29.	..... .....	.....	.....	10/7/2012	8.000,00
30.	..... .....	.....	.....	31/7/2012	1.800,00
31.	..... .....	.....	.....	9/8/2012	1.800,00
32.	..... .....	.....	.....	13/8/2012	5.000,00
33.	..... .....	.....	.....	10/9/2012	3.000,00
34.	..... .....	.....	.....	29/10/2012	3.200,00
35.	..... .....	.....	.....	29/10/2012	2.000,00
36.	..... .....	.....	.....	13/1/2012	1.650,00
37.	..... .....	.....	.....	20/1/2012	6.400,00
38.	..... .....	.....	.....	30/1/2012	2.160,00

39.	..... .....	.....	.....	28/2/2012	2.560,00
40.	..... .....	.....	.....	30/3/2012	1.400,00
41.	..... .....	.....	.....	29/10/2012	6.800,00
42.	..... .....	.....	.....	31/12/2012	3.780,00
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΕ ΑΠΟ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΤΟ ΕΤΟΣ 2012					438.412,28

2. Διαχειριστική χρήση 2013

ΠΙΝΑΚΑΣ 2 : ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2013					
α/α	Περιγραφή Συναλλαγής	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Κατάθεση Πίστωση (€)
1.				27/2/2013	74.378,39
2.				1/3/2013	30.000,00
3.				4/4/2013	4.700,00
4.				2/9/2013	5.000,00
5.				18/9/2013	9.300,00
6.				14/1/2013	120.000,00
7.				4/4/2013	150.000,00
8.				8/1/2013	5.000,00

9.	..... .....	.....	.....	17/1/2013	11.000,00
10.	..... .....	.....	.....	30/1/2013	36.656,64
11.	..... ..... .....	.....	.....	1/2/2013	27.918,26
12.	..... ..... .....	.....	.....	23/4/2013	609,89
13.	..... ..... .....	.....	.....	30/4/2013	900
14.	..... ..... .....	.....	.....	29/5/2013	1.300,00
15.	..... ..... .....	.....	.....	27/6/2013	2.000,00
16.	..... ..... .....	.....	.....	26/7/2013	138,34
17.	..... ..... .....	.....	.....	2/9/2013	1.500,00
18.	..... ..... .....	.....	.....	23/9/2013	1.000,00
19.	..... ..... .....	.....	.....	25/10/2013	1.900,00

20.	..... .....	.....	.....	28/2/2013	3.250,00
21.	..... .....	.....	.....	26/4/2013	1.750,00
22.	..... .....	.....	.....	30/1/2013	19.000,00
23.	..... .....	.....	.....	28/2/2013	6.350,00
24.	..... .....	.....	.....	30/4/2013	1.050,00
25.	..... .....	.....	.....	31/7/2013	1.578,00
26.	..... .....	.....	.....	2/9/2013	1.087,00
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΕ ΑΠΟ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΤΟ ΕΤΟΣ 2013					517.366,52

3. Φορολογικό έτος 2014

ΠΙΝΑΚΑΣ 3 : ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2014					
α/α	Περιγραφή Συναλλαγής	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Κατάθεση Πίστωση (€)
1.				4/6/2014	1.000,00
2.				13/6/2014	1.000,00
3.				18/6/2014	500
4.				1/12/2014	5.000,00
5.				4/12/2014	168

6.	..... .....	.....	.....	19/12/2014	235,2
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΕ ΑΠΟ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΤΟ ΕΤΟΣ 2014					7.903,20

4. Φορολογικό έτος 2015

ΠΙΝΑΚΑΣ 4 : ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2015					
α/α	Περιγραφή Συναλλαγής	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Κατάθεση Πίστωση (€)
1.				5/1/2015	500
2.				9/1/2015	500
3.				12/1/2015	2.000,00
4.				14/1/2015	2,500,00
5.				20/1/2015	700
6.				23/1/2015	4.630,00
7.				9/2/2015	300
8.				13/2/2015	1.000,00
9.				3/3/2015	300
10.				5/1/2015	405

11.	..... ..... .....	.....	.....	3/2/2015	405
12.	..... ..... .....	.....	.....	26/2/2015	420
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΕ ΑΠΟ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΤΟ ΕΤΟΣ 2015					13.660,00

Ακολούθως, ο φορολογικός έλεγχος συνέκρινε τα ανωτέρω προσδιορισθέντα εισοδήματα από τις πρωτογενείς καταθέσεις με τα δηλωθέντα εισοδήματα, και κατέληξε σε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, ως κάτωθι:

		ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ					ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ (γ)= (α) - (β)
ΔΙΑΧ- ΦΟΡ. ΕΤΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘ ΕΝΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (α)	ΑΚΑΘ. ΕΣΟΔΑ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΕΠ.	Φ.Π.Α.	ΠΑΡΑΚΡΑΤ ΗΣΗ ΦΟΡΟΥ	ΕΚΜΙΣΘΩΣΗ ΚΑΤΟΙΚΙΩΝ	ΣΥΝΟΛΟ (β)	
2012	438.412,28	150.995,18	34.728,89	4.526,25	2.400,00	183.597,82	254.814,46
2013	517.366,52	113.138,39	26.021,82	677,14	2.250,00	140.733,07	376.633,45
2014	7.903,20	400,00	92,00	0,00	3.000,00	3.492,00	4.411,20
2015	13.660,00	24.991,78	5.748,11	449,98	3.000,00	33.289,91	0,00

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο συντάχθηκε η από 31.12.2018 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, και εκδόθηκαν στο όνομα του προσφεύγοντα, οι ως άνω προσβαλλόμενες Οριστικές πράξεις, διαχειριστικών χρήσεων 2012 και 2013.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. ανάλυση φορολογητέων καθαρών κερδών (τεκμαρτών) από την άσκηση της ατομικής επιχείρησης (ως εργολάβος – κατασκευαστής) και σύγκριση με τα λογιστικά (πραγματικά) κέρδη, η δε διαφορά να χρησιμοποιηθεί για κάλυψη προσαύξησης περιουσίας.
2. προσκόμιση συμβολαίου πώλησης οικοπέδου, το δε κέρδος να χρησιμοποιηθεί για κάλυψη προσαύξησης περιουσίας.
3. για το καταλογισθέν ποσό των 75.000,00 € τη χρήση 2012, επικαλείται επιστροφή μέρους δανείου
4. οι πρωτογενείς καταθέσεις των χρήσεων 2012 και 2013, προέρχονται από αναλήψεις της ίδιας ημέρας από διάφορους τραπεζικούς λογαριασμούς

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζει και επικαλείται διάφορα έγγραφα, **τα οποία δεν διευκρινίζεται αν είναι νέα στοιχεία**, για τα οποία δεν υπήρξε αναλυτική επεξεργασία εκ μέρους της φορολογικής αρχής.

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, και βάσει των προσκομιζόμενων στοιχείων, τα οποία παραθέτει στην ενδικοφανή του προσφυγή, η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (ΧΑΝΙΩΝ) και εκδόθηκε υπ' αριθμ./2019 πράξη αναπομπής της Δ.Ε.Δ., η οποία έχει ως εξής:

ΠΡΑΞΗ ΑΝΑΠΟΜΠΗΣ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

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

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

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

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

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

4. Την από **30/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά: **1)** της υπ' αρ./**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2013 (διαχειριστική χρήση 01.01-31.12.2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, **2)** της υπ' αρ./**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2014 (διαχειριστική χρήση 01.01-31.12.2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, καθώς και την από **31.12.2018** έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος**, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,

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

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζει και επικαλείται τα κατωτέρω έγγραφα, **τα οποία δεν διευκρινίζεται αν είναι νέα στοιχεία**, ως αναλυτικά περιγράφονται και προσκομίζονται, ήτοι:

- Βεβαίωση στοιχείων επισκέψεων θυρίδων της
- Βεβαίωση στοιχείων επισκέψεων θυρίδων της
- Υπεύθυνη δήλωση του
- Εκτύπωση κίνησης του υπ' αρ. λογαριασμού της, για το διάστημα από 07.03.2012 – 31.12.2012
- Εκτύπωση κίνησης του υπ' αρ. λογαριασμού της, για το διάστημα από 02.01.2013 – 31.12.2013
- Αντίγραφο κίνησης λογαριασμού, για το διάστημα από 08.01.2013 – 23.04.2013 και από 04.07.2013 – 25.10.2013
- Κίνηση του υπ' αρ. λογαριασμού της, για το διάστημα από 02.04.2012 – 30.04.2012.
- Κίνηση του υπ' αρ. λογαριασμού της, για το διάστημα από 03.01.2012 – 31.12.2012.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι κατωτέρω πιστώσεις που καταλογίστηκαν από τον έλεγχο, προέρχονται από προηγούμενες αναλήψεις ή από αναλήψεις την ίδια ημέρα από τους τραπεζικούς του λογαριασμούς ή από μετρητά που είχε σε τραπεζικές θυρίδες, ήτοι:

1. την 30/03/2012 έκανα κατάθεση στην τράπεζα στον λογαριασμό μου (όψεως) το ποσό των 1.400,00 ευρώ. Το ποσό αυτό τροφοδοτήθηκε από ανάληψη 2.400,00 ευρώ που έγινε την ίδια ημέρα από τον λογαριασμό μου της τράπεζας **(σχετικό 3).**
2. την 31/12/2012 έκανα κατάθεση στην τράπεζα στον λογαριασμό μου (όψεως) το ποσό των 3.780,00 ευρώ. Το ποσό αυτό τροφοδοτήθηκε από ανάληψη 8.780,00 ευρώ που έγινε την ίδια ημέρα από τον λογαριασμό μου της τράπεζας **(σχετικό 4).**
3. την 30/01/2013 έκανα κατάθεση στην τράπεζα στον λογαριασμό μου (όψεως) το ποσό των 19.000,00 ευρώ. Το ποσό αυτό τροφοδοτήθηκε από ανάληψη 10.000,00 που έγινε την ίδια ημέρα από τον λογαριασμό μου της και το υπόλοιπο ποσό των 9.000,00 από τα διαθέσιμα μετρητά μου **(σχετικό 5).**
4. την 26/04/2013 έκανα κατάθεση στην τράπεζα στον λογαριασμό μου το ποσό των 1.750,00 ευρώ. Το ποσό αυτό τροφοδοτήθηκε από ανάληψη 3.000,00 ευρώ που έγινε στις 24/04/2013 από τον λογαριασμό μου της τράπεζας **(σχετικό 6).**
5. την 30/04/2013 έκανα κατάθεση στην τράπεζα στον λογαριασμό μου (όψεως) το ποσό των 1.050,00 ευρώ. Το ποσό αυτό τροφοδοτήθηκε από ανάληψη 2.000,00 ευρώ που έγινε την ίδια ημέρα από τον λογαριασμό μου της τράπεζας **(σχετικό 7).**
6. την 31/07/2013 έκανα κατάθεση στην τράπεζα στον λογαριασμό μου (όψεως) το ποσό των 1.578,00 ευρώ. Το ποσό αυτό τροφοδοτήθηκε από ανάληψη 1.650,00 ευρώ που έγινε την προηγούμενη ημέρα από τον λογαριασμό μου της τράπεζας **(σχετικό 8).**
7. την 02/09/2013 έκανα κατάθεση στην τράπεζα στον λογαριασμό μου (όψεως) το ποσό των 1.087,00 ευρώ. Το ποσό αυτό τροφοδοτήθηκε από ανάληψη 4.400,00 ευρώ που έγινε την ίδια ημέρα από τον λογαριασμό μου της τράπεζας **(σχετικό 9).**
8. την 30/05/2012 έκανα κατάθεση στην τράπεζα στον λογαριασμό μου το ποσό των 9.000,00 ευρώ. Το ποσό αυτό τροφοδοτήθηκε από ανάληψη 31.900,00 ευρώ που έγινε την ίδια ημέρα από τον λογαριασμό μου της τράπεζας **(σχετικό 10).**
9. την 02/07/2012 έκανα κατάθεση στην τράπεζα στον λογαριασμό μου το ποσό των 2.000,00 ευρώ. Το ποσό αυτό τροφοδοτήθηκε από ανάληψη 7.800,00 ευρώ που έγινε την ίδια ημέρα από τον λογαριασμό μου της τράπεζας **(σχετικό 11).**
10. την 31/07/2012 έκανα κατάθεση στην τράπεζα στον λογαριασμό μου το ποσό των 1.800,00 ευρώ. Το ποσό αυτό τροφοδοτήθηκε από ανάληψη 10.000,00 ευρώ που έγινε την ίδια ημέρα από τον λογαριασμό μου της τράπεζας **(σχετικό 12).**
11. την 09/08/2012 έκανα κατάθεση στην τράπεζα στον λογαριασμό μου το ποσό των 1.800,00 ευρώ. Το ποσό αυτό τροφοδοτήθηκε από αναλήψεις 3.570,00 ευρώ που έγιναν στις 03/08/2012 και

- 06/08/2012 από τον λογαριασμό μου της τράπεζας **(σχετικό 13).**
12. την 28/02/2013 έκανα κατάθεση στην τράπεζα στον λογαριασμό μου το ποσό των 3.250,00 ευρώ. Το ποσό αυτό τροφοδοτήθηκε από ανάληψη 47.420,00 ευρώ που έγινε την ίδια ημέρα από τον λογαριασμό μου της **(σχετικό 14).**

-
1. την 12/01/2012 έκανα κατάθεση το ποσό 23.000,00 ευρώ στην στον λογαριασμό μου Το ποσό αυτό τροφοδοτήθηκε από τα μετρητά που διατηρούσα στην θυρίδα μου με αριθμό Νο 90 στην τράπεζα όπου την επισκέφτηκα την ίδια ημέρα **(σχετικό 15).**
2. την 14/02/2012 έκανα κατάθεση στην στον λογαριασμό μου το ποσό των 3.500,00 ευρώ. Το ποσό αυτό τροφοδοτήθηκε από ανάληψη 30.000,00 ευρώ που έγινε στις 06/02/2012 από τον λογαριασμό μου της **(σχετικό 16).**
3. την 27/04/2012 έκανα κατάθεση το ποσό 2.500,00 ευρώ στην στον λογαριασμό μου Το ποσό αυτό τροφοδοτήθηκε από ανάληψη 30.000,00 ευρώ που έγινε από το λογαριασμό μου της τράπεζας την ίδια ημέρα **(σχετικό 17).**
4. την 18/05/2012 έκανα κατάθεση το ποσό 5.000,00 ευρώ στην στον λογαριασμό μου Το ποσό αυτό τροφοδοτήθηκε από ανάληψη 25.000,00 που έγινε από το λογαριασμό μου της τράπεζας την ίδια ημέρα **(σχετικό 18).**
5. την 20/06/2012 έκανα κατάθεση το ποσό 3.000,00 ευρώ στην στον λογαριασμό μου Το ποσό αυτό τροφοδοτήθηκε από ανάληψη 15.400,00 που έγινε από το λογαριασμό μου της τράπεζας την ίδια ημέρα **(σχετικό 19).**
6. την 02/07/2012 έκανα κατάθεση το ποσό 2.110,00 ευρώ στην στον λογαριασμό μου Το ποσό αυτό τροφοδοτήθηκε από ανάληψη 7.800,00 ευρώ που έγινε από το λογαριασμό μου της τράπεζας την ίδια ημέρα **(σχετικό 20).**
7. την 11/07/2012 έκανα κατάθεση στον λογαριασμό μου το ποσό 23.000,00 ευρώ στην Εμπορική τράπεζα. Το ποσό αυτοτροφοδοτήθηκε από αναλήψεις 13.400,00 ευρώ που έγιναν από το λογαριασμό μου της τράπεζας στις 05/07/2012 και 09/07/2012 Το υπόλοιπο ποσό 9.600,00 το συμπλήρωσα από τα διαθέσιμα μετρητά μου **(σχετικό 21).**
8. την 10/08/2012 έκανα κατάθεση το ποσό 600,00 ευρώ στην στον λογαριασμό μου Το ποσό αυτό τροφοδοτήθηκε από ανάληψη που έγινε 1.300,00 από το λογαριασμό μου της τράπεζας την ίδια ημέρα **(σχετικό 22).**
9. την 30/08/2012 έκανα κατάθεση το ποσό 800,00 ευρώ στην στον λογαριασμό μου Το ποσό αυτό τροφοδοτήθηκε από ανάληψη 13.000,00 ευρώ που έγινε από το λογαριασμό μου της τράπεζας την ίδια ημέρα **(σχετικό 23).**
10. την 06/09/2012 έκανα κατάθεση το ποσό 2.500,00 ευρώ στην στον λογαριασμό μου Το ποσό αυτό τροφοδοτήθηκε από ανάληψη 2.800,00 που έγινε από το λογαριασμό μου της τράπεζας την ίδια ημέρα **(σχετικό 24).**

11. την 01/10/2012 έκανα κατάθεση το ποσό 5.000,00 ευρώ στην στον λογαριασμό μου Το ποσό αυτό τροφοδοτήθηκε από ανάληψη 10.000,00 που έγινε από το λογαριασμό μου της τράπεζας την ίδια ημέρα **(σχετικό 25)**.
12. την 28/11/2012 έκανα κατάθεση το ποσό 930,00 ευρώ στην στον λογαριασμό μου Το ποσό αυτό τροφοδοτήθηκε από ανάληψη 11.000,00 που έγινε από το λογαριασμό μου της τράπεζας την ίδια ημέρα **(σχετικό 26)**.
13. την 08/01/2013 έκανα κατάθεση το ποσό 5.000,00 ευρώ στην στον λογαριασμό μου Το ποσό αυτό τροφοδοτήθηκε από ανάληψη ίδιου ποσού που έγινε από το λογαριασμό μου της τράπεζας την ίδια ημέρα **(σχετικό 27)**.
14. Την 17/01/2013 μου έγινε κατάθεση στον λογαριασμό μου στην από τον αγοραστή Το ποσό 11.000,00 ευρώ το οποίο είναι υπόλοιπο οφειλής από την αγορά του ακινήτου με αριθμό συμβολαίου στις 30/12/2011 **(σχετικό 28)**.
15. την 30/04/2013 έκανα κατάθεση το ποσό 900,00 ευρώ στην στον λογαριασμό μου Το ποσό αυτό τροφοδοτήθηκε από ανάληψη 2.000,00 που έγινε από το λογαριασμό μου της τράπεζας την ίδια ημέρα **(σχετικό 29)**.
16. την 29/05/2013 έκανα κατάθεση το ποσό 1.300,00 ευρώ στην στον λογαριασμό μου Το ποσό αυτό τροφοδοτήθηκε από ανάληψη 5.000,00 ευρώ που έγινε από το λογαριασμό μου της τράπεζας την ίδια ημέρα **(σχετικό 30)**.
17. την 27/06/2013 έκανα κατάθεση το ποσό 2.000,00 ευρώ στην στον λογαριασμό μου Το ποσό αυτό τροφοδοτήθηκε από ανάληψη 2.100,00 ευρώ που έγινε από το λογαριασμό μου της τράπεζας την ίδια ημέρα **(σχετικό 31)**.
18. την 02/09/2013 έκανα κατάθεση το ποσό 1.500,00 ευρώ στην στον λογαριασμό μου Το ποσό αυτό τροφοδοτήθηκε από ανάληψη 4.520,00 ευρώ που έγινε από το λογαριασμό μου της τράπεζας την ίδια ημέρα **(σχετικό 32)**.
19. την 23/09/2013 έκανα κατάθεση το ποσό 1.500,00 ευρώ στην στον λογαριασμό μου Το ποσό αυτό τροφοδοτήθηκε από ανάληψη 1.940,00 ευρώ που έγινε από το λογαριασμό μου της τράπεζας την ίδια ημέρα **(σχετικό 33)**.
20. την 25/10/2013 έκανα κατάθεση το ποσό 1.900,00 ευρώ στην στον λογαριασμό μου Το ποσό αυτό τροφοδοτήθηκε από ανάληψη 2.100,00 ευρώ που έγινε από το λογαριασμό μου της τράπεζας την ίδια ημέρα **(σχετικό 34)**.

.....

1. την 02/04/2012 έκανα κατάθεση το ποσό 15.000,00 ευρώ στην στον λογαριασμό μου Το ποσό αυτό τροφοδοτήθηκε από ανάληψη ίδιου ποσού που έγινε από το λογαριασμό μου (όψεως) της τράπεζας την ίδια ημέρα **(σχετικό 35)**.

2. την 01/03/2013 έκανα κατάθεση με τραπεζική επιταγή το ποσό 30.000,00 ευρώ στην στον λογαριασμό μου Το ποσό αυτό τροφοδοτήθηκε από ανάληψη 47.420,00 και έπειτα έκδοση επιταγής που έγινε από το λογαριασμό μου της μια ημέρα πριν (28/2/2013) **(σχετικό 36).**
3. την 04/04/2013 έκανα κατάθεση το ποσό 4.700,00 ευρώ στην στον λογαριασμό μου Το ποσό αυτό τροφοδοτήθηκε από τα μετρητά που είχα διαθέσιμα στην θυρίδα μου με αριθμό συμβολαίου στην τράπεζα όπου την επισκέφτηκα την ίδια ημέρα **(σχετικό 37).**
4. την 04/04/2013 έκανα κατάθεση το ποσό 150.000,00 ευρώ στην στον λογαριασμό μου Το ποσό αυτό τροφοδοτήθηκε από τα μετρητά που είχα διαθέσιμα στην θυρίδα μου με αριθμό συμβολαίου στην τράπεζα όπου την επισκέφτηκα την ίδια ημέρα **(σχετικό 38).**
5. την 14/01/2013 έκανα κατάθεση το ποσό 120.000,00 ευρώ στην στον λογαριασμό μου Το ποσό αυτό τροφοδοτήθηκε από τα μετρητά που είχα διαθέσιμα στην θυρίδα μου με αριθμό συμβολαίου στην ίδια τράπεζα όπου την επισκέφτηκα την ίδια ημέρα **(σχετικό 39)''.**

Παρακαλούμε να μας διευκρινίσετε, **για κάθε μία περίπτωση χωριστά :**

- 1) Αν τα εν λόγω αναληφθέντα ποσά, διοχετεύθηκαν σε άλλες καταθέσεις (ενδιάμεσες) ή
- 2) Αν αποδείχθηκε η ανάλωσή τους για δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, σύμφωνα με τις ισχύουσες οδηγίες που δόθηκαν με την υπ' αριθμ. ΔΕΑΦΑ 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 Εγκύκλιο του Υ.Ο και την ΠΟΛ 1175/2017 διαταγή του Διοικητή της ΑΑΔΕ

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, κρίνεται ότι απαιτούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Α ν α π έ μ π ο υ μ ε

την υπόθεση αυτή στην αρμόδια Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ), που εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ή έρευνες), ως προς τα προαναφερθέντα στοιχεία, καθώς και διευκρινίσεις επί των αναφερομένων στην έκθεση απόψεων να αποστείλει στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το σχετικό της πόρισμα και εφόσον από τις επαληθεύσεις αυτές διαφοροποιούνται τα αρχικά πορίσματα του ελέγχου να γίνει επαναπροσδιορισμός του φορολογητέου Εισοδήματος εντός προθεσμίας δέκα (10) εργάσιμων ημερών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του κεφαλαίου Δ της ΠΟΛ 1069/2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Η παραπάνω πράξη κοινοποιήθηκε στην αρμόδια ελεγκτική αρχή (Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ) με το αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2019 ΕΜΠ/2019 έγγραφο.

Ταυτόχρονα, στις 11.04.2019 αποστείλαμε στον προσφεύγοντα τη με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ./2019 "ΚΛΗΣΗ ΠΡΟΣ ΑΚΡΟΑΣΗ ΜΕ ΥΠΟΒΟΛΗ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΑΠΟΨΕΩΝ", με την οποία, καλούσαμε τον προσφεύγοντα, "προς υποβολή γραπτού υπομνήματος στην Υπηρεσία μας **εντός πέντε (5) ημερολογιακών ημερών από τη λήψη της παρούσας**, προκειμένου να εκθέσει τυχόν περαιτέρω απόψεις σχετικά με τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκόμισε με την ενδικοφανή προσφυγή, για την απόδειξη των προβαλλόμενων σε αυτήν λόγων".

Επειδή, επί της ως άνω Κλήσης σε Ακρόαση, ο προσφεύγων δεν απάντησε, μέχρι και την έκδοση της παρούσης.

Επειδή, επί της ως άνω αναπομπής, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ απέστειλε το με αρ. πρωτ./2019 (αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019) “ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΤΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΑΝΑΠΟΜΠΗΣ με αριθμό/2019), σύμφωνα με το οποίο:

“Σε εκτέλεση της προαναφερόμενης πράξης αναπομπής που διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας, και κατόπιν της επεξεργασίας των στοιχείων που προσκομίζονται και τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης που τηρείται στο αρχείο μας σας γνωρίζουμε τα παρακάτω :

Τα προσκομισθέντα στοιχεία (για τα οποία δεν διευκρινίζεται εάν πρόκειται για νέα στοιχεία) , σας γνωρίζουμε ότι είχαν προσκομιστεί στον έλεγχο από τον κ. με το με αριθμό/2018 εκπρόθεσμο συμπληρωματικό υπόμνημα επί του κοινοποιηθέντος σημειώματος διαπιστώσεων. Λήφθηκαν υπόψη κατά την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου και την σύνταξη των οριστικών πράξεων χωρίς όμως να υπάρξει αναλυτική επεξεργασία τους λόγω του επείγοντος της έκδοσης πράξεων λόγω παραγραφής.

Ήδη επί των παραπάνω στην έκθεση ελέγχου αναφέρονται τα εξής :

α) Από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα που συνεργάζεται του χορηγήθηκαν στοιχεία σύμφωνα με τα οποία μεγάλος αριθμός από τις καταθέσεις που από τον έλεγχο θεωρήθηκαν πρωτογενείς, προέρχονται από αναλήψεις που πραγματοποιήθηκαν από τον ίδιο, την ίδια ή προηγούμενες ημέρες από λογαριασμούς που τηρεί στην ίδια ή άλλη τράπεζα.

- **Ο έλεγχος είχε διαπιστώσει και δεν έχει περιλάβει στις πρωτογενείς καταθέσεις του ελεγχόμενου, μεταφορές που έγιναν μεταξύ των λογαριασμών του όπως αυτές προέκυψαν από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του. Δεν μπορεί όμως να λάβει υπόψη του τις αναλήψεις μετρητών ποσών που συσχετίζονται κατά προσέγγιση με πρωτογενείς καταθέσεις που καταλογίζονται, χωρίς να υπάρχει επαρκής τεκμηρίωση, λαμβάνοντας υπόψη και το γεγονός ότι ο ελεγχόμενος κατά κανόνα χρησιμοποιούσε την τραπεζική μεταφορά κεφαλαίων μεταξύ των λογαριασμών του.**

β) Για κάποιες καταθέσεις που καταλογίζονται από τον έλεγχο ως πρωτογενείς ισχυρίζεται ότι προέρχονται από μετρητά που ήταν διαθέσιμα σε τραπεζική θυρίδα που τηρούσε στην και την οποία επισκέφτηκε τις ημέρες των καταθέσεων σύμφωνα με βεβαίωση στοιχείων επισκέψεων θυρίδων της τράπεζας.

- **Για τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου ότι κάποιες καταθέσεις προέρχονται από μετρητά που υπήρχαν σε θυρίδα που τηρούσε στην, από τον έλεγχο δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός μόνο με την ημερομηνία επίσκεψης στην θυρίδα χωρίς άλλη τεκμηρίωση .**

γ) Για συγκεκριμένη κατάθεση (11.000,00 €) που έγινε από τον την 08/01/2013 ισχυρίζεται ότι είναι υπόλοιπο οφειλής από πώληση ακινήτου σύμφωνα, με το συμβόλαιο οριζόντιας ιδιοκτησίας με αριθμό/2011.

- **Για το ποσό (11.000,00 € την 17/01/2013) που προέρχεται από υπόλοιπο πώλησης οριζόντιας ιδιοκτησίας στον σύμφωνα με το συμβόλαιο/2011, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε, από την ανάγνωση του συμβολαίου (σελ. 8) ότι υπόλοιπο ποσό ύψους 47.000,00 € εδέχθη ο πωλητής και συμφώνησε και ο αγοραστής να καταβληθεί σε μία άτοκη δόση την 30/05/2012 ή νωρίτερα ενώπιον της συμβολαιογράφου, συντασσόμενης και συμβολαιογραφικής πράξης για την εξόφληση του πιστωθέντος τιμήματος, γεγονός που δεν συμφωνεί με τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου, καθόσον δεν προσκομίστηκε οποιοδήποτε δικαιολογητικό για την απόδειξη του.**

Επιπλέον, σε ότι αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι, παρακάτω πιστώσεις που καταλογίστηκαν από τον έλεγχο, προέρχονται από προηγούμενες αναλήψεις ή από αναλήψεις που πραγματοποιήθηκαν την ίδια μέρα από τους τραπεζικούς του λογαριασμούς ή από μετρητά που είχε σε τραπεζικές θυρίδες έχουμε να διευκρινίσουμε τα εξής :

.....

1. Κατάθεση ποσού 1.400,00 € την 30/03/2012 στον λογ. προέρχεται σύμφωνα με τον προσφεύγοντα από ανάληψη 2.400,00 € που έγινε την ίδια μέρα από τον λογ. **Η ανάληψη από τον λογ. έγινε σε δύο δόσεις (1.400 & 1.000 €). Ο λογ. είναι καταθετικός - δανειακός στον οποίο πιστώνονται οι δόσεις δανείου. Χρησιμοποιείται και σαν λογ. όψεως με την έκδοση επιταγών για την εξυπηρέτηση της δραστηριότητας του. Οι επιταγές αυτές καλύπτονται με τις καταθέσεις μετρητών που δεν δικαιολογούνται (13/1/12 - 1.650,00 €, 21/1/12 - 6.400,00 €, 31/1/12 - 2.160, 00 €, 28/02/12 - 2.560,00 €) και οι οποίες καταλογίστηκαν για τις οποίες ο προσφεύγων δεν προβάλλει αντιρρήσεις. (Επίσης η κατάθεση θα μπορούσε να γίνει ηλεκτρονικά εφόσον πρόκειται για δοσοληψίες της ίδιας τράπεζας και της ίδιας ημέρας).**
2. Κατάθεση ποσού 3.780,00 € την 31/12/2012 στον λογ. προέρχεται από ανάληψη 8.780,00 € από τον λογ. την ίδια ημερομηνία. **Η ανάληψη από τον λογ. έγινε σε δύο δόσεις (3.780 & 5.000 €). Ο λογ. είναι καταθετικός - δανειακός στον οποίο πιστώνονται οι πιστώσεις δανείου. Χρησιμοποιείται και σαν λογ. όψεως με την έκδοση επιταγών για την εξυπηρέτηση της δραστηριότητας του. Η κατάθεση θα μπορούσε να γίνει ηλεκτρονικά εφόσον πρόκειται για δοσοληψίες της ίδιας τράπεζας και της ίδιας ημέρας. Πάντως εφόσον από τον λογ. πραγματοποιείται πληρωμή της επιταγής Νοτην 03/01/2013 ποσού 3.772 € θα μπορούσε να γίνει δεκτό ότι πρόκειται για χρήματα που μεταφέρθηκαν για την κάλυψη της συγκεκριμένης επιταγής.**
3. Κατάθεση ποσού 19.000,00 € την 30/01/2013 στον λογ. προέρχεται από ανάληψη 10.000,00 € από τον λογ. της την ίδια ημερομηνία και το υπόλοιπο ποσό 9.000 € από διαθέσιμα μετρητά. **Η ανάληψη μετρητών που επικαλείται ο προσφεύγων έγινε σε τρεις δόσεις (6.000 €, 3.000 € και 1.000 €). Ο λογ. είναι καταθετικός - δανειακός στον οποίο πιστώνονται οι πιστώσεις δανείου. Χρησιμοποιείται και σαν λογ. όψεως με την έκδοση επιταγών για την εξυπηρέτηση της δραστηριότητας του. Το ποσό των 9.000 € που προέρχεται από διαθέσιμα μετρητά δεν γίνεται δεκτό. Πάντως την 01/02/2013 πληρώθηκε η επιταγή Νο ποσού 18.892,75 € από τον λογ. της τράπεζας Θα μπορούσε να γίνει δεκτό ότι το ποσό των 10.000 € μεταφέρθηκε για την κάλυψη της επιταγής.**
4. Κατάθεση ποσού 1.750 € την 26/04/2013 στον λογ. προέρχεται από ανάληψη 3.000 € την 24/04/13 από τον λογ. της **Θα μπορούσε να γίνει δεκτό εφόσον από τον λογαριασμό πραγματοποιείται πληρωμή 1.732,12 € την 26/04/2013 με την αιτιολογία Πληρωμή Οργανισμού ΦΠΑ και αφορά την πρώτη δόση ΦΠΑ για το Α τρίμηνο 2013 (δήλωση/2013).**
5. Κατάθεση ποσού 1.050 € την 30/04/2013 στον λογ. προέρχεται από ανάληψη 2.000 € από τον λογ. της **Θα μπορούσε να γίνει δεκτό εφόσον από τον λογαριασμό πραγματοποιείται πληρωμή 4.500 € την 02/05/2013 για την εξόφληση δύο επιταγών και με την κατάθεση καλύφθηκε το υπόλοιπο του λογαριασμού.**
6. Κατάθεση ποσού 1.578 € την 31/07/2013 στον λογ.: προέρχεται από ανάληψη ποσού 1.650 € την 30/07/2013 από τον λόγ. της **Η ανάληψη έγινε σε τρεις δόσεις (700 €, 350 € & 600 €) μέσω ATM την 31/07/2013. Το ποσό της κατάθεσης θα μπορούσε να γίνει δεκτό εφόσον χρησιμοποιήθηκε για την κάλυψη επιταγής (1.000 €) και για πληρωμή δανείου (577,56 €) την 31/07/2013 .**
7. Κατάθεση ποσού 1.087 € την 02/09/2013 στον λογ. προέρχεται από ανάληψη ποσού 4.400 € την ίδια μέρα από τον λογ. της **Η ανάληψη έγινε σε τρεις δόσεις (3.000 € και 700 €, 700 € από ATM). Το ποσό της κατάθεσης θα μπορούσε να γίνει δεκτό εφόσον χρησιμοποιήθηκε για την πληρωμή επιταγής την 04/09 ποσού 1.000 € και έξοδα ανανέωσης θυρίδων (86,10 €) την 02/09/13.**
8. Κατάθεση ποσού 9.000 € την 30/05/2012 στον λογ. προέρχεται από ανάληψη 31.900 € από τον λογ. της την ίδια ημερομηνία. **Από τον έλεγχο έγινε δεκτό ότι από το ποσό των 31.900 € που έγινε ανάληψη, μεταφέρθηκε στον λογ. της ποσό 8.500 € για την πληρωμή τεσσάρων επιταγών την 30/05/2012 ποσών 2.000 €, 2.000 €, 2.500 € και 2.000 €. Επίσης μεταφέρθηκε στον λογ. της ποσό 7.645 € την ίδια ημερομηνία για**

την πληρωμή δύο επιταγών ποσών 5.000 € και 2.140 € αντίστοιχα αυθημερόν. Για το ποσόν των 9.000 € που ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προέρχεται από την ίδια «δεξαμενή» δεν φαίνεται να υπάρχει σκοπιμότητα για την μεταφορά καθώς δεν φαίνεται να εξυπηρετεί ούτε κάλυψη επιταγών ούτε πληρωμή κάποιας υποχρέωσης.

9. Κατάθεση ποσού 2.000 € την 02/07/12 στον λογ. προέρχεται από ανάληψη ποσού 7.800 € την ίδια ημέρα από τον λογ. της Η ανάληψη έγινε σε 5 δόσεις από ΑΤΜ και τράπεζα (700 €, 700 €, 700 €, 700 € και 5.000 €) την ίδια ημέρα. Από το ποσό αυτό έγινε δεκτό ότι μεταφέρθηκε ποσό 2.000 € στον λογ. της για την κάλυψη ισόποσης επιταγής. Για τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα δεν αποδεικνύεται η σκοπιμότητα για την μεταφορά καθώς δεν φαίνεται να εξυπηρετεί ούτε κάλυψη επιταγών ούτε πληρωμή κάποιας υποχρέωσης.

10. Κατάθεση ποσού 1.800 € την 31/07/2012 στον λογ. προέρχεται από ανάληψη ποσού 10.000 € από τον λογ. της Από το ποσό αυτό έγινε δεκτό ότι ποσό 6.250 € μεταφέρθηκε στον λογ. της για την κάλυψη επιταγής 6.100 € την 01/08/12. Για τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα δεν αποδεικνύεται η σκοπιμότητα για την μεταφορά καθώς δεν φαίνεται να εξυπηρετεί ούτε κάλυψη επιταγών ούτε πληρωμή κάποιας υποχρέωσης.

11. Κατάθεση ποσού 1.800 € την 09/08/2012 στον λογ. προέρχεται από αναλήψεις ποσών 3.570 € της 03/08/12 και της 06/08/2012 από τον λογ. της Οι αναλήψεις που επικαλείται ο προσφεύγων έγιναν μέσω ΑΤΜ (4 X 700 €) + (2 X 300 €) + (1X 170 €) γεγονός που δεν συνάδει με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα. Επίσης δεν αποδεικνύεται η σκοπιμότητα για την μεταφορά καθώς δεν φαίνεται να εξυπηρετεί ούτε κάλυψη επιταγών ούτε πληρωμή κάποιας υποχρέωσης.

12. Κατάθεση ποσού 3.250 € την 28/02/2013 στον λογ. προέρχεται από ανάληψη ποσού 47.420 € που έγινε την ίδια ημέρα από τον λογ. (.....) της Η ανάληψη πραγματοποιήθηκε σε δύο δόσεις την 28/02/2013 (7.420 € και 40.000 €). Δεν αποδεικνύεται η σκοπιμότητα για την μεταφορά καθώς δεν φαίνεται να εξυπηρετεί ούτε κάλυψη επιταγών ούτε πληρωμή κάποιας υποχρέωσης.

.....
1. Κατάθεση ποσού 23.000 € την 12/01/2012 στον λογ. το οποίο προέρχεται από μετρητά που υπήρχαν σε θυρίδα στην τράπεζα (.....) την οποία επισκέφθηκε την ίδια ημέρα. Όντως ο προσφεύγων, επισκέφτηκε την θυρίδα που διατηρούσε στην Τράπεζα την 12/01/12 σύμφωνα με βεβαίωση της τράπεζας. Δεν αποδεικνύεται ο λόγος της επίσκεψης στην θυρίδα (κατάθεση, ανάληψη ή άλλη εργασία) ούτε η σκοπιμότητα για την κατάθεση καθώς δεν φαίνεται να εξυπηρετεί ούτε κάλυψη επιταγών ούτε πληρωμή κάποιας υποχρέωσης. Η επίσκεψη σε θυρίδα τράπεζας δεν μπορεί κατά τον έλεγχο να αποτελεί αποδεικτικό στοιχείο καθώς δεν προκύπτει ανάληψη χρημάτων, ούτε το ποσό των χρημάτων αποδεικνύεται με κάποιο τραπεζικό έγγραφο.

2. Κατάθεση ποσού 3.500 € την 14/02/2012 στον λογ. το οποίο προέρχεται από ανάληψη 30.000 € από τον λογ. της τράπεζας που πραγματοποιήθηκε την 06/02/2012. Υπάρχει αρκετή χρονική απόσταση μεταξύ την ανάληψης του χρηματικού ποσού και την κατάθεσης. Δεν διευκρινίζεται πως χρησιμοποιήθηκαν τα υπόλοιπα χρήματα της ανάληψης, ούτε η σκοπιμότητα για την κατάθεση καθώς δεν φαίνεται να εξυπηρετεί ούτε κάλυψη επιταγών ούτε πληρωμή κάποιας υποχρέωσης.

3. Κατάθεση ποσού 2.500 € την 27/04/2012 στον λογ. το οποίο προέρχεται από ανάληψη 30.000 € από τον λογ. της που πραγματοποιήθηκε την ίδια ημέρα. Όντως πραγματοποιήθηκε η προαναφερόμενη ανάληψη η οποία τροφοδότησε λογ. της (20.000 €) και στην (6.000 €). Επίσης η κατάθεση κάλυψε χρέωση χορηγήσεων από την τράπεζα 1.008,37 € την ίδια ημέρα και 574,54 € την 04/05/2012. Άρα θα μπορούσε να γίνει δεκτή.

4. Κατάθεση ποσού 5.000 € την 18/05/2012 στον λογ. το οποίο προέρχεται από ανάληψη 25.000 € (20.000 + 5.000) την ίδια ημέρα από τον λογ. της Η κατάθεση αυτή κάλυψε χρεώσεις χορηγήσεων της τράπεζας 292,95 € και 1.008,37 € την 21/05 και την 28/05/2012 αντίστοιχα και θα μπορούσε να γίνει δεκτή.

5. Κατάθεση ποσού 3.000 € την 20/06/2012 στον λογ.το οποίο προέρχεται από ανάληψη 15.400 € (700 + 700 + 700 + 300 + 13.000) την ίδια ημέρα από τον λογ.της **Η κατάθεση αυτή κάλυψε χρεώσεις χορηγήσεων της τράπεζας 1.008,35 € την 27/06/2012 αντίστοιχα και θα μπορούσε να γίνει δεκτή.**
6. Κατάθεση ποσού 2.110 € την 02/07/2012 στον λογ.το οποίο προέρχεται από ανάληψη 7.800 € (700 + 700 + 700 + 700 + 5.000) την ίδια ημέρα από τον λογ.της **Από την συγκεκριμένη ανάληψη έχει γίνει δεκτό από τον έλεγχο ότι μεταφέρθηκε ποσό 2.000 € στον λογ. της Τράπεζαςγια την κάλυψη επιταγής . Δεν αποδεικνύεται η σκοπιμότητα για την μεταφορά καθώς δεν φαίνεται να εξυπηρετεί ούτε κάλυψη επιταγών ούτε πληρωμή κάποιας υποχρέωσης.**
7. Κατάθεση ποσού 23.000 € την 11/07/2012 στον λογ.το οποίο προέρχεται από αναλήψεις 5.000 € + 8.000 € την 02/07 και 05/07/12 αντίστοιχα από τον λογ.της και 9.600 € από διαθέσιμα μετρητά. **Από τις παραπάνω αναλήψεις από τον έλεγχο έγινε δεκτό ότι μεταφέρθηκαν 2.000 € στον λογ. της Τράπεζαςκαι 3.000 € στον λογ. της Επίσης δεν αποδεικνύεται η σκοπιμότητα για την μεταφορά καθώς δεν φαίνεται να εξυπηρετεί ούτε κάλυψη επιταγών ούτε πληρωμή κάποιας υποχρέωσης. Προφανώς η χρήση διαθέσιμων μετρητών δεν μπορεί να γίνει δεκτή .**
8. Κατάθεση ποσού 600 € την 10/08/2012 στον λογ.το οποίο προέρχεται από αναλήψεις 1.300 € (600 + 700) μέσω ATM από τον λογ.της την ίδια ημέρα. **Τα χρήματα κατατέθηκαν για την πληρωμή χρεώσεων χορηγήσεων της τράπεζας την ίδια ημέρα 560.03 € και θα μπορούσε να γίνει δεκτή.**
9. Κατάθεση ποσού 800 € την 30/08/2012 στον λογ.το οποίο προέρχεται από ανάληψη ποσού 13.000 € από τον λογ.της την ίδια ημέρα. **Από τον έλεγχό έγινε δεκτό ότι ποσό 9.600 € από την παραπάνω ανάληψη μεταφέρθηκε στον λογ. για την κάλυψη επιταγών. Ομοίως το ποσό των 800 € χρησιμοποιήθηκε για την κάλυψη χρεώσεων χορηγήσεων της και θα μπορούσε να γίνει δεκτή .**
10. Κατάθεση ποσού 2.500 € την 06/09/2012 στον λογ.το οποίο προέρχεται από ανάληψη ποσού 2.800 € από τον λογ.της ίδια ημέρα. **Η ανάληψη έγινε τμηματικά (700 + 700 + 700 + 700) από ATM και χρησιμοποιήθηκε για κάλυψη χρεώσεων χορηγήσεων της και θα μπορούσε να γίνει δεκτή .**
11. Κατάθεση ποσού 5.000 € την 01/10/2012 στον λογ.το οποίο προέρχεται από ανάληψη ποσού 10.000 € από τον λογ.της την ίδια ημέρα. **Από τον έλεγχο έγινε δεκτό ότι ποσό 8.250 € από την προαναφερόμενη ανάληψη μεταφέρθηκε στον λογ. της τράπεζαςγια την κάλυψη επιταγών. Άρα το υπόλοιπο για την δικαιολόγηση της κατάθεσης είναι ύψους 1.750 € το οποίο θα μπορούσε να γίνει δεκτό για την κάλυψη χρεώσεων χορηγήσεων της τράπεζας και το ποσό των 3.250 € δεν δικαιολογείται η προέλευσή του.**
12. Κατάθεση ποσού 930 € την 28/11/2012 στον λογ.το οποίο προέρχεται από ανάληψη ποσού 11.000 € από τον λογ. 0..... της Τράπεζαςτην ίδια ημέρα. **Το ποσό αυτό χρησιμοποιήθηκε για την κάλυψη εξόδων χορηγήσεων της τράπεζας και θα μπορούσε να γίνει δεκτό.**
13. Κατάθεση ποσού 5.000€ την 08/01/2013 στον λογ.το οποίο προέρχεται από ανάληψη ποσού 5.000 € την ίδια ημέρα από τον λογ.της **Η κατάθεση πραγματοποιήθηκε για την πληρωμή χρεώσεων χορηγήσεων της τράπεζας 997,40 €, 570,23 € και 290,99 € και θα μπορούσε να γίνει δεκτή.**
14. Κατάθεση ποσού 11.000 € στον λογ.από την 17/01/2013 ως υπόλοιπο οφειλής από αγορά ακινήτου. **Σύμφωνα με το συμβόλαιο που προσκομίστηκε το τίμημα για την πώληση καταβλήθηκε το 2012. Υπάρχει σχετική αναφορά στην έκθεση ελέγχου και στην σελίδα 2 του παρόντος πορίσματος.**
15. Κατάθεση ποσού 900 € την 30/04/2013 στον λογ.το οποίο προέρχεται από ανάληψη ποσού 2.000 € από τον λογ.της την ίδια ημέρα. **Από το ποσό της ανάληψης έγινε δεκτό από τον έλεγχο ότι μεταφέρθηκε στην τράπεζααυθημερόν ποσό 1.050 €. Το ποσό των**

900 € χρησιμοποιήθηκε για την πληρωμή χρεώσεων χορηγήσεων της τράπεζας και θα μπορούσε να γίνει δεκτό.

16. Κατάθεση ποσού 1.300 € την 29/05/2013 στον λογ.το οποίο προέρχεται από ανάληψη ποσού 5.000 € από τον λογ.της την ίδια ημέρα. Η κατάθεση πραγματοποιήθηκε για την πληρωμή χρεώσεων χορηγήσεων της τράπεζας 521,36 €, 417,57 € και 290,59 € και θα μπορούσε να γίνει δεκτή.

17. Κατάθεση ποσού 2.000 € την 27/06/2013 στον λογ.το οποίο προέρχεται από ανάληψη ποσού 2.100 € από τον λογ.της την ίδια ημέρα. Η ανάληψη έγινε μέσω ATM (700 + 700 + 700) και η κατάθεση πραγματοποιήθηκε για την πληρωμή χρεώσεων χορηγήσεων της τράπεζας 520,30 €, 491.04 € και 288.24 € και θα μπορούσε να γίνει δεκτή

18. Κατάθεση ποσού-1.500 € την 02/09/2013 στον λογ.το οποίο προέρχεται από ανάληψη ποσού 4.520 € από τον λογ.της την ίδια ημέρα. Η ανάληψη έγινε μέσω ATM (120 + 700 + 700) και από το ταμείο της τράπεζας (3.000 €) και η κατάθεση πραγματοποιήθηκε για την πληρωμή χρεώσεων χορηγήσεων της τράπεζας 623,47 €, 566,34 € και 310,19 € και θα μπορούσε να γίνει δεκτή.

19. Κατάθεση ποσού 1.000 € την 23/09/2013 στον λογ.το οποίο προέρχεται από ανάληψη ποσού 2.100 € από τον λογ.της την ίδια ημέρα. Η ανάληψη έγινε μέσω ATM (100 + 270 + 170 + 700 + 700) και η κατάθεση πραγματοποιήθηκε για την πληρωμή χρεώσεων χορηγήσεων της τράπεζας 566,35 € και 418,03 € και θα μπορούσε να γίνει δεκτή.

20. Κατάθεση ποσού 1.900 € την 25/10/2013 στον λογ.το οποίο προέρχεται από ανάληψη ποσού 2.100 € από τον λογ.της την ίδια ημέρα. Η ανάληψη έγινε μέσω ATM (700 + 700 + 700) και η κατάθεση πραγματοποιήθηκε για την πληρωμή χρεώσεων χορηγήσεων της τράπεζας 569.77 €. 562.58 € και 523.28 € και θα μπορούσε να γίνει δεκτή.

**.....
1. Κατάθεση ποσού 15.000 € την 02/04/2012 στον λογ.το οποίο προέρχεται από τον λογ. της Τράπεζαςτην ίδια ημέρα. Όντως η αναφερόμενη ανάληψη πραγματοποιήθηκε την 02/04, δεν δικαιολογείται όμως η κατάθεση στην αφού δεν καλύπτει έξοδα ή επιταγές του προσφεύγοντα και επιπλέον την επόμενη ημέρα (03/04) γίνεται όλο το ποσό των 15.000 € ανάληψη μετρητών.**

2. Κατάθεση με τραπεζική επιταγή στον λογ.ποσού 30.000 € την 01/03/2013 το οποίο προέρχεται από ανάληψη 47.420 € από τον λογ.της Δεν προκύπτει ο λόγος της μεταφοράς κεφαλαίου (κάλυψη υποχρεώσεων ή υποχρεώσεων) πέραν του πιθανού εκτοκισμού. Επίσης συνήθως χρησιμοποιεί για την μεταφορά κεφαλαίων τα μετρητά ή την διατραπεζική μεταφορά. Δεν δίνονται περαιτέρω διευκρινήσεις.

3. Κατάθεση ποσού 4.700 € την 04/04/2013 στον λογ.το οποίο προέρχεται από μετρητά που βρίσκονταν στην θυρίδα που κατείχε στην και επισκέφτηκε την ίδια ημέρα σύμφωνα με βεβαίωση της τράπεζας. Δεν αποδεικνύεται ο λόγος της επίσκεψης στην θυρίδα (κατάθεση, ανάληψη ή άλλη εργασία) ούτε η σκοπιμότητα για την κατάθεση καθώς δεν φαίνεται να εξυπηρετεί ούτε κάλυψη επιταγών ούτε πληρωμή κάποιας υποχρέωσης.

4. Κατάθεση ποσού 150.000 € την 04/04/2013 στον λογ. το οποίο προέρχεται από μετρητά που βρίσκονταν στην θυρίδα που κατείχε στην και επισκέφτηκε την ίδια ημέρα σύμφωνα με βεβαίωση της τράπεζας. Δεν αποδεικνύεται ο λόγος της επίσκεψης στην θυρίδα (κατάθεση, ανάληψη ή άλλη εργασία) και σε κάθε περίπτωση δεν τεκμηριώνεται η ύπαρξη των χρημάτων στην θυρίδα και η ανάληψη αυτών.

5. Κατάθεση ποσού 120.000 € την 14/01/2013 στον λογ. το οποίο προέρχεται από μετρητά που βρίσκονταν στην θυρίδα που κατείχε στην και επισκέφτηκε την ίδια ημέρα σύμφωνα με βεβαίωση της τράπεζας. Δεν αποδεικνύεται ο λόγος της επίσκεψης στην θυρίδα (κατάθεση, ανάληψη ή άλλη εργασία) και σε κάθε περίπτωση δεν τεκμηριώνεται η ύπαρξη των χρημάτων στην θυρίδα και η ανάληψη αυτών.

Κλείνοντας το πόρισμα και εφόσον γίνουν αποδεκτά τα παραπάνω από την ΑΑΔΕ/ΔΕΔ επαναπροσδιορίζεται το εισόδημα του προσφεύγοντα ως εξής :

Χρήση 2012

Εισόδημα που προσδιόρισε ο αρχικός έλεγχος	438.412,28
Καταθέσεις που γίνονται δεκτές με τον παρόν πόρισμα ελέγχου	20.860,00
Εισόδημα για υπολογισμό φορολογητέου εισοδήματος	417.552,28

Χρήση 2013

Εισόδημα που προσδιόρισε ο αρχικός έλεγχος	517.366,52
Καταθέσεις που γίνονται δεκτές με το παρόν πόρισμα ελέγχου	29.065,00
Εισόδημα για υπολογισμό φορολογητέου εισοδήματος	488.301,52

Επειδή, με το άρθρο 48 § 3 του Ν. 2238/1994 όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010, ορίζεται ότι “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 εγκύκλιο 1095/2011 §§§ 1, 2, 11 μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: “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 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.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ.

5. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες....

6. Συγκεκριμένα, απαιτείται να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή στις υποθέσεις που ελέγχονται και για τις οποίες τα εισοδήματα παρελθόντων ετών ορισμένων κατηγοριών επιτηδευματιών, ή εν γένει φορολογουμένων, έχουν προσδιοριστεί τεκμαρτά, όπως επιχειρήσεις εκμετάλλευσης επιβατικών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης (TAXI), εκμετάλλευσης επιβατικών λεωφορείων των Κ.Τ.Ε.Λ., ή επιχειρήσεις για τις οποίες προβλεπόταν η επιβολή καταβαλλόμενου ετήσιου ποσού φόρου που αντιστοιχούσε σε ποσά εισοδήματος, όπως επιχειρήσεις εκμετάλλευσης φορτηγών αυτοκινήτων Δ.Χ., εκμετάλλευσης ενοικιαζομένων δωματίων και διαμερισμάτων, εκμετάλλευσης camping, πλανόδιων λιανοπωλητών και λιανοπωλητών σε κινητές λαϊκές αγορές κλπ., όπως προβλεπόταν με τις διατάξεις του [άρθρου 33](#) του Κ.Φ.Ε. Στις υποθέσεις αυτές άλλα ήταν τα πραγματικά εισοδήματα και άλλα τα δηλούμενα, γεγονός που μπορεί να διαπιστωθεί, σε όσες περιπτώσεις οι εν λόγω φορολογούμενοι ήταν υποχρεωμένοι στην τήρηση βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ., ή από άλλα στοιχεία, τιμολόγια κλπ., όταν δεν είναι υπόχρεοι τήρησης βιβλίων.

Επίσης, με τις διατάξεις του [άρθρου 49](#) του Κ.Φ.Ε., όπως ίσχυαν πριν την αντικατάστασή τους με τις διατάξεις του [άρθρου 7](#) του ν.3842/2010, το καθαρό εισόδημα των αρχιτεκτόνων μηχανικών εξευρίσκεται με τη χρήση συντελεστή στις ακαθάριστες νόμιμες αμοιβές τους, οπότε και σε αυτή την περίπτωση άλλα είναι τα πραγματικά κέρδη και άλλα τα δηλούμενα φορολογητέα κέρδη. Κατά τον ίδιο τρόπο το καθαρό γεωργικό εισόδημα, στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας, προσδιορίζεται με αντικειμενική μέθοδο, οπότε είναι πολύ πιθανό το πραγματικό εισόδημα να είναι μεγαλύτερο από το αντικειμενικό - δηλούμενο εισόδημα.

Διευκρινίζεται ότι, σε όσες από τις παραπάνω περιπτώσεις τηρούνται βιβλία του ΚΒΣ, από τα οποία προκύπτουν λογιστικά κέρδη, αλλά οι υπόψη επιχειρήσεις / ελεύθεροι επαγγελματίες φορολογούνται όχι με αυτά, αλλά είτε με τεκμαρτά ποσά, είτε με κατ' αποκοπή φόρο, τότε για την κάλυψη της προσαύξησης της περιουσίας, θα λαμβάνονται υπόψη αυτά τα λογιστικά κέρδη εφόσον είναι μεγαλύτερα των τεκμαρτών.

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

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

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

....

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

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1095/2011 Υπ.Οικ. 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. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες. 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. 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.

Επειδή στην **ΠΟΛ 1175/16.11.2017** με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας», μεταξύ άλλων 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, 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”.

Επειδή, σύμφωνα και με την δημοσιευθείσα στις 07-04-2016 απόφαση του **ΣτΕ 884/2016 Β' Τμήμα** **επταμ.** : **«(Α) ...Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος –**

Επειδή, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος σχετικά με τις κάτωθι εγγραφές για τις διαχειριστικές χρήσεις 2012 και 2013

1. Διαχειριστική χρήση 2012

α/α	Περιγραφή Συναλλαγής	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Κατάθεση Πίστωση (€)	ΔΕΚΤΕΣ
13.	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	..... .....	..... .....	27/4/2012	2.500,00	2.500,00
14.	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	..... .....	..... .....	18/5/2012	5.000,00	5.000,00
15.	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	..... .....	..... .....	20/6/2012	3.000,00	3.000,00
19.	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΧΩΡΙΣ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	..... .....	..... .....	10/8/2012	600,00	600,00
20.	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	..... .....	..... .....	30/8/2012	800,00	800,00
21.	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	..... .....	..... .....	6/8/2012	2.500,00	2.500,00
22.	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	..... .....	..... .....	1/10/2012	5.000,00	1.750,00
24.	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΧΩΡΙΣ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	..... .....	..... .....	28/11/2012	930,00	930,00

42.	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	..... .....	..... .....	31/12/2012	3.780,00	3.780,00
	ΣΥΝΟΛΟ				24.110,00	20.860,00

2. Διαχειριστική χρήση 2013

α/α	Περιγραφή Συναλλαγής	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Κατάθεση Πίστωση (€)	ΔΕΚΤΕΣ
8.	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	..... .....	..... .....	8/1/2013	5.000,00	5.000,00
13.	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΧΩΡΙΣ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	..... .....	..... .....	30/4/2013	900,00	900,00
14.	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΧΩΡΙΣ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	..... .....	..... .....	29/5/2013	1.300,00	1.300,00
15.	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΧΩΡΙΣ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	..... .....	..... .....	27/6/2013	2.000,00	2.000,00
17.	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΧΩΡΙΣ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	..... .....	..... .....	2/9/2013	1.500,00	1.500,00
18.	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΧΩΡΙΣ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	..... .....	..... .....	23/9/2013	1.000,00	1.000,00
19.	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΧΩΡΙΣ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	..... .....	..... .....	25/10/2013	1.900,00	1.900,00
21.	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	..... .....	..... .....	26/4/2013	1.750,00	1.750,00
22.	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	..... .....	..... .....	30/1/2013	19.000,00	10.000,00
24.	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ			30/4/2013	1.050,00	1.050,00
25.	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	..... .....	..... .....	31/7/2013	1.578,00	1.578,00
26.	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ			2/9/2013	1.087,00	1.087,00
	ΣΥΝΟΛΟ				38.065,00	29.065,00

γίνονται αποδεκτοί ως προς το ότι, οι καταθέσεις αυτές δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994, καθόσον η αρμόδια φορολογική αρχή τους αποδέχεται κατά τρόπο σαφή και εμπειριστατωμένο στο πόρισμα που μας απέστειλε επί της με

αριθ./2019 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας, ως αναλυτικά αναφέρουμε παραπάνω, άποψη την οποία αποδεχόμαστε πλήρως.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή, και προς αιτιολόγηση των ανωτέρω καταλογιζόμενων ποσών, επικαλείται, μεταξύ άλλων και τα κάτωθι:

“..... Στο σύνολο των ισχυρισμών που εξαρχής έθεσα υπόψη του φορολογικού ελέγχου, τόσο με το Υπόμνημά μου, όσο και με το Συμπληρωματικό μου Υπόμνημα, εμμένω με την παρούσα.....

..... Ενώπιον του φορολογικού ελέγχου, προσκόμισα ενδελεχή, ασφαλώς, ανάλυση των ως άνω ισχυρισμών μου, δοθέντος ότι στην υπό κρίση περίπτωση μου, τα λογιστικά-πραγματικά κέρδη από την ανέγερση των ως άνω 6 υποκαταστημάτων του άρθρου 6 του Κώδικα ΦΠΑ, είναι καταφανώς ανώτερα των φορολογητέων με τεκμαρτό τρόπο και βάσει βιβλίου κοστολογίου κερδών.

..... Ο επίμαχος ισχυρισμός μου, νόμω και ουσία αβάσιμα και εσφαλμένα απερρίφθη από τη διάδικο Φορολογική Αρχή με την όλως εσφαλμένη θεώρηση ότι η επικαλούμενη εκ μέρους μου Πολ. 1095/2011 στην παράγραφο 6 αναφέρεται σε τεκμαρτό υπολογισμό εισοδήματος για συγκεκριμένες κατηγορίες επιτηδευματιών και μόνο.....

..... Καθίσταται επομένως σαφές ότι εσφαλμένως δεν έλαβε ο έλεγχος υπόψη του το ποσό των λογιστικών – πραγματικών μου κερδών ύψους 607.737,36€, το οποίο μάλιστα ο φορολογικός έλεγχος σε καμία περίπτωση όχι μόνο δεν ισχυρίστηκε, αλλά ούτε και απέδειξε ότι έχει αναλωθεί εκ μέρους μου. Ακριβώς εξαιτίας του αντικειμένου της ατομικής μου επιχείρησης όλα αυτά τα έτη είχα χρήματα όχι μόνο στους τραπεζικούς μου λογαριασμούς, αλλά και στο σπίτι μου, και σε θυρίδες σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.....

..... Περαιτέρω, από τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου που συνέταξε ο λογιστής μου, πέραν των υπό στοιχείο Α) της παρούσας ισχυρισμών μου περί ύπαρξης ανώτερων λογιστικών κερδών και πραγματικών χρηματικών διαθεσίμων, επικουρικώς, προβάλλω τον ισχυρισμό ότι την 31-12-2011 βάσει των οικείων φορολογικών μου δηλώσεων, καθώς και των οικείων εκκαθαριστικών, σημειωμάτων που προσάγω, μου το συνολικό διαθέσιμο χρηματικό ποσό ήταν 88.885,30€ (σχετικό 1). Το ποσό αυτό, ασφαλώς και πρέπει να ληφθεί υπόψη και όχι να γίνεται όλως αόριστα λόγος περί δήθεν αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας.

..... Καθίσταται επομένως σαφές ότι η διάδικος Φορολογική Αρχή δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος απόδειξης που έχει, με αποτέλεσμα, νόμω και ουσία αβάσιμα αλλά και όλως αναιτιολόγητα, δεν έγιναν δεκτοί οι ισχυρισμοί μου περί αναλήψεων και καταθέσεων από εμένα τον ίδιο σε έτερους δικούς μου λογαριασμούς. Είναι δε όλως αόριστη, αναπόδεικτη αλλά και αβάσιμη η κρίση του ελέγχου ότι δήθεν, κατά κανόνα, χρησιμοποιούσα την τραπεζική μεταφορά μεταξύ των λογαριασμών μου.

..... Εξάλλου, όλως αδικαιολόγητα δεν ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο τα τραπεζικά μου υπόλοιπα την 31-12-2011, όπως αναφέρεται στη σελίδα 5 της ένδικης έκθεσης ελέγχου. Άλλωστε, παρά το γεγονός ότι ο έλεγχος δεν συνέταξε αναλυτικό πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, παρά το γεγονός ότι δεν ισχυρίζεται, ούτε όμως και αποδεικνύει ότι τα πραγματικά-λογιστικά μου κέρδη δήθεν είχαν δαπανηθεί, ότι οι αναλήψεις από τις τράπεζες ή τις θυρίδες δήθεν είχαν δαπανηθεί, εντούτοις, καταλήγει με όλως έωλες και αόριστες, αν όχι αντιφατικές κρίσεις περί δήθεν ύπαρξης αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας.”

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 28. Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. **Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.** Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο”.

Επειδή, περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα εξής: «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, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή, σύμφωνα με την **Αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015** με Θέμα: "Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας"

".... **Β' Προσαύξηση περιουσίας** 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."

Επειδή, προέβαλε τον ισχυρισμό για την ανάλυση φορολογητέων καθαρών κερδών (τεκμαρτών) από την άσκηση της ατομικής επιχείρησης (ως εργολάβος – κατασκευαστής) και σύγκριση με τα λογιστικά (πραγματικά) κέρδη, η δε διαφορά να χρησιμοποιηθεί για κάλυψη προσαύξησης περιουσίας, τον είχε επικαλεσθεί και στο με αρ. πρωτ./2018 Υπόμνημά του επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν. 4174/2013.

Επειδή, η αρμόδια φορολογική αρχή, απέρριψε τον ανωτέρω ισχυρισμό του προσφεύγοντα με την αιτιολογία “ Ο υπολογισμός της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης από τον έλεγχο αναλύθηκε εκτενώς από τον έλεγχο στην συνταχθείσα έκθεση ελέγχου. Τα πραγματικά εισοδήματα των προηγούμενων ετών (2011 και πίσω) έγιναν δεκτά ως υπόλοιπα στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα την 01/01/2012. Ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης από τον έλεγχο έγινε λαμβάνοντας υπόψη μόνο τις πρωτογενείς καταθέσεις που πραγματοποιήθηκαν από την 01/01/2012 και μετά.

Σχετικά με τον τεκμαρτό και τον πραγματικό προσδιορισμό του εισοδήματος αυτός πρέπει να ανάγεται στον συγκεκριμένο χρόνο που αναφέρεται και όχι σε μεταγενέστερη περίοδο και σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος προσδιόρισε την φορολογητέα ύλη σύμφωνα με τις πρωτοεμφανιζόμενες- πρωτογενείς καταθέσεις του μετά την 01/01/2012”.

Επειδή, προέβαλε τον ισχυρισμό, ότι οι πρωτογενείς καταθέσεις των χρήσεων 2012 και 2013, προέρχονται από αναλήψεις της ίδιας ημέρας από διάφορους τραπεζικούς λογαριασμούς, τον είχε επικαλεσθεί και στο με αρ. πρωτ./2018 Συμπληρωματικό Υπόμνημά του επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν. 4174/2013.

Επειδή, η αρμόδια φορολογική αρχή, απέρριψε τον ανωτέρω ισχυρισμό του προσφεύγοντα με την αιτιολογία “ Δεν μπορεί όμως να λάβει υπόψη του τις αναλήψεις μετρητών ποσών που συσχετίζονται κατά προσέγγιση με πρωτογενείς καταθέσεις που καταλογίζονται, χωρίς να υπάρχει επαρκής τεκμηρίωση, λαμβάνοντας υπόψη και το γεγονός ότι ο ελεγχόμενος κατά κανόνα χρησιμοποιούσε την τραπεζική μεταφορά κεφαλαίων μεταξύ των λογαριασμών του...”.

Επειδή, ούτε από την οικία έκθεση ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής αλλά ούτε και από την έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτει, αν οι επικαλούμενες εκ μέρους του προσφεύγοντα αναλήψεις χρηματικών ποσών, συσχετίζονται με άλλες πιθανώς καταθέσεις του προσφεύγοντα σε διαφορετικές ημερομηνίες και που να δικαιολογούν τις καταθέσεις αυτές, χωρίς να υπολείπεται κάποιο ποσό ή και ολόκληρο προς δικαιολόγηση των υπό κρίση πρωτογενών καταθέσεων.

Επειδή, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, δεν προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων και δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών.

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος δεν απέδειξε ότι οι αρχικές επικαλούμενες εκ μέρους του προσφεύγοντα αναλήψεις χρηματικών ποσών, διατέθηκαν για την κάλυψη δαπανών διαβίωσης αυτού και της οικογενείας του, ή επανακατατέθηκαν ή εξήχθησαν στο εξωτερικό, ούτως ώστε να δικαιολογηθεί ο καταλογισμός των ως άνω πιστώσεων ως προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος δεν απέδειξε ότι οι αρχικές επικαλούμενες εκ μέρους του προσφεύγοντα αναλήψεις χρηματικών ποσών, διατέθηκαν για την αγορά κάποιου περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε να δικαιολογηθεί ο καταλογισμός των ως άνω πιστώσεων ως προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή, η σκοπιμότητα δεν αποτελεί κριτήριο απόρριψης μιας ή περισσότερων καταθέσεων οι οποίες προκύπτουν από αναλήψεις χρημάτων από άλλους λογαριασμούς.

Επειδή, ο προσφεύγων με την ενδικοφανή του προσφυγή, επικαλέσθηκε κατάθεση μετρητών που είχε στα χέρια του την 01.01.2012 τα οποία προέρχονται από φορολογημένα και απαλλασσόμενα εισοδήματα προηγούμενων ετών 2009 – 2011.

Επειδή, ούτε από την οικεία έκθεση ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής αλλά ούτε και από την έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής, αποδεικνύεται, η μη δυνατότητα κατάθεσης μετρητών από διαθέσιμα που υπήρχαν εις χείρας του προσφεύγοντα με βάση τα προηγούμενα δηλωθέντα εισοδήματά του ετών 2009- 2011 και τυχόν επιπλέον διαθέσιμα που πιθανόν να έχει εις χείρας του από τη διαφορά λογιστικών κερδών με τα φορολογητέα τεκμαρτά κέρδη από την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας για τα αντίστοιχα έτη 2009 – 2011..

Επειδή, εν προκειμένω λόγω της πλημμελούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων ως προς τις ανωτέρω πιστώσεις, ο προσφεύγων στερήθηκε του δικαιώματος να αντικρούσει επαρκώς την καταλογιζόμενη σε αυτήν παραβίαση της φορολογικής νομοθεσίας.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα γίνονται δεκτοί.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, ορίζουν, ότι:

“1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά”.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, ορίζουν, ότι:

“11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί”.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994, ορίζουν, ότι:

“6.Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης”.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με αριθ. πρωτ./30.01.2019 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ., και την ακύρωση, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό, της υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013(διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, και της υπ' αρ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού

φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013(διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, για λόγους τυπικής πλημμέλειας, προκειμένου ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, να ενεργήσει αναλόγως.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.