



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1665

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 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 22/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αρ. κατά της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, οικονομικού έτους 2013, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, οικονομικού έτους 2013, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 20/12/2018 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ως άνω φορολογικής αρχής.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, οικονομικού έτους 2013, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 41.868,47€, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 39.272,62€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 5.448,80€, ήτοι συνολικό ποσό 86.589,89€.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 20/12/2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, η οποία συντάχθηκε μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε για το οικονομικό έτος 2013, δυνάμει της υπ' αριθ./2018 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

Ειδικότερα, από την επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων μέσω της εφαρμογής Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Προϊόντων, προσδιορίστηκαν τελικώς από τον έλεγχο και καταλογίστηκαν με την προσβαλλόμενη πράξη σε βάρος του προσφεύγοντος, οι ακόλουθες πιστώσεις για τις οποίες δεν προέκυψε η πηγή και αιτία προέλευσης και θεωρήθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας, φορολογούμενη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994:

ογ	Επωνυμία Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Πλήθος Δικαιούχων	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα
5			1	03/02/2012 11:38	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠ/ΤΙΩΝ	10.000,00	10.000,00
6			1	14/02/2012 10:25	.....	800,00	800,00
7			1	16/02/2012 09:15	PAYMENT BANK BRANCH	100,00	100,00
8			1	22/02/2012 13:07	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠ/ΤΙΩΝ	300,00	300,00
9			1	02/03/2012 14:07	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠ/ΤΙΩΝ	500,00	500,00
11			1	09/03/2012 14:20	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠ/ΤΙΩΝ	200,00	200,00
12			1	12/03/2012 19:27	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗ ΤΩΝ	350,00	350,00
13			3	14/03/2012 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΧΩΡΙΣ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	350,00	116,67
14			1	15/03/2012 13:32	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	400,00	400,00
15			1	22/03/2012 13:44	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠ/ΤΙΩΝ	300,00	300,00
16			1	23/03/2012 14:03	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠ/ΤΙΩΝ	200,00	200,00
17			1	06/04/2012 13:13	..... .....	5.000,00	5.000,00
18			1	10/04/2012 13:07	..... .....	10.000,00	10.000,00
19			3	11/04/2012 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΧΩΡΙΣ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	350,00	116,67

20	..... ..... .....	..... ..... .....	1	19/04/2012 12:08	Πληρωμή - Δίκτυο	330,00	330,00
21	..... ..... .....	..... ..... .....	1	25/04/2012 09:55	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	300,00	300,00
22	..... ..... .....	..... ..... .....	1	03/05/2012 18:39	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗ ΤΩΝ	350,00	350,00
23	..... ..... .....	..... ..... .....	1	07/05/2012 13:50	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	600,00	600,00
24	..... ..... .....	..... ..... .....	1	14/05/2012 00:00		150,00	150,00
25	..... ..... .....	..... ..... .....	1	15/05/2012 09:51	ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	115.000,00	62.354,19
26	..... ..... .....	..... ..... .....	1	16/05/2012 11:25	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	9.000,00	9.000,00
28	..... ..... .....	..... ..... .....	1	22/05/2012 09:15	Πληρωμή - Δίκτυο	380,00	380,00
29	..... ..... .....	..... ..... .....	1	06/06/2012 18:54	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗ ΤΩΝ	350,00	350,00
31	..... ..... .....	..... ..... .....	1	19/06/2012 10:22	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠ/ΤΙΩΝ	3.000,00	3.000,00
32	..... ..... .....	..... ..... .....	2	20/06/2012 11:56	ΚΤΘ ΜΕΤΡ	130,40	65,20
33	..... ..... .....	..... ..... .....	1	27/06/2012 16:31	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	250,00	250,00
34	..... ..... .....	..... ..... .....	3	13/07/2012 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΧΩΡΙΣ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	350,00	116,67
35	..... ..... .....	..... ..... .....	1	13/07/2012 11:26	ΙΔΙΟΣ	2.500,00	2.500,00
36	..... ..... .....	..... ..... .....	1	16/07/2012 18:59	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗ ΤΩΝ	350,00	350,00

39	..... ..... .....	..... ..... .....	1	30/08/2012 10:12	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠ/ΤΙΩΝ	150,00	150,00
40	..... ..... .....	..... ..... .....	1	30/08/2012 19:14	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗ ΤΩΝ	350,00	350,00
41	..... ..... .....	..... ..... .....	1	19/09/2012 10:53	ΠΛΗΡΩΜΗ ΔΑΝΕΙΟΥ ΑΠΟ:.....	500,00	500,00
42	..... ..... .....	..... ..... .....	2	19/09/2012 10:54	ΠΛΗΡΩΜΗ ΔΑΝΕΙΟΥ ΑΠΟ:.....	1.000,00	500,00
44	..... ..... .....	..... ..... .....	3	08/10/2012 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΧΩΡΙΣ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	400,00	133,33
45	..... ..... .....	..... ..... .....	1	12/10/2012 11:11	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠ/ΤΙΩΝ	300,00	300,00
46	..... ..... .....	..... ..... .....	1	19/10/2012 11:51	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠ/ΤΙΩΝ	300,00	300,00
48	..... ..... .....	..... ..... .....	2	09/11/2012 12:33	ΚΤΘ ΜΤΡ	100,00	50,00
49	..... ..... .....	..... ..... .....	1	09/11/2012 12:25	ΠΛΗΡΩΜΗ ΔΑΝΕΙΟΥ ΑΠΟ:.....	250,00	250,00
50	..... ..... .....	..... ..... .....	3	09/11/2012 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΧΩΡΙΣ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	350,00	116,67
51	..... ..... .....	..... ..... .....	2	09/11/2012 12:24	ΠΛΗΡΩΜΗ ΔΑΝΕΙΟΥ ΑΠΟ:.....	800,00	400,00
52	..... ..... .....	..... ..... .....	1	14/11/2012 09:47	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠ/ΤΙΩΝ	1.800,00	1.800,00
53	..... ..... .....	..... ..... .....	1	28/11/2012 08:41	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	100,00	100,00
ΣΥΝΟΛΟ						168.290,40	113.429,40

Περαιτέρω, ο προσφεύγων κατά το ελεγχόμενο οικονομικό έτος 2013 δήλωσε το ποσό των 300,00 € ως ετήσιο εισόδημα από δωρεάν παραχώρηση οικίας στην οδό στην, επιφάνειας 115 τ.μ. με ποσοστό συνιδιοκτησίας 50,00%.

Ωστόσο, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι στην αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων ακινήτων του εν λόγω έτους έχει παραλείψει να συμπεριλάβει τους βοηθητικούς χώρους (αποθήκη και θέση στάθμευσης) που σχετίζονται με την ως άνω οικία και ως εκ τούτου, το δηλωθέν τεκμαρτό μίσθωμα υπολείπεται του τεκμαρτού ετήσιου μισθώματος που προσδιόρισε ο έλεγχος από την δωρεάν παραχώρηση οικίας κατά το ποσό των 3.333,45€, το οποίο καταλογίστηκε ως διαφορά εισοδήματος προερχόμενη από δωρεάν παραχώρηση ακινήτων.

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

1^{ος} λόγος: Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της διάταξης του αρθ. 48 παρ. 3 ν.2238/94 – εσφαλμένη εφαρμογή των κανονιστικών πράξεων – εσφαλμένη κατανομή αποδεικτικού βάρους σε αντίθεση με την νομολογία του ΣτΕ.

2^{ος} λόγος: Αμφισβήτηση της ύπαρξης καταβολών στο ταμείο της εταιρείας «..... Α.Φ.Μ.» με μετρητά μη προερχόμενα από τους τραπεζικούς του λογαριασμούς.

3^{ος} λόγος: Αμφισβήτηση της θέσης του ελέγχου περί μη προσκόμισης σχετικού εγγράφου βέβαιης ημερομηνίας που να επαληθεύει την υφιστάμενη δανειακή σύμβαση 15.000 ευρώ μεταξύ εμού και του στις 30/12/2011.

4^{ος} λόγος: Αμφισβήτηση της θέσης του ελέγχου περί μη απόδειξης του ισχυρισμού περί άτυπης εκχώρησης απαιτήσεων του ενοικιαστή μου

5^{ος} λόγος: Αμφισβήτηση της θέσης του ελέγχου περί μη ύπαρξης διαθέσιμων εις χείρας του μετρητών ποσού 84.400 ευρώ στις 30/12/2011 προς δικαιολόγηση των φερόμενων ως πρωτογενών καταθέσεων συνολικού ποσού 22.980,40 ευρώ λόγω ανάλωσης αυτού σε καταβολές προς στο ταμείο της εταιρείας «..... Α.Φ.Μ.».

6^{ος} λόγος: Αμφισβήτηση της θέσης του ελέγχου περί μη ύπαρξης διαθέσιμων εις χείρας του μετρητών ποσού 84.400 ευρώ στις 30/12/2011 προς δικαιολόγηση των φερόμενων ως πρωτογενών καταθέσεων συνολικού ποσού 14.910,00 ευρώ λόγω ανάλωσης αυτού σε καταβολές προς στο ταμείο της εταιρείας «..... Α.Φ.Μ.».

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τη χρήση 2012, ορίζεται:

«3. Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α΄ έως Ζ΄ της παρ. 2 του άρθρου 4.

Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.».

Επειδή στην ΠΟΛ 1095/29.4.2011 «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 με τις διατάξεις του άρθρου 23 §§ 1 και 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της, ...»

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 περαιτέρω στη σκέψη 8 της ανωτέρω απόφασης ΣτΕ αναφέρονται τα ακόλουθα: «Επειδή, η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα(άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου(άρθρου 2 § 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου(άρθρου 25 § 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας(άρθρο 25 § 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 § 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων, **το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση** (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). **Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της.** Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. **Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας**

ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) -πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με πα-ραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). **Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων** (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα στο εξωτερικό, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν. 4174/2013), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ’ αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού [πρβλ.ΣτΕ 2136/2012 και αποφάσεις του γαλλικού Conseil d’Etat της

20.12.1978 στην υπόθεση 5486, Rec. Lebon 1978 σελ. 519, της 5.4.1978, Rec. Lebon 1978 σελ. 178, της 5.3.1999 στην υπόθεση 176799 και της 19.3.2001 στην υπόθεση 187012 (οι τελευταίες δύο αποφάσεις είναι δημοσιευμένες στον ιστοχώρο του Conseil d'Etat)]. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου 4174/2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου. Πράγματι, τέτοιες υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο ποσό είτε (α) αποτελεί φορολογητέο μη δηλωθέν εισόδημα, περίπτωση που είναι και η συνήθης, κατά τα κοινώς γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε (β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣτΕ 387/2015) είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ' αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμενα να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης είτε (δ) σε εξαιρετικές περιπτώσεις, απορρέει από συμπεριφορά που συνιστά ποινικό αδίκημα (λ.χ. εμπόριο ναρκωτικών ή δωροδοκία), με συνέπεια να υπόκειται (όχι σε φόρο εισοδήματος αλλά) σε δήμευση, σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 76 του Ποινικού Κώδικα και με ειδικές διατάξεις της ποινικής νομοθεσίας. Περαιτέρω, σε υπόθεση όπως η παρούσα, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο».

Επειδή βάσει των ανωτέρω, το ζήτημα του βάρους της απόδειξης έχει ήδη κριθεί νομολογιακά από το ΣΤΕ και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης κατανομής του βάρους απόδειξης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

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.*»

Σχετικά με την πίστωση που απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

ογ	Επωνυμία Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Πλήθος Δικαιούχων	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα
25			1	15/05/2012 09:51	ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	115.000,00	62.354,19

Επειδή ο προσφεύγων, στα πλαίσια διερεύνησης από τον έλεγχο της πηγής και προέλευσης πίστωσης ποσού 115.000,00 ευρώ σε τραπεζικό του λογαριασμό στις 15-5-2012, προσκόμισε αντίγραφο του τηρούμενου λογαριασμού 35.02.00.00 της εταιρείας «.....» που αφορά δοσοληπτικό του λογαριασμό στην εν λόγω εταιρεία στην οποία και συμμετέχει. Από την αντιπαραβολή προέκυψε ότι η «.....» κατέθεσε μέσω επιταγής στον λογαριασμό του προσφεύγοντος στις 15/05/2012 το ποσό των 115.000,00€ και εκείνος σταδιακά επέστρεψε το ποσό αυτό μέσω αναλήψεων από το λογαριασμό του στις 15/05/2012, 16/05/2012, 17/05/2012 και 18/05/2012 καταθέτοντας στον λογαριασμό της εταιρείας 20.000,00€, 25.000,00€, 35.000,00€ και 35.000,00€ αντίστοιχα. Ωστόσο, ο έλεγχος συγκρίνοντας τα υπόλοιπα της ανωτέρω καρτέλας παρατήρησε ότι από τις 02/05/2012 έως τις 28-09-2012 ο λογαριασμός του προσφεύγοντος 35.02.00.00 της «.....» παρουσιάζει μείωση του χρεωστικού υπολοίπου από 497.764,57€ σε 221.410,38€. Συνεπώς, ο έλεγχος έκρινε ότι κατά το διάστημα αυτό ο προσφεύγων προέβη σε καθαρές επιστροφές ποσών στην εταιρεία ύψους 276.354,19€. Ωστόσο, τα μέσω τραπεζικής αναληφθέντα ή κατ' ευθείαν επιστραφέντα ποσά στην «.....» από την κίνηση των λογαριασμών του προσφεύγοντος για το εν λόγω χρονικό διάστημα διαπιστώθηκαν σε 214.000,00€, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να κρίνει ότι η διαφορά των 62.354,19€ καταβλήθηκε στο ταμείο της επιχείρησης με μετρητά μη προερχόμενα από τους τραπεζικούς λογαριασμούς του και καταλόγισε το ποσό αυτό ως εισόδημα του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/1994, ενώ δικαιολόγησε το

αρχικό ποσό πίστωσης των 115.000,00€ που είχε δοθεί με το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου στον προσφεύγοντα προς αιτιολόγηση.

Επειδή ο προσφεύγων, μετά την αιτιολόγηση της πίστωσης ύψους 115.000,00€ καλείται να αιτιολογήσει το ποσό των 62.354,19€ που ο έλεγχος προσδιόρισε από την καρτέλα του δοσοληπτικού λογαριασμού της εταιρείας και καταλόγισε ως εισόδημα του άρθ. 48§3 του ν. 2238/1994, θεωρώντας ότι αφορούν σε καταβολές μετρητών εκτός τραπεζικού συστήματος για πρώτη φορά με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ως άνω ποσό των 62.354,19€ δεν καταβλήθηκε στο ταμείο της εταιρείας με μετρητά αλλά μέσω συμψηφιστικών εγγραφών ποσού 54.810,00€ με χρέωση του λογαριασμού 53.01.00.02. (μερίσματα 2011 πληρωτέα) και πίστωση του λογαριασμού 35.02.00.00 καθώς και ποσού 3.850,00€ προερχόμενο από μεταφορά από την εταιρεία, προσκομίζοντας τα ακόλουθα:

α) Αντίγραφο της τηρούμενης καρτέλας λογαριασμού με αριθμό 35.02.000 της εταιρείας για την περίοδο 16/07/2012 έως 16/07/2012 (σχετ. 1)

β) Αντίγραφο συμψηφιστικής εγγραφής με α.α. /2012 της εταιρείας «..... Α.Φ.Μ.» ποσού 54.810,00€ μεταξύ των λογαριασμών 35.02.00.00 και 53.01.00.02. με αιτιολογία ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ 2011 (σχετ. 2) και

γ) Αντίγραφο της τηρούμενης καρτέλας λογαριασμού με αριθμό 35.02.00.00 της εταιρείας «..... Α.Φ.Μ.» για το χρονικό διάστημα 02/09/2012 – 02/09/2012 (σχετ. 3).

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 ορίζεται ότι:

«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 τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «*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 τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των

απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι το επίμαχο ποσό των 62.354,19€ καταβλήθηκε από τον προσφεύγοντα σε μετρητά καθόσον, όπως επί της οικείας έκθεσης ελέγχου επισημαίνεται ότι: «*Το ποσό αυτό κατατέθηκε είτε στο ταμείο της εταιρείας με μετρητά είτε μέσω τραπεζής*». Συνεπώς, δεν είχε στη διάθεση της τον λογαριασμό ταμείου της εταιρείας προκειμένου να διαπιστώσει με βεβαιότητα τον τρόπο με τον οποίο έλαβαν χώρα οι επίμαχες καταβολές, ώστε να αιτιολογήσει επαρκώς την κρίση της πριν τον καταλογισμό του επίμαχου ποσού.

Επειδή, το Σύνταγμα στο άρθρο 20 § 2 ορίζει ότι «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*».

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι: «*Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα.*»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013: «*Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.*»

Επειδή ως προς το καταλογισθέν ποσό των 62.354,19€ ο προσφεύγων βάσιμα ισχυρίζεται ότι η ανωτέρω διαπίστωση δεν του έγινε γνωστή με κοινοποίηση νεώτερου αιτήματος σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του

άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, ως όφειλε η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν. 4174/2013].

Επειδή από τον συνδυασμό όλων των ανωτέρω, και κυρίως από το γεγονός ότι η φορολογική αρχή, εφόσον δεν είχε στη διάθεσή της τον λογαριασμό ταμείου της εταιρείας, δεν απέδειξε με τρόπο επαρκή και αιτιολογημένο ότι καταβλήθηκε με μετρητά το ποσό των 62.354,19€. Συνεπώς, δεν θεμελίωσε την κρίση της ότι το εν λόγω ποσό συνιστά προσαύξηση περιουσίας κατ' άρθρο 48§3 του ν. 2238/1994 και ως εκ τούτου γίνεται αποδεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα.

Σχετικά με τις ακόλουθες πιστώσεις:

ογ	Επωνυμία Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Πλήθος Δικαιούχων	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα
17			1	06/04/2012 13:13	..... .....	5.000,00	5.000,00
18			1	10/04/2012 13:07	..... .....	10.000,00	10.000,00
ΣΥΝΟΛΟ						15.000,00	15.000,00

Επειδή ο προσφεύγων, κατά τη διάρκεια του ελέγχου ισχυρίστηκε ότι οι επίμαχες πιστώσεις αφορούν επιστροφή δανεισμού που έλαβε χώρα στις 30/12/2011 ποσού 15.000 ευρώ προς τον φίλο του, ο οποίος του επέστρεψε μέσω καταθέσεων που έκανε η τότε συνεργάτιδα του στον τραπεζικό του λογαριασμό.

Επειδή ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό του διότι από τις εν λόγω καταθέσεις προκύπτει μεν το όνομα της καταθέτριας, χωρίς όμως να προκύπτει η αιτία προέλευσης ενώ δεν προσκομίσθηκε από τον προσφεύγοντα σχετικό έγγραφο με βέβαια ημερομηνία για την ισχυριζόμενη δανειακή σύμβαση που επικαλείται, κατατεθειμένο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και νόμιμα χαρτοσημασμένο.

Επειδή ο προσφεύγων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή επαναλαμβάνει τον αρχικό ισχυρισμό του και προσκομίζει προς επίρρωσή του τα ακόλουθα έγγραφα:

α) Ιδιωτικό Συμφωνητικό με ημερομηνία 30/12/2012 μεταξύ του προσφεύγοντος και του Ηλιόπουλου Βασιλείου, χωρίς ημερομηνία θεώρησης από δημόσια αρχή και χωρίς να υποβληθεί σε χαρτοσήμανση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. (σχετ. 4^α) και

β) Υπεύθυνη δήλωση του προσφεύγοντος με ημερομηνία 05/09/2012 η οποία φέρει βεβαίωση του γνησίου της υπογραφής κατά την ίδια ημερομηνία από υπάλληλο του ΚΕΠ (4β).

Επειδή η φορολογική αρχή επί των εγγράφων απόψεων επί την παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής απορρίπτει εκ νέου τον προβαλλόμενο ισχυρισμό διότι «από τις εν λόγω καταθέσεις προκύπτει το όνομα της καταθέτριας χωρίς να προκύπτει η αιτία προέλευσης. Το δε ανωτέρω ιδιωτικό συμφωνητικό, το οποίο επικαλείται για πρώτη φορά ο προσφεύγωντας, δεν είναι κατατεθειμένο στην αρμόδια ΔΟΥ ούτε είναι χαρτοσημασμένο. Σύμφωνα με το άρθρο 16 του ν 1882/90 τα ιδιωτικά συμφωνητικά που δεν έχουν κατατεθεί στην ΔΟΥ δεν παράγουν έννομο αποτέλεσμα.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 806 του Αστικού Κώδικα: «Με τη σύμβαση του δανείου ο ένας από τους συμβαλλομένους μεταβιβάζει στον άλλον κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας.»

Επειδή, με βάση τη νομολογία, για τη σύσταση του δανείου, απαιτείται να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- 1) συμφωνία δανειστή και οφειλέτη, σχετικά με την αιτία, για την οποία μεταβιβάζεται η κυριότητα των αντικαταστατών πραγμάτων
- 2) παράδοση του πράγματος από τον δανειστή στον οφειλέτη, και
- 3) απόδοση του πράγματος από τον οφειλέτη στον δανειστή.

Εφόσον πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις, υπάρχει δάνειο κατά την έννοια του άρθρου 806 του ΑΚ, έστω και αν η σύμβαση δεν χαρακτηρίστηκε ως δάνειο από τα συμβαλλόμενα μέρη (Α.Π. 137/1968, Εφ.Αθ. 2447/1962).

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την περ. ε' της παρ. 8 του άρθρου 5 της 1037956/356/Α0012/ΠΟΛ. 1094/23-3-1989, τα δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί πρέπει να αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία

Επειδή με το με αρ. πρωτ. 1020969/405/Α0012/28.3.2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα: «Κάλυψη τεκμηρίου με δάνειο που χορηγήθηκε με ιδιωτικά συμφωνητικά» επισημαίνονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«...3. Περαιτέρω για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου από τυχόν εικονικές συμβάσεις δανείων, οι διατάξεις των άρθρων 445 και 446 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας

ορίζουν ότι τα ιδιωτικά έγγραφα απαιτούν βέβαιη χρονολογία και συνεπώς αποδεικτική δύναμη, εφόσον θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή άλλο δημόσιο υπάλληλο αρμόδιο κατά νόμο.

.....

4. Επίσης, όπως έχει γίνει δεκτό με το υπ' αριθμ. 1108739/1772/A0012/15.2.2002 έγγραφό μας στην περίπτωση που ιδιωτικό συμφωνητικό δανείου μεταξύ ιδιωτών που προσκομίζεται για θεώρηση ή για χαρτοσήμανση εκπρόθεσμα (και θεωρείται ή χαρτοσημαίνεται) μετά την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης δεν μπορεί να θεωρηθεί έγγραφο στοιχείο που φέρει βέβαιη χρονολογία, από τα οποία μάλιστα να αποδεικνύεται ότι το αναφερόμενο ποσό του δανείου έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης και κατά συνέπεια δεν λαμβάνεται υπόψη κατά την εφαρμογή του άρθρου 19 του ν.2238/1994. Επιπρόσθετα όταν ο φορολογούμενος επικαλείται δάνειο για τον περιορισμό της τεκμαρτής διαφοράς εισοδήματος της παραγρ. 1 του άρθρου 19 του ν.2238/1994 η φορολογούσα αρχή ερευνά σε κάθε περίπτωση την τυχόν εικονικότητα του δανείου. Ειδικότερα, ερευνά αν ο δανειστής είχε τη δυνατότητα να χορηγήσει το δάνειο, αν έγινε η ανάληψη του ποσού του δανείου σε προηγούμενο έτος ή κατά τη διάρκεια του έτους στο οποίο ο φορολογούμενος το επικαλείται, αν εκπληρώθηκαν εκτός της χαρτοσήμανσης και οι τυχόν άλλες φορολογικές υποχρεώσεις που απορρέουν από τη σχετική σύμβαση, καθώς επίσης και ο τρόπος εξόφλησης του δανείου, δεδομένου ότι οι τοκοχρεολυτικές δόσεις απόσβεσης των δανείων συνιστούν τεκμήρια για τον καταβάλλοντα (περίπτ. στ' άρθρου 17 του ν.2238/1994) (σχετ. 1108739/1772/A0012/15.5.2002 έγγραφο).»

Επειδή με τα διαλαμβανόμενα στην ΠΟΛ 1175/2017 χορηγήθηκαν διευκρινήσεις σε θέματα προσαύξησης περιουσίας και μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: «...Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 του ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) ορίζεται ότι:

«2. Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους μόνο όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλον αρμόδιο κατά το νόμο δημόσιο υπάλληλο. Αλλιώς, ως βέβαιη χρονολογία τους θεωρείται εκείνη του θανάτου ενός από αυτούς που τα έχουν υπογράψει ή η χρονολογία του δημόσιου εγγράφου στο οποίο τυχόν μνημονεύεται κατά τα ουσιώδη μέρη το περιεχόμενό τους ή εκείνη της επέλευσης

γεγονότος που καθιστά κατ' ανάλογο τρόπο αναμφισβήτητη τη χρονολογία τους.

3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημοσίων εγγράφων καθώς και όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148.

4.....

5. Τα ιδιωτικά έγγραφα δεν αποδεικνύουν υπέρ εκείνου που τα συνέταξε, εκτός αν προσκομίζονται από τον αντίδικό του...».

Κατά την έννοια της τελευταίας ως άνω διατάξεως, τα ιδιωτικά έγγραφα, κατ' αρχήν, δεν αποτελούν απόδειξη υπέρ του εκδότη τους (ΣΤΕ 4203/2011 7μ, 2849/2011 7μ, 3030/2013). Εξάλλου, η βεβαία χρονολογία δεν τάσσεται από το νόμο ως προϋπόθεση της αποδεικτικής ισχύος ιδιωτικού εγγράφου (βλ. ΣΤΕ 35551/1992).»

Επειδή, η φορολογική αρχή ερευνά σε κάθε περίπτωση την τυχόν εικονικότητα του δανείου. Ειδικότερα, ερευνά αν ο δανειστής είχε τη δυνατότητα να χορηγήσει το δάνειο, αν έγινε η ανάληψη του ποσού του δανείου σε προηγούμενο έτος ή κατά τη διάρκεια του έτους στο οποίο ο φορολογούμενος το επικαλείται, αν εκπληρώθηκαν εκτός της χαρτοσήμανσης και οι τυχόν άλλες φορολογικές υποχρεώσεις που απορρέουν από τη σχετική σύμβαση, καθώς επίσης και ο τρόπος εξόφλησης του δανείου, δεδομένου ότι οι τοκοχρεολυτικές δόσεις απόσβεσης των δανείων συνιστούν τεκμήρια για τον καταβάλλοντα (περίπτ. στ' άρθρου 17 του ν.2238/1994) (σχετ. 1108739/1772/A0012/15.5.2002 έγγραφο).

Επειδή, για να ληφθεί υπόψη το δάνειο θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Το έγγραφο να φέρει βέβαιη χρονολογία,

β) Το δάνειο να μην είναι εικονικό. Αυτό μπορεί να αποδειχθεί από το αν ακολουθήθηκαν οι άλλες ενέργειες που προβλέπει ο νόμος για την σύναψη ιδιωτικού δανείου, όπως να έχει χαρτοσημανθεί εμπρόθεσμα, να έχουν πραγματοποιηθεί καταβολές δόσεων αποπληρωμής, ο δανειστής να είχε την δυνατότητα να προβεί στην χορήγηση του εν λόγω δανείου και να έχουν εκπληρωθεί οι φορολογικές υποχρεώσεις των συμβαλλόμενων μερών δηλαδή να έχουν συμπεριλάβει το ποσό του δανείου στις δηλώσεις τους καθώς αυτό αποτελεί τεκμήριο για τον δανειστή ενώ η αποπληρωμή του αποτελεί τεκμήριο για τον δανειζόμενο. Επίσης κάθε δάνειο που συνομολογείται μεταξύ ιδιωτών ή παρέχεται από εταιρία προς τα μέλη της ή τρίτους, λογίζεται ότι συνάπτεται με ελάχιστο επιτόκιο, αυτά που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας κατά το χρόνο σύναψης του δανείου και

γ) Το δάνειο είναι σύμβαση παραδοτική και απαιτείται η παράδοση του πράγματος του οφειλέτη, δεν αρκεί δηλαδή μόνο η συμφωνία των συμβαλλόμενων μερών.

Επειδή, ο προσφεύγων φέρει το βάρος της απόδειξης της συνδρομής των προϋποθέσεων για το ποσό που ισχυρίζεται ότι συνιστά επιστροφή προϊόντος δανείου ύψους 15.000,00 € που χορήγησε στον

Επειδή από το προσκομισθέν Ιδιωτικό Συμφωνητικό (σχετ. 4^α), διαπιστώνεται ότι αυτό υπεγράφη μεταξύ του προσφεύγοντος (δανειστής) και του (οφειλέτης) με ΑΦΜ την 30/12/2011. Βάσει αυτού, προκύπτει ότι ο προσφεύγων χορήγησε στον δεύτερο αναφερόμενο το ποσό των 15.000,00€ τοις μετρητοίς ως άτοκο δάνειο – διευκόλυνση. Το δάνειο είχε ημερομηνία λήξης την 30/04/2012 και θα εξοφλούνταν είτε εφάπαξ είτε τμηματικά μέχρι την ως άνω ημερομηνία σε τραπεζικό λογαριασμό που θα υπεδείκνυε ο δανειστής στον οφειλέτη. Επισημαίνεται ότι το εν λόγω συμφωνητικό δεν έχει θεωρηθεί από καμία δημόσια αρχή ή συμβολαιογράφο.

Επειδή επί της προσκομισθείσας υπεύθυνης δήλωσης του προσφεύγοντος (σχετ. 4β) αναγράφονται τα ακόλουθα: «*Παραιτούμαι ρητά και ανεπιφύλακτα από κάθε τυχόν δικαίωμά μου και από κάθε αξίωσή μου που απορρέει από το με ημερομηνία 30/12/2011 συνταχθέν ιδιωτικό συμφωνητικό άτοκης χρηματικής διευκόλυνσης ορισμένου χρόνου με τον του ΑΔΤ καθόσον το δανειζόμενο ποσό των 15.000,00 ευρώ μου επεστράφη μέσω καταθέσεων στον τραπεζικό μου λογαριασμό που πραγματοποιήθηκαν από τη συνεργάτιδά μου στις 6/4/2012 (5.000 ευρώ) και στις 10/4/2012 (10.000 ευρώ) αντίστοιχα.*» Η ως άνω υπεύθυνη δήλωση φέρει θεώρηση γνησίου υπογραφής από υπάλληλο του ΚΕΠ Ηλιούπολης την 05/09/2012 και ως εκ τούτου φέρει βεβαία ημερομηνία.

Επειδή στο άρθρο 16 παρ. 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «*Τα έγγραφα που δεν είναι νόμιμα χαρτοσημασμένα είναι απαράδεκτα ενώπιον των δικαστηρίων και κάθε αρχής και εφόσον έχει παρέλθει η προθεσμία χαρτοσήμανσης τους πρέπει να προσκομίστούν ενώπιον της αρμόδιας φορολογικής αρχής για την κατά νόμο επιβολή του τέλους χαρτοσήμου και των νόμιμων κυρώσεων. Εφόσον το έγγραφο χαρτοσημανθεί με πράξη της φορολογικής αρχής, δεν μπορεί να αμφισβητηθεί από τα δικαστήρια ή άλλη αρχή το νόμιμο της χαρτοσήμανσής του. Τα προσαγόμενα ενώπιον οποιασδήποτε αρχής αντίγραφα ιδιωτικών εγγράφων, που υπόκεινται κατά νόμο σε τέλος χαρτοσήμου, για να γίνουν αποδεκτά απαιτείται να φέρουν επίσημη βεβαίωση ότι το πρωτότυπο χαρτοσημάνθηκε νόμιμα. Αν ελλείπει η βεβαίωση αυτή, το προσαγόμενο αντίγραφο υποβάλλεται στο τέλος χαρτοσήμου και στον πρόσθετο φόρο ως πρωτότυπο.*»

Επειδή, η προσκομισθείσα υπεύθυνη δήλωση, η οποία σημειωτέον συντάχθηκε και υπογράφηκε από τον ίδιο τον προσφεύγοντα και όχι από τον αντισυμβαλλόμενο, δεν επαρκεί από μόνη της, προκειμένου να θεμελιώσει τον ισχυρισμό του. Και τούτο διότι:

α) δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο ο χρόνος αλλά και ο τρόπος χορήγησης του επίμαχου δανείου, καθόσον, αναφέρεται μεν ότι χορηγήθηκε σε μετρητά, χωρίς ωστόσο να διευκρινίζεται η πηγή προέλευσης αυτών, ήτοι εάν προήλθαν από προγενέστερη ανάληψη από τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος ή από μετρητά που διέθετε εις χείρας του,

β) δεν προσκομίσθηκαν αποδεικτικά σχέση για τη σχέση της καταθέτριας με τον που φέρεται να έλαβε και να αποπλήρωσε το επίμαχο δάνειο,

γ) το ιδιωτικό συμφωνητικό δεν έχει θεωρηθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή οποιαδήποτε δημόσια αρχή ή συμβολαιογράφο,

δ) δεν έχει υποβληθεί σε τέλη χαρτοσήμου με αποτέλεσμα να είναι ανίσχυρο και να μην έχει κανένα έννομο αποτέλεσμα έναντι των φορολογικών αρχών βάσει του άρθρου 8 παρ 16 του Ν 1882/1990,

ε) δεν έχει συμπεριληφθεί το ποσό του δανείου στις δηλώσεις εισοδήματος του προσφεύγοντος και του φερόμενου δανειολήπτη των οικείων οικονομικών ετών, παρότι αυτό αποτελεί τεκμήριο για τον δανειστή ενώ η αποπληρωμή του αποτελεί τεκμήριο για τον δανειζόμενο,

στ) δεν υπήχθησαν σε φορολογία οι τόκοι του δανείου, το οποίο ακόμη και αν συμφωνήθηκε ότι θα είναι άτοκο, λογίζεται ότι συνάπτεται με ελάχιστο επιτόκιο αυτό που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας, κατά το χρόνο σύναψής του (αρ. 25§3 ν.2523/1997).

Συνεπώς, ορθώς η φορολογική αρχή έκρινε ότι οι δύο επίμαχες πιστώσεις ποσών 5.000,00€ και 10.000,00€ που διενεργήθηκαν την 06/04/2012 και 10/04/2012 στον υπ' αριθ. λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην συνιστούν προσαύξηση περιουσίας για τον προσφεύγοντα η οποία φορολογείται κατ' άρθρο 48 του ν. 2238/1994.

Σχετικά με την πίστωση του παρακάτω πίνακα:

ογ	Επωνυμία Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Πλήθος Δικαιούχων	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα
6			1	14/02/2012 10:25	.....	800,00	800,00

Επειδή ο προσφεύγων με τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο, ισχυρίζεται ότι αιτιολογείται πλήρως η ανωτέρω πίστωση. Ειδικότερα, τόσο κατά τη διάρκεια του ελέγχου όσο και με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίστηκε ότι σύμφωνα με την με ημερομηνία 22/11/2015 Σύμβαση Εκχώρησης Απαιτήσεων του και της προκύπτει ότι το υπό διερεύνηση ποσό αφορά οφειλόμενα ενοίκια του ενοικιαστή του τα οποία έχουν συμπεριληφθεί στην φορολογική δήλωση που υπέβαλε για την χρήση 2012 και έχουν φορολογηθεί. Από την προσκομιζόμενη σύμβαση, διατείνεται ότι προκύπτει ότι υπήρχε οικονομική συναλλαγή μεταξύ και η οποία εκχωρήθηκε ατύπως σε εκείνον από το έτος 2011 και επισήμως από την 22/11/2015. Επί της ουσίας η κ. κατέθεσε για λογαριασμό του κ. το ανωτέρω ποσό έναντι της οφειλής που είχε προς αυτόν.

Επειδή η φορολογική αρχή με τις έγγραφες απόψεις επί της παρούσας, απορρίπτει τον εν λόγω ισχυρισμό, διότι, «δεν προσκομίστηκαν στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ο καταθέτης και η αιτία κατάθεσης ή /και δεν προσκομίστηκε κάποιο αποδεικτικό στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι το ποσό προέρχεται από γνωστή φορολογημένη ή νομίμως αφορολόγητη πηγή – εισόδημα.»

Επειδή για τον ανωτέρω ισχυρισμό ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η επικαλούμενη εκχώρηση της απαίτησης που να φέρει βεβαία χρονολογία πριν την πραγματοποίηση της κρινόμενης πίστωσης, δεν μπορεί αυτός να γίνει αποδεκτός.

Επειδή με τον πέμπτο και έκτο προβαλλόμενο λόγο, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είκοσι έξι (26) διερευνώμενες πιστώσεις συνολικού ποσού **22.980,40 €** που απεικονίζονται στον πίνακα Α που παρατίθεται κατωτέρω, καθώς και δεκατρείς (13) πιστώσεις συνολικού ύψους **14.910,00€** που εμφανίζονται στον πίνακα Β, αφορούν επανακατάθεση μετρητών (που πραγματοποιήθηκαν από εκείνον και τις τότε υπαλλήλους της εταιρείας του και) από μετρητά που υπήρχαν στην διάθεση του από προγενέστερη ανάληψη ποσού 84.400 ευρώ στις 30/12/2011 από τον τραπεζικό λογαριασμό του με αριθμό που τηρούσε στην

Οι σχετικές πιστώσεις είναι οι ακόλουθες:

ΠΙΝΑΚΑΣ Α

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΓΓΡΑΦΗΣ	ΤΡΑΠΕΖΑ	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό -Πίστωση
5			03/02/2012 11:38	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	10.000,00
7			16/02/2012 09:15	PAYMENT BANK BRANCH	100,00
8			22/02/2012 13:07	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	300,00
9			02/03/2012 14:07	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	500,00
11			09/03/2012 14:20	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	200,00
12			12/03/2012 19:27	ΚΤΘ.ΚΑΤΑΘΕΣ Η ΜΕΤΡΗΤΩΝ	350,00
13			14/03/2012 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΧΩΡΙΣ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	350,00
14			15/03/2012 13:32	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	400,00
15			22/03/2012 13:44	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	300,00
16			23/03/2012 14:03	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	200,00
21			25/04/2012 09:55	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	300,00
22			03/05/2012 18:39	ΚΤΘ.ΚΑΤΑΘΕΣ Η ΜΕΤΡΗΤΩΝ	350,00
23			07/05/2012 13:50	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	600,00
31			19/06/2012 10:22	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	3.000,00
32			20/06/2012 11:56	ΚΤΘ ΜΕΤΡ	130,40
36			16/07/2012 18:59	ΚΤΘ.ΚΑΤΑΘΕΣ Η ΜΕΤΡΗΤΩΝ	350,00
39			30/08/2012 10:12	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	150,00

40	..... .....	..... .....	30/08/2012 19:14	ΚΤΘ.ΚΑΤΑΘΕΣ Η ΜΕΤΡΗΤΩΝ	350,00
41	..... .....	..... .....	19/09/2012 10:53	ΠΛΗΡΩΜΗ ΔΑΝΕΙΟΥ ΑΠΟ	500,00
42	..... .....	..... .....	19/09/2012 10:54	ΠΛΗΡΩΜΗ ΔΑΝΕΙΟΥ ΑΠΟ	1.000,00
45	..... .....	..... .....	12/10/2012 11:11	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	300,00
46	..... .....	..... .....	19/10/2012 11:51	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	300,00
48	..... .....	..... .....	09/11/2012 12:33	ΚΤΘ ΜΕΤΡ	100,00
49	..... .....	..... .....	09/11/2012 12:25	ΠΛΗΡΩΜΗ ΔΑΝΕΙΟΥ ΑΠΟ	250,00
51	..... .....	..... .....	09/11/2012 12:24	ΠΛΗΡΩΜΗ ΔΑΝΕΙΟΥ ΑΠΟ	800,00
52	..... .....	..... .....	14/11/2012 09:47	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	1.800,00

ΠΙΝΑΚΑΣ Β

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΓΓΡΑΦΗΣ	ΤΡΑΠΕΖΑ	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό -Πίστωση
44			08/10/2012 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΧΩΡΙΣ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	400,00
50			09/11/2012 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΧΩΡΙΣ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	350,00
26			16/05/2012 11:25	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	9.000,00
33			27/06/2012 16:31	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	250,00
53			28/11/2012 08:41	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	100,00
35			13/07/2012 11:26	ΙΔΙΟΣ	2.500,00
19			11/04/2012 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΧΩΡΙΣ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	350,00

20	.....	.....	19/04/2012 12:08	Πληρωμή - Δίκτυο	330,00
24	.....	.....	14/05/2012 00:00		150,00
28	.....	.....	22/05/2012 09:15	Πληρωμή - Δίκτυο	380,00
29	.....	.....	06/06/2012 18:54	ΚΤΘ.ΚΑΤΑΘΕΣ Η ΜΕΤΡΗΤΩΝ	350,00
34	.....	.....	13/07/2012 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΧΩΡΙΣ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	350,00
44	.....	.....	08/10/2012 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΧΩΡΙΣ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	400,00

Η φορολογική αρχή δεν έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος διότι διαπιστώθηκε ότι κατέβαλε στο ταμείο της εταιρείας «..... – ΑΦΜ» σε μετρητά την 01/02/2012 ποσό 10.000,00€, στις 15/02/2012 ποσό 10.000,00€, την 01/03/2012 ποσό 10.000,00€, στις 10/04/2012 ποσό 10.000,00€, στις 10/05/2012 ποσό 10.000,00€ καθώς και ποσό 42.363,00€ την 1/10/2012. Από τα παραπάνω προέκυψε ότι το ποσό αυτό της ανάληψης έχει αναλωθεί σε άλλες καταθέσεις και δεν μπορεί να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός αυτός καθώς το επικαλούμενο προς επανακατάθεση διαθέσιμο ποσό διαπιστώθηκε ότι έχει αναλωθεί.

Ο προσφεύγων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι στις 23/09/2011, πραγματοποίησε ανάληψη μετρητών ποσού 64.304,00 ευρώ. Με το μεγαλύτερο μέρος των μετρητών αυτών (συγκεκριμένα ποσό 50.000 ευρώ) πραγματοποίησε καταβολές απευθείας στο ταμείο της εταιρείας «..... Α.Φ.Μ.» οι οποίες απεικονίστηκαν στα βιβλία της εταιρείαςΕ.Ε με πίστωση στην τηρούμενη καρτέλα λογαριασμού με αριθμό 35.02.00.00. ως ακολούθως:

- 01/02/2012 ποσό 10.000 ευρώ,
- 15/02/2012 ποσό 10.000 ευρώ,
- 01/03/2012 ποσό 10.000 ευρώ,
- 10/04/2012 ποσό 10.000 ευρώ,
- 10/05/2012 ποσό 10.000 ευρώ.

Στις 01/10/2012, όπως προκύπτει από την προσκομιζόμενη με την παρούσα τηρούμενη καρτέλα λογαριασμού με αριθμό 35.02.00.00. της εταιρείας «..... Α.Φ.Μ.» για το χρονικό διάστημα 01/10/2012 – 01/10/2012 πραγματοποιήθηκε μέσω τραπεζής μεταφορά ποσού 42.363 ευρώ η οποία

απεικονίστηκε στα βιβλία της εταιρείας με χρέωση στην τηρούμενη καρτέλα λογαριασμού με αριθμό 35.02.00.00.

Συνεπώς, ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι τα ανωτέρω ποσά συνολικού ύψους 50.000 ευρώ που επεστράφησαν στην συγκεκριμένη εταιρεία είναι γνωστής προέλευσης και προερχόμενα από ανάληψη μετρητών ποσού 64.304,00 ευρώ στις 23/09/2011 (με τα οποία, κατά την διάρκεια του ελεγχόμενου έτους 2012, δεν πραγματοποίησε αγορά περιουσιακών στοιχείων, ώστε τυχόν να δαπανηθούν τα αναληφθέντα χρήματα) και όχι από την ανάληψη μετρητών ποσού 84,400,00 ευρώ στις 30/12/2011 όπως εσφαλμένα ισχυρίστηκε ο έλεγχος.

Επειδή ο προσφεύγων για την επίρρωση των ως άνω ισχυρισμών του επικαλείται και προσκομίζει τα παρακάτω στοιχεία:

α) αντίγραφο αναλυτικής κίνησης του υπ' αριθ. λογαριασμού του στην από την 20/09/2011 (ημερομηνία ανοίγματος) μέχρι και την 28/11/2011 (σχετ. 5) και

β) αντίγραφο καρτέλας λογαριασμού με αριθμό 35.02.00.00 της εταιρείας «..... Α.Φ.Μ.» για το χρονικό διάστημα 01/10/2012–01/10/2012 στην οποία απεικονίστηκε με χρέωση η μεταφορά ποσού 42.363,00 ευρώ μέσω τραπεζής (Σχετ. 6)

Επειδή από την αναλυτική κίνηση του υπ' αριθ. λογαριασμού, διαπιστώνεται ότι πράγματι ο προσφεύγων την 23/09/2011 προέβη σε ανάληψη ποσού ύψους 64.304,00€.

Επειδή όπως ο ίδιος ο έλεγχος συνομολογεί στην οικεία έκθεση, το αρχικώς επικαλούμενο ποσό των 84.400,00€ που αναλήφθηκε από τον προσφεύγοντα στις 30/12/2011 από τον υπ' αριθ. λογαριασμό της, αναλώθηκε σε καταβολές που πραγματοποίησε στο ταμείο της εταιρείας σε μετρητά. Οι καταβολές έλαβαν χώρα ως ακολούθως: την 01/02/2012 ποσό 10.000,00€, την 15/02/2012 ποσό 10.000,00€, την 01/03/2012 ποσό 10.000,00€, την 10/04/2012 ποσό 10.000,00€, την 10/05/2012 ποσό 10.000,00€ καθώς και ποσό 42.363,00€ την 1/10/2012.

Επειδή από την αξιολόγηση των συνημμένων στην παρούσα εγγράφων διαπιστώνεται κατ' αρχάς ότι προσκομίσθηκε η αναλυτική κίνηση του λογαριασμού με αριθμό για το χρονικό διάστημα από 20/09/2011 έως 28/11/2011 και όχι έως 31/12/2011, όπως λανθασμένα αναφέρει ο προσφεύγων στην ενδικοφανή προσφυγή του. Συνεπώς, δεν δύναται να ληφθεί υπ' όψιν καθόσον δεν

υπάρχει η κίνηση του τελευταίου μήνα του έτους, προκειμένου να αποκλεισθεί η τυχόν επανακατάθεση του εν λόγω ποσού. Περαιτέρω, δεν προσκομίσθηκαν από τον προσφεύγοντα οι κινήσεις των λοιπών λογαριασμών του από την ημερομηνία ανάληψης (23/09/2011) μέχρι και την 31/12/2011 προκειμένου να διαπιστωθεί εάν το ποσό των 84.400,00€ είχε συνολικά ή τμηματικά επανακατατεθεί σε άλλο λογαριασμό.

Επειδή ωστόσο από το αντίγραφο της συμψηφιστικής εγγραφής (σχετ. 6) διαπιστώνεται ότι την 01/10/2012 χρεώνεται ο λογαριασμός 35.02.00.00 με το ποσό των 42.363,00 € και πιστώνεται ισόποσα ο λογαριασμός της εταιρείας 38.03.06.00 με αιτιολογία «.....». Συνεπώς, προκύπτει ότι το ποσό των 42.363,00€ που φέρεται να καταβλήθηκε την 01/10/2012 στην εταιρεία δεν πραγματοποιήθηκε με καταβολή μετρητών από την ανάληψη ποσού 84.400,00€. Επομένως, τα ποσά που ο προσφεύγων κατέβαλε σε μετρητά που διέθετε εις χείρας του, όπως ο ίδιος αλλά και ο έλεγχος συνομολογούν ανέρχονται σε 50.000,00€. Ως εκ τούτου, από την πραγματοποιηθείσα την 30/12/2011 ανάληψη ποσού 84.400,00€ αναλώθηκε το ποσό των 50.000,00€ και παρέμεινε εις χείρας του το υπόλοιπο ποσό ύψους 34.400,00€, με το οποίο είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει καταθέσεις μετρητών κατά την χρήση 2012.

Βάσει των ανωτέρω, κρίνεται ότι αιτιολογούνται από τα διαθέσιμα εις χείρας του μετρητά ύψους 34.400,00€ οι κατωτέρω πιστώσεις:

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΓΓΡΑΦΗΣ	ΤΡΑΠΕΖΑ	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό -Πίστωση
5			03/02/2012 11:38	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	10.000,00
9			02/03/2012 14:07	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	500,00
12			12/03/2012 19:27	ΚΤΘ.ΚΑΤΑΘΕΣ Η ΜΕΤΡΗΤΩΝ	350,00
13			14/03/2012 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΧΩΡΙΣ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	350,00
14			15/03/2012 13:32	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	400,00
22			03/05/2012 18:39	ΚΤΘ.ΚΑΤΑΘΕΣ Η ΜΕΤΡΗΤΩΝ	350,00

23	.....	.....	07/05/2012 13:50	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	600,00
31	.....	.....	19/06/2012 10:22	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	3.000,00
36	.....	.....	16/07/2012 18:59	ΚΤΘ.ΚΑΤΑΘΕΣ Η ΜΕΤΡΗΤΩΝ	350,00
40	.....	.....	30/08/2012 19:14	ΚΤΘ.ΚΑΤΑΘΕΣ Η ΜΕΤΡΗΤΩΝ	350,00
41	.....	.....	19/09/2012 10:53	ΠΛΗΡΩΜΗ ΔΑΝΕΙΟΥ ΑΠΟ	500,00
42	.....	.....	19/09/2012 10:54	ΠΛΗΡΩΜΗ ΔΑΝΕΙΟΥ ΑΠΟ	1.000,00
51	.....	.....	09/11/2012 12:24	ΠΛΗΡΩΜΗ ΔΑΝΕΙΟΥ ΑΠΟ	800,00
52	.....	.....	14/11/2012 09:47	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	1.800,00
44	.....	.....	08/10/2012 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΧΩΡΙΣ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	400,00
50	.....	.....	09/11/2012 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΧΩΡΙΣ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	350,00
26	.....	.....	16/05/2012 11:25	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	9.000,00
35	.....	.....	13/07/2012 11:26	ΙΔΙΟΣ	2.500,00
19	.....	.....	11/04/2012 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΧΩΡΙΣ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	350,00
28	.....	.....	22/05/2012 09:15	Πληρωμή - Δίκτυο	380,00
29	.....	.....	06/06/2012 18:54	ΚΤΘ.ΚΑΤΑΘΕΣ Η ΜΕΤΡΗΤΩΝ	350,00
34	.....	.....	13/07/2012 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΧΩΡΙΣ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	350,00

44	.....	.....	08/10/2012 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΧΩΡΙΣ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	400,00
ΣΥΝΟΛΟ					34.430,00

Σημειώνεται ως προς την πίστωση με α/α 26 ποσού 9.000,00 η οποία αφορά κατάθεση επιταγής την 16/05/2012 στον υπ' αριθ. λογαριασμό, εξομοιώνεται με κατάθεση μετρητών διότι, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, η τραπεζική επιταγή είχε εκδοθεί στο όνομα του προσφεύγοντος και κατατέθηκε στον τραπεζικό του λογαριασμό στην λόγω μη χρησιμοποίησης της. Σύμφωνα δε με τους προβαλλόμενους κατά τη διάρκεια του ελέγχου ισχυρισμούς, η τραπεζική επιταγή αυτή εκδόθηκε με την χρήση μετρητών που είχε ο προσφεύγων στην διάθεση του από την με 30/12/2011 ανάληψη ποσού 84.400 ευρώ που πραγματοποίησε για αγορά αυτοκινήτου η οποία ματαιώθηκε .

Επειδή σε κάθε περίπτωση, η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας του φορολογούμενου, πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση το ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και λοιπών παραγόντων, όπως το ύψος και το είδος των δηλωθέντων εισοδημάτων του, το επάγγελμά του, την περιοδικότητα αντίστοιχων καταθέσεων κ.ο.κ..

Επειδή η φορολογική αρχή, κατά τη διενέργεια του ελέγχου, οφείλει να ζητά από τον φορολογούμενο να αποδείξει την πηγή ή αιτία προέλευσης των διερευνώμενων πιστώσεων. Ωστόσο, κατά την αξιολόγηση των προσκομισθέντων από τον φορολογούμενο αποδεικτικών στοιχείων, θα πρέπει, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, να λαμβάνονται υπ' όψιν τόσο τα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής, όσο και η γενική αρχή του δικαίου, σύμφωνα με την οποία «Ουδείς υποχρεούται στα αδύνατα».

Επειδή από την αξιολόγηση όλων των στοιχείων της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής και λαμβάνοντας υπόψη:

- α) την συνολική εικόνα του φορολογούμενου,
 - β) το μικρό ύψος ορισμένων καταθέσεων, σε συνδυασμό με τα διαλαμβανόμενα στην απόφαση ΣτΕ 884/2016,
 - γ) το γεγονός ότι οι καταθέσεις πραγματοποιήθηκαν από τον ίδιο και όχι από τρίτα πρόσωπα,
 - δ) την οικονομική δυνατότητα του προσφεύγοντος, με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος,
 - ε) τα δεδομένα της κοινής πείρας και λογικής,
- κρίνουμε ότι τα ποσά που πιστώθηκαν σε λογαριασμούς του προσφεύγοντος, τα οποία δεν υπερβαίνουν σε ύψος τα 300,00€ και απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα, δεν συνιστούν προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994 και επομένως πρέπει να διαγραφούν.

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΓΓΡΑΦΗΣ	ΤΡΑΠΕΖΑ	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό -Πίστωση
7			16/02/2012 09:15	PAYMENT BANK BRANCH	100,00
8			22/02/2012 13:07	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	300,00
11			09/03/2012 14:20	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	200,00
15			22/03/2012 13:44	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	300,00
16			23/03/2012 14:03	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	200,00
21			25/04/2012 09:55	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	300,00
32			20/06/2012 11:56	ΚΤΘ ΜΕΤΡ	130,40
39			30/08/2012 10:12	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	150,00
45			12/10/2012 11:11	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	300,00
46			19/10/2012 11:51	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	300,00
48			09/11/2012 12:33	ΚΤΘ ΜΕΤΡ	100,00
49			09/11/2012 12:25	ΠΛΗΡΩΜΗ ΔΑΝΕΙΟΥ ΑΠΟ	250,00
33			27/06/2012 16:31	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	250,00
53			28/11/2012 08:41	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	100,00
20			19/04/2012 12:08	Πληρωμή - Δίκτυο	330,00
24			14/05/2012 00:00		150,00
ΣΥΝΟΛΟ					3.460,40

Επειδή εκτός από τις πιστώσεις που καταλογίστηκαν από την φορολογική ως προσαύξηση περιουσίας, προσδιορίστηκε από τον έλεγχο διαφορά εισοδήματος ύψους 3.333,45€ προερχόμενη από δωρεάν παραχώρηση ακινήτων. Ωστόσο, παρέλκει η εξέταση του εν λόγω ποσού από την υπηρεσία μας στα πλαίσια της παρούσας, δεδομένου ότι δεν αμφισβητείται από τον προσφεύγοντα καθόσον δεν προβάλλει κανέναν σχετικό ως προς αυτό ισχυρισμό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 22/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και την τροποποίηση, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό, της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, οικονομικού έτους 2013.

Προσαύξηση περιουσίας κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 και της ΠΟΛ 1095/2011 με βάση την παρούσα απόφαση:

Χρήση	Ποσά αρ. 48§3 ν. 2238/94 που καταλογίζονται βάσει ελέγχου	Ποσά που δεν αποτελούν προσαύξηση βάσει της παρούσας	Καταλογισθέντα ποσά βάσει της παρούσας
2012	113.429,40	97.629,40	15.800,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά Παρούσας		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Συζύγου	
Α - Β. Από ακίνητα	5.415,00		8.581,78		8.581,78		3.166,78
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις							
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες							
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα			113.429,40		15.800,00		15.800,00
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης							
Συνολικό εισόδημα	5.415,00		122.011,18		24.381,78		18.966,78

Αρνητικά στοιχεία
εισοδήματος που
συμψηφίζονται

Υπόλοιπο	5.415,00		122.011,18		24.381,78	18.966,78
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται						
Αθροισμα	5.415,00		122.011,18		24.381,78	18.966,78
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994						
Φορολογητέο εισόδημα	5.415,00		122.011,18		24.381,78	18.966,78

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας		Ποσά Δήλωσης		Ποσά Απόφασης ΔΕΔ		Διαφορά
		Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	
1. Του συζύγου	Εισόδημα-φόρος κλίμακας	5.415,00	41,50	24.381,78	3.515,45	
	Μείωση του φόρου		41,50		556,56	
	Υπόλοιπο φόρου (α)		0,00		2.958,89	2.958,89
2. Της συζύγου	Εισόδημα-φόρος κλίμακας	0,00	0,00	0,00	0,00	
	Μείωση του φόρου		0,00		0,00	
	Υπόλοιπο φόρου (β)		0,00		0,00	0,00
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)			0,00		0,00	0,00
Β. Συμπληρωματικός φόρος						
Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)		5.700,00	171,00	9.033,45	271,00	
Φόρος που αναλογεί [(α) + (β) + (γ) + (δ)]			171,00		3.229,89	3.058,89
Γ. Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί						
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :						
α) Κινητές αξίες				0,00		
β) Εμπορικές επιχειρήσεις				0,00		
γ) Ακίνητα				0,00		
δ) Μισθωτές υπηρεσίες				0,00		
ε) Ελευθέρια επαγγέλματα				0,00		
στ) Την αλλοδαπή				0,00		
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :						
α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος		675,63		675,63		
β) Ειδικών περιπτώσεων			675,63	0,00	675,63	
3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση						
Υπόλοιπο φόρου			-504,63		2.554,26	3.058,89
Δ. Σε περίπτωση χρεωστικού υπόλοιπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπόλοιπου φόρου αφαιρούνται :						
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικονομικό έτος		94,05		94,05	0,00	
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων				0,00	0,00	
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				0,00	0,00	
4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου				0,00	0,00	
5. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω εκπροθέσμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ				0,00	0,00	
6. Πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής (ευνοϊκότερη κύρωση)				2.869,23	2.869,23	
α) Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής αρθ.1 ν.2523/1997						
Μη υποβολή 66 μήνες X 2,5% 120,00%				3.670,66		
β) Πρόστιμο άρθρο 58 και τόκος άρθρου 53 ν.4174/2013						
Μη υποβολή 3.058,89*0,5				1.529,44		
Τόκοι 60 μήνες X 0,73%				1.339,79		
7. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβ.		0,00%		0,00	0,00	
8. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου				0,00	0,00	
9. Εισφορά ΕΛΓΑ				0,00	0,00	
10. Εισφορά Αλληλεγγύης		2.354,85		2.828,85	474,00	
Πρόσθετος φόρος/πρόστιμο μη υποβολής (ευνοϊκότερη κύρωση)						
α) Πρόσθετος φόρος μη υποβολής αρθ.1 ν.2523/1997						
Μη υποβολή 66 μήνες X 2,5% 120,00%						
β) Πρόστιμο άρθρο 58 και τόκος άρθρου 53 ν.4174/2013						
Μη υποβολή 474,00*0,5						
Τόκοι 60 μήνες X 0,73%						
11. Τέλος Επιτηδεύματος		650,00		650,00	0,00	
Σύνολο		2.594,27		8.996,39	6.402,12	
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμψηφισμών		7,68		7,68	0,00	
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		2.586,59		8.988,71	6.402,12	
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή		0,00		0,00	0,00	
Ποσό που επιστράφηκε		0,00		0,00	0,00	
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		2.586,59		8.988,71	6.402,12	

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 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.