



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 25/07/2019

Αριθμός απόφασης: 2378

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

ΦΑΞ : 213 1604567

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*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 29/03/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 20/02/2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ως άνω φορολογικής αρχής.
6. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2019 ΕΜΠ/2019 Υπόμνημα του προσφεύγοντος.
7. Τις απόψεις του ΚΕΦΟΜΕΠ.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29/03/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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' αριθ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, φορολογικού 5.844,30 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 ύψους 2.992,15 ευρώ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.086,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 9.852,45 ευρώ.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 20/02/2019 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, η οποία συντάχθηκε μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε για το οικονομικό έτος 2014 καθώς και για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 στον προσφεύγοντα, δυνάμει της υπ' αριθ./...../...../2017 εντολής μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ.

Ειδικότερα, από την επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων μέσω της εφαρμογής Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Προϊόντων, προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο για το οικονομικό έτος 2014 καθώς και για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 πρωτογενείς πιστώσεις, για τις οποίες δεν αιτιολογήθηκε η πηγή ή η αιτία προέλευσης και οι οποίες συνοπτικά απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

ΧΡΗΣΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ
2013	19.456,71
2014	27.195,00
2015	38.970,48

Ακολούθως, ο προσφεύγων προσκόμισε στη φορολογική αρχή δικαιολογητικά, δυνάμει των οποίων έγιναν αποδεκτές ορισμένες εκ των διερευνώμενων πιστώσεων. Ακολούθως, για τις λοιπές πιστώσεις, των οποίων η αιτιολόγηση δεν έγινε αποδεκτή από τον έλεγχο, υπέβαλλε τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, δυνάμει των διατάξεων του ν. 4512/2018, για όλα τα ελεγχόμενα έτη, πλην του φορολογικού έτους 2015.

Με την υποβολή των ως άνω τροποποιητικών δηλώσεων, των οποίων το περιεχόμενο έγινε αποδεκτό από τη φορολογική αρχή, κρίθηκε ότι δεν υφίστανται διαφορές για καταλογισμό για το οικονομικό έτος 2014 και το φορολογικό έτος 2014.

Ωστόσο, για το φορολογικό έτος 2015, για το οποίο δεν υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα τροποποιητική δήλωση, προσδιορίστηκαν πιστώσεις για τις οποίες δεν αιτιολογήθηκε η πηγή ή η αιτία προέλευσής τους και απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

A/A	Πιστωτικό Ίδρυμα	Αριθμός Λογαριασμού	Πλήθος Δικαιούχων	Ημερομηνία	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό
2			1	30/01/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	500,00
3			1	17/03/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	7.500,00
5			1	13/05/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	2.000,00
8			1	24/06/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	1.000,00
10			1	08/07/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	.....	500,00
11			1	22/07/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	2.000,00
13			1	24/07/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	.....	500,00
14			1	27/07/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	2.000,00

17	.....	.....	1	08/10/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	.....	50,00
20	.....	.....	1	06/11/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ	.....	900,00
21	.....	.....	1	13/11/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	.....	760,00
ΣΥΝΟΛΟ							17.710,00

Στη συνέχεια, το ανωτέρω ποσό των 17.710,00€ καταλογίστηκε από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013 και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με την παρούσα, πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας - Έλλειψη πλήρους και επαρκούς τεκμηρίωσης της φερόμενης «προσαύξησης περιουσίας» - Κάλυψη εκ των εισοδημάτων παρελθόντων ετών.
- Επίκληση εισοδήματος παρελθόντων ετών για την κάλυψη πιστώσεων που πραγματοποιήθηκαν είτε από τον ίδιο τον προσφεύγοντα, είτε από τον (εξάδελφο του). Συναφώς, προσάγει και Πίνακα Ανάλωσης Κεφαλαίου Προηγούμενων ετών (αρχής γενομένης από το έτος 2005), από τον οποίο προκύπτει ότι το μη αναλωθέν κεφάλαιο το έτος 2014 (προηγούμενο του ελεγχόμενου, αρχής γενομένης από το έτος 2005) ήταν 368.330,65 ευρώ, ποσό που υπερκαλύπτει το ποσό της «προσαύξησης περιουσίας» που του καταλογίσθηκε για το έτος 2015.
- Επίκληση λήψης καταναλωτικού δανείου ποσού 5.100,00 ευρώ το 2011 για τη κάλυψη των επίμαχων πιστώσεων.
- Ανάλυση στις 19/3/2015 ποσού ύψους 3.904 ευρώ (εκ του τραπεζικού του λογαριασμού με αριθμό που τηρεί στην), το οποίο δεν προοριζόταν για κάλυψη καθημερινών αναγκών, αλλά παρέμενε διαθέσιμο εις χείρας του
- Περαιτέρω, μόνον κατά τα έτη 2013 και 2014 ήτοι, τα δύο προηγούμενα έτη του ελεγχόμενου έτους 2015, προέβην σε συνολικές αναλήψεις ποσού 31.162 ευρώ (εκ του τραπεζικού του λογαριασμού με αριθμό που τηρεί στην (εκ των οποίων, ανάληψη του ποσού των 1.850 ευρώ στις 30/10/2013).
- Ως προς τις καταθέσεις που έγιναν από τον εξάδελφό του , αφορούσαν τον ίδιο τον προσφεύγοντα, αλλά πραγματοποιήθηκαν μέσω του εξαδέλφου του

ο οποίος, προκειμένου να τον εξυπηρετήσει λόγω φόρτου εργασιών, παρέλαβε τα αντίστοιχα χρηματικά ποσά από εκείνον και στη συνέχεια προέβη στην κατάθεσή τους.

- Το δε ποσό των 760 ευρώ (πίστωση στις 13-11-2015), έγινε προκειμένου να πληρωθεί το αεροπορικό του εισιτήριο στην εταιρεία, όπως προκύπτει από το ήδη προσκομισθέν παραστατικό (έκδοση εισιτηρίου και αναλυτικό στοιχείο συναλλαγής μέσω τραπεζής).»

Επειδή με βάση τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, όπως ισχύει για την χρήση 2014: «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.»

Επειδή στην ΠΟΛ 1095/29.4.2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» ορίζεται:

«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.»

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«.....

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. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

.....

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

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

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

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

Επειδή στην ΠΟΛ 1175/16-11-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται:

«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 σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013: «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 τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της παρούσας, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι διερευνώμενες πιστώσεις πραγματοποιήθηκαν από σχηματισθέν κεφάλαιο από εισόδημα παρελθόντων ετών.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση ο έλεγχος για την απόδειξη ύπαρξης προσαύξησης περιουσίας, δεν έλαβε υπόψη του τη δυνατότητα κάλυψης των διαφορών από τα εναπομείναντα εισοδήματα προηγούμενων ετών, σε σύγκριση με υφιστάμενες καταθέσεις του προσφεύγοντος κατά την 01/01/2015.

Επειδή για την επίρρωση του ισχυρισμού του, ο προσφεύγων υπέβαλλε στην υπηρεσία μας το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019 υπόμνημα, προσκομίζοντας τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

- α) Τροποποιημένο Πίνακα μη αναλωθέντων κεφαλαίων,
- β) Υπόλοιπα τραπεζικών λογαριασμών κατά την 31/12/2014 και
- γ) Ε1 και εκκαθαριστικά ετών 2005-2015.

Επειδή η δυνατότητα ύπαρξης ρευστών διαθεσίμων στα χέρια του φορολογούμενου είναι θέμα πραγματικό, το οποίο η φορολογική ελεγκτική υπηρεσία οφείλει να εξετάζει και να εκτιμά με βάση τα στοιχεία που βρίσκονται στη διάθεσή της [πρβλ ΣτΕ 884/2016 (σκέψη 20)].

Επειδή από τον πίνακα μη αναλωθέντων κεφαλαίων που προσκομίσθηκε στην υπηρεσία μας με το ανωτέρω υπόμνημα, ο προσφεύγων εμφανίζει την 31/12/2014 υπόλοιπο διαθέσιμο κεφάλαιο ύψους 270.471,55 ευρώ. Από την αντιπαραβολή του ανωτέρω πίνακα με

τις δηλώσεις των οικείων ετών, διαπιστώνεται κατ' αρχάς ότι ο προσφεύγων κατά τον υπολογισμό συμπεριέλαβε τόσο τις πραγματικές όσο και τις τεκμαρτές δαπάνες. Ωστόσο, το τελικό κεφάλαιο που φέρεται να σχηματίζεται στις 31/12/2014, δεν ανέρχεται σε 270.471,55 ευρώ, αλλά σε 153.516,58 €, καθόσον ο προσφεύγων κατά τον ανωτέρω υπολογισμό, παρέλειψε να αφαιρέσει το τεκμήριο αυτοκινήτου για τα οικονομικά έτη 2005, 2006 και 2007 και επιπροσθέτως δεν συνυπολόγισε τον αναλογούντα κατ' έτος φόρο εισοδήματος.

Επειδή περαιτέρω, με το προαναφερθέν υπόμνημα προσκομίστηκαν στην υπηρεσία μας βεβαιώσεις υπολοίπων την 31/12/2014 των καταθετικών λογαριασμών του προσφεύγοντος. Βάσει των ανωτέρω βεβαιώσεων, διαπιστώνεται ότι ο προσφεύγων είχε εντός τραπεζικού συστήματος συνολικό υπόλοιπο ύψους 3.101,81€, ποσό το οποίο ταυτίζεται με το απεικονισθέν στην οικεία έκθεση ελέγχου συνολικό υπόλοιπο των καταθετικών λογαριασμών. Επιπροσθέτως, λαμβάνοντας υπ' όψιν τους εν λόγω καταθετικούς λογαριασμούς καθώς και τα υπόλοιπα, βάσει ελέγχου, ενός επενδυτικού και ενός προθεσμιακού λογαριασμού του προσφεύγοντος, το συνολικό ποσό το οποίο είχε κατά την 31/12/2014 σε τραπεζικά ιδρύματα ανέρχεται συνολικά σε 12.125,32 ευρώ.

Επειδή λαμβάνοντας υπ' όψιν τα όσα προαναφέρθηκαν, το υπόλοιπο που διέθετε ο προσφεύγων εις χείρας του σε μετρητά την 01/01/2015, ανερχόταν τελικώς σε 141.391,26€ (μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών ύψους 153.516,58€ - σύνολο κεφαλαίου κατατεθειμένο σε τραπεζικούς λογαριασμούς ύψους 12.125,32€). Συνεπώς, ο προσφεύγων είχε τη δυνατότητα, να πραγματοποιήσει από τα ρευστά διαθέσιμα που είχε εις χείρας του την 01/01/2015 τις πιστώσεις που απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

A/A	Πιστωτικό Ίδρυμα	Αριθμός Λογαριασμού	Πλήθος Δικαιούχων	Ημερομηνία	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό
3			1	17/03/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	7.500,00
5			1	13/05/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	2.000,00
8			1	24/06/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	1.000,00
11			1	22/07/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	2.000,00
14			1	27/07/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	2.000,00
ΣΥΝΟΛΟ							14.500,00

Ως εκ τούτου, για τις ανωτέρω πιστώσεις δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, δεν συνιστούν προσαύξηση περιουσίας και πρέπει να διαγραφούν.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ως προς τις πιστώσεις που αναφέρουν ως αιτιολογία συναλλαγής «.....», ότι πρόκειται για καταθέσεις, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό του από τον εξάδελφό του και συγκεκριμένα αφορούν χρήματα του ίδιου του προσφεύγοντος, ο οποίος λόγω φόρτου εργασίας, ανέθεσε στον εξάδελφό του την κατάθεση των σχετικών ποσών σε λογαριασμό του.

Οι εν λόγω πιστώσεις απεικονίζονται στον κατωτέρω πίνακα:

A/A	Πιστωτικό Ίδρυμα	Αριθμός Λογαριασμού	Πλήθος Δικαιούχων	Ημερομηνία	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό
2			1	30/01/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	500,00
10			1	08/07/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ATM	.....	500,00
13			1	24/07/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ATM	.....	500,00
17			1	08/10/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ATM	.....	50,00
20			1	06/11/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ	.....	900,00
21			1	13/11/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	.....	760,00
ΣΥΝΟΛΟ							3.210,00

Επειδή, από το σύνολο των εγγράφων του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, δεν αποδεικνύεται ότι ο πραγματοποιούσε καταθέσεις μετρητών κατ' εντολή και για λογαριασμό του προσφεύγοντος, δεδομένου ότι η πλειοψηφία των διερευνώμενων πιστώσεων, όπως προκύπτει από την αιτιολογία της τράπεζας στις 08/07/2015, 24/07/2015, 08/10/2015, 06/11/2015 και 13/11/2015 γίνονται με μεταφορά από λογαριασμό τρίτου, είτε μέσω ATM ή ALPHAWEB, είτε μέσω καταστήματος και όχι με κατάθεση μετρητών.

Επίσης, δεν προσκομίσθηκαν στην υπηρεσία μας αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ο δικαιούχος του λογαριασμού από τον οποίο πραγματοποιήθηκαν οι επίμαχες μεταφορές.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται αβάσιμος και ως εκ τούτου ορθώς οι εν λόγω πιστώσεις χαρακτηρίστηκαν από τη φορολογική αρχή ως προσαύξηση περιουσίας και φορολογήθηκαν με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 29/03/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του ΑΦΜ και την τροποποίηση, σύμφωνα με τα ανωτέρω της υπ' αριθ. /2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ.

Προσαύξηση περιουσίας κατ' εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος	Ποσά προσαύξησης βάσει ελέγχου	Ποσά που δικαιολογούνται βάσει της παρούσας	Σύνολο προσαύξησης περιουσίας βάσει απόφασης ΔΕΔ
2015	17.710,00	14.500,00	3.210,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση για το φορολογικό έτος 2015:

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ							
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθ. προσδιορισμός)		Ποσά Απόφασης ΔΕΔ		Διαφορά
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία							0,00
Τόκοι	71,47		71,47		71,47		0,00
Μερίσματα							0,00
Δικαιώματα							0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	13.067,90		13.067,90		13.067,90		0,00
Εισόδημα αρ. 21§4 ν4172/2013	0,00		17.710,00		3.210,00		3.210,00

Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα						
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	19.898,35		13.898,35		13.898,35	0,00
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου						
Ναυτικό Εισόδημα						
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	33.037,72		50.747,72		36.247,72	3.210,00
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
Υπόλοιπο	33.037,72		50.747,72		36.247,72	3.210,00
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών						
Εκπτώσεις εισοδήματος						
Φορολογητέο εισόδημα	33.037,72		50.747,72		36.247,72	3.210,00
Απαλλασσόμενα επιχειρημ. Δραστηριότητας						
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά						
Συνολικό εισόδημα	33.037,72		50.747,72		36.247,72	3.210,00
Τεκμαρτό εισόδημα						
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	33.037,72		50.747,72		36.247,72	3.210,00

ΑΝΑΛΥΣΗ ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ							
	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθ. προσδιορισμός)		Ποσά Απόφασης ΔΕΔ		Διαφορά
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ποσό Εισφοράς	660,75		1.746,75		724,95		408,89
Εισφορά που παρακρατήθηκε	316,06		316,06		316,06		
Υπόλοιπο	344,69		1.430,69		408,89		408,89

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Κ.ΛΠ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2015

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Απόφασης ΔΕΔ (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Διαφορά
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
Φορολογητέο εισόδημα	33.037,72	0,00	36.247,72	0,00	3.210,00
Φόρος κλίμακας	7.786,01		8.845,31	0,00	1.059,30
Μείον: Μειώσεις από το φόρο	2.100,00		2.100,00		0,00
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων			0,00	0,00	0,00
Φόρος που αναλογεί	5.686,01	0,00	6.745,31	0,00	1.059,30
Β. Μείον					
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από:					
α) Τόκους-Μερίσματα-Δικαιώματα	10,72	0,00	10,72	0,00	0,00
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα	2.624,80		2.624,80	0,00	0,00
γ) Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	3.741,90		3.741,90	0,00	0,00
δ) Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου			0,00	0,00	0,00
ε) Αλλοδαπή προέλευση			0,00	0,00	0,00
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε			0,00	0,00	0,00
α) το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος			0,00	0,00	0,00
β) Ειδικών περιπτώσεων			0,00	0,00	0,00
3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει			0,00	0,00	0,00
Μείωση επιστροφής φόρου			0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου (+/-)	-691,41	0,00	367,89	0,00	1.059,30
Γ. Πλέον					
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος					0,00
2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτου					0,00
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					0,00
Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)	-691,41	0,00	367,89	0,00	1.059,30
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			529,65	0,00	529,65
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			0,00	0,00	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου			0,00	0,00	0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	344,69	0,00	408,89	0,00	64,20
Τέλος επιτηδεύματος	650,00		650,00		0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					0,00
.....					
Συνολικά ποσά (+/-)	303,28	0,00	1.956,43	0,00	1.653,15
Δ. ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ					
Διαφορά συμψηφισμού					
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	303,28		1.956,43		1.653,15
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή	0,00		0,00		0,00
<i>Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή</i>					
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	303,28		1.956,43		1.653,15

ΑΝΑΛΥΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ Κ.Φ.Δ.	ΥΠΟΧΡΕΟΥ		ΣΥΖΥΓΟΥ		ΣΥΝΟΛΟ διαφορών
	Φόρος	Τέλη Χαρτοσήμου	Φόρος	Τέλη Χαρτοσήμου	
Χαρακτηρισμός δήλωσης	Ανακρίβεια				
Διαφορά φόρου για επιβολή προστίμων ⁽¹⁾	1.059,30		0,00		1.059,30
Διαφορά χαρτοσήμου για επιβολή προστίμων ⁽¹⁾		0,00		0,00	0,00
Ευνοϊκότερο πρόστιμο άρθρου 58 ⁽²⁾⁽³⁾	529,65				
Διαφορά ποσών ελέγχου/ποσά δήλωσης (%)	153%				
Ποσοστό προστίμου άρθρου 58	50%				
Πρόστιμο άρθρου 58	530				
Διαπίστωση πρόθεσης	NAI				
Ποσοστό προστίμου άρθρου 58 (προ ν.4337/2015)	100%				
Πρόστιμο άρθρου 58 (προ ν.4337/2015)	1.059,30				
Πρόστιμο άρθρου 54 ⁽⁴⁾					

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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