



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 29/05/2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1376

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 30/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά:

α) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012),

β) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013),

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος για τα οικ. έτη 2013 και 2014 (διαχειριστικές περιόδους 01/01/2012 – 31/12/2012 και 01/01/2013 – 31/12/2013) αντιστοίχως, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ2019ΕΜΠ/07.05.2019 συμπληρωματικό υπόμνημα των προσφευγόντων.

7. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, καθώς και των πρόσθετων λόγων που προβάλλει ο προσφεύγων με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ2019ΕΜΠ/07.05.2019 συμπληρωματικό υπόμνημα που κατέθεσαν στην Υπηρεσία μας επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το οικ. έτος 2013, κύριος φόρος ποσού 3.825,09€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 3.587,93€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 511,45€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 7.924,47€.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το οικ. έτος 2014, κύριος φόρος ποσού 18.505,50€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 17.358,16€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.214,20€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 38.077,86€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 28/12/2018 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ. (αρ. εισ.) δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, που απεστάλη στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και αφορούσε σε προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή ή

μη σταθερή πηγή ή αιτία για τον προσφεύγοντα ποσού 16.033,33€ στο οικ. έτος 2013 και ποσού 66.683,33€ στο οικ. έτος 2014. Συγκεκριμένα, από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διενεργήθηκε έλεγχος στους τραπεζικούς λογαριασμούς του – Α.Φ.Μ. και βάσει των δεδομένων του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Α.Υ.Ο. 4105/2015) και την κρίση του ελέγχου, διαπιστώθηκαν πρωτογενείς πιστώσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς στους οποίους ο προσφεύγων είναι συνδικαιούχος, που δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς και προσδιορίστηκαν, κατόπιν επιμερισμού μεταξύ των (τριών) συνδικαιούχων, ως προσαύξηση περιουσίας προερχόμενη από άγνωστη πηγή ή αιτία προέλευσης, σύμφωνα με τα άρθρα 48 παρ. 3 του ν.2238/1994 και 21 παρ. 4 του ν.4172/2013, ως κάτωθι:

α/α	Έτος	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης (Ευρώ)	Επιμερισμός δια τρία
41	2012	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	11/4/2012 13:55	6.000,00	2.000,00
44	2012	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	11/5/2012 11:52	12.000,00	4.000,00
50	2012	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	12/7/2012 13:04	1.100,00	366,67
53	2012	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	9/8/2012 9:00	8.000,00	2.666,67
57	2012	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	5/10/2012 11:48	9.000,00	3.000,00
62	2012	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	16/11/2012 11:57	6.000,00	2.000,00
64	2012	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	7/12/2012 11:23	6.000,00	2.000,00
Σύνολο 2012					48.100,00	16.033,34
68	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	20/2/2013 12:35	4.000,00	1.333,33
71	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	12/3/2013 12:21	5.000,00	1.666,67
72	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	15/3/2013 13:15	4.000,00	1.333,33
73	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	22/3/2013 11:15	10.000,00	3.333,33
74	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	28/3/2013 11:10	5.000,00	1.666,67
77	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	18/4/2013 11:24	12.000,00	4.000,00
78	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	19/4/2013 12:52	4.000,00	1.333,33
80	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	26/4/2013 11:17	6.000,00	2.000,00
82	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	2/5/2013 12:07	4.000,00	1.333,33
84	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	22/5/2013 11:40	10.000,00	3.333,33
86	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	30/5/2013 11:07	10.000,00	3.333,33
87	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	4/6/2013 14:47	10.000,00	3.333,33
88	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	6/6/2013 12:35	8.500,00	2.833,33

89	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	13/6/2013 12:03	10.000,00	3.333,33
90	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	18/6/2013 14:30	6.000,00	2.000,00
92	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	28/6/2013 10:09	8.000,00	2.666,67
93	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	8/7/2013 14:28	7.550,00	2.516,67
94	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	10/7/2013 14:29	8.000,00	2.666,67
95	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	17/7/2013 13:20	8.000,00	2.666,67
96	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	19/7/2013 11:03	8.000,00	2.666,67
97	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	22/7/2013 12:18	5.000,00	1.666,67
98	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	23/7/2013 13:34	8.000,00	2.666,67
99	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	24/7/2013 14:40	8.000,00	2.666,67
102	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	2/8/2013 13:43	8.000,00	2.666,67
103	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	20/8/2013 14:32	8.000,00	2.666,67
104	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	29/8/2013 11:30	8.000,00	2.666,67
108	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	13/9/2013 12:09	7.000,00	2.333,33
Σύνολο 2013					200.050,00	66.683,34

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι αναιτιολόγητες και αβάσιμες.
2. Οι υπό κρίση πρωτογενείς καταθέσεις αφορούν σε πιστώσεις που προέρχονται από τα εισοδήματα του αδελφού του – Α.Φ.Μ. ο οποίος διέθετε νόμιμα σχηματισθέν και φορολογημένο απόθεμα κεφαλαίου ύψους 1.407.907,31€, που κατά την 31/12/2011 δεν ήταν εξ ολοκλήρου κατατεθειμένο στους τραπεζικούς λογαριασμούς και δικαιολογεί πλήρως το ύψος των καταθέσεων. Οι υπό κρίση πρωτογενείς πιστώσεις καλύπτονται από το νόμιμα σχηματισθέν και φορολογημένο απόθεμα κεφαλαίου του ύψους, κατά την 31/12/2011, 906.436,29€. Η κρίση του ελέγχου περί μη συνυπολογισμού του διαθέσιμου κεφαλαίου είναι αβάσιμη και καταστρατηγεί τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.2238/1994. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του ο προσφεύγων προσκόμισε πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών του ιδίου και του αδελφού του αλλά και το σύνολο των τραπεζικών παραστατικών των υπό κρίση καταθέσεων από τα οποία προκύπτει ότι ο καταθέτης είναι είτε ο (αδελφός του προσφεύγοντα), είτε η (σύζυγος του αδελφού του) είτε ο (υιός της δεύτερης).

3. Η επιβολή προστίμου ανακρίβειας και τόκων προσκρούουν ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...*».

Επειδή, με το άρθρο 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, με το άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή*».

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

Επειδή, η έκθεση ελέγχου πρέπει να περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα και πρέπει να διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα. Τα πορίσματα πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, στο άρθρο 14 παρ. 1 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας*».

Επειδή, με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν.2238/94, έτσι όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν.3888/10, ορίζεται ότι: «*Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων*

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

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1095/2011 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010 και διευκρινίστηκε ότι 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. 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. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες

απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε..

Επειδή, με το άρθρο 21 παρ. 4 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: *«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, με το άρθρο 39 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, 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 το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».*

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας και της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. παρασχέθηκαν διευκρινήσεις σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, διευκρινίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4174/2013 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. 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. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1175/2017 παρασχέθηκαν οδηγίες για την αντιμετώπιση θεμάτων ελέγχου προσαύξησης περιουσίας και διευκρινίστηκε 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. Ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του. Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

Επειδή, με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία απάντησε σε προδικαστικά ερωτήματα υποβληθέντα από το ΔΕΑ, κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι 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 τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994 -ΚΦΕ) και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ), 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. 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 δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να

αντιπαχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του, αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης παράβασης φοροδιαφυγής, η τέλεση της οποίας μπορεί να προκύπτει όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει 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. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα, 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. Περαιτέρω, 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. Επομένως, κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή

προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Επειδή, τα προαναφερόμενα, τα οποία κρίθηκαν με την απόφαση 884/2016 του Δικαστηρίου, ισχύουν κατ' αναλογίαν και σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι δικαιούχος τραπεζικού λογαριασμού από κοινού με ένα ή περισσότερα άλλα πρόσωπα. Πράγματι, και σε τέτοια περίπτωση, το (σημαντικό) χρηματικό ποσό που εισέρχεται στον κοινό λογαριασμό και το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που έχουν δηλώσει στη φορολογική αρχή όλοι οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε επικαλείται ο ελεγχόμενος συνδικαιούχος του λογαριασμού είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και έρευνας (στα οποία περιλαμβάνεται και η κλήση των λοιπών συνδικαιούχων του λογαριασμού για παροχή πληροφοριών και, ενδεχομένως, συναφών αποδεικτικών στοιχείων, μπορεί να θεωρηθεί, κατ' εκτίμηση του συνόλου των στοιχείων και των συνθηκών της υπόθεσης ότι συνιστά εισόδημα του συγκεκριμένου συνδικαιούχου του λογαριασμού (ΣτΕ 1893/2018).

Επειδή, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, η δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του ΚΦΕ, το οποίο τέθηκε με το άρθρο 4 παρ. 14 του ν.4038/2012 (Α' 14 – σύμφωνα με τη ρύθμιση αυτή, «Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) [...], ε) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις πιο πάνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές του επιτηδεύματός, τα φορολογητέα κέρδη και ο οφειλόμενος Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της Ελεγκτικής») και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περίπτ. ε' του ΚΦΔ (κατά την οποία, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να χρησιμοποιεί και ελεγκτικές μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, μεταξύ άλλων, με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου) (ΣτΕ 1895/2018).

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1033/21.02.2013, για τους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, το ποσό του εμβάσματος επιμερίζεται στους συνδικαιούχους καταρχήν ισομερώς και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1050/17.02.2014, περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1228/15.10.2014, αναφορικά με την κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους διευκρινίζεται ότι στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων

που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εκδίδεται εντολή ελέγχου σε όλα τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού και εφόσον συμμετέχει ανήλικος έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν. Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του. Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του προσφεύγοντα από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπεριστατωμένη (σχετ. διατάξεις άρθρων 28 και 64 ν.4174/2013).

Επειδή, εν προκειμένω, η φορολογική αρχή, κατόπιν ελέγχου που διενήργησε, βασιζόμενη στα δηλωθέντα εισοδήματα των υπό κρίση ετών, διαπίστωσε την προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντα στα έτη 2012 – 2013, η οποία προήλθε από τις προαναφερθείσες πιστώσεις στον κάτωθι τραπεζικό λογαριασμό:

Πίνακας δικαιούχων λογαριασμών		
Επωνυμία	Αριθμός λογαριασμού	Δικαιούχοι
ΠΕΙΡΑΙΩΣ		

που δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς σύμφωνα με τον έλεγχο, με αποτέλεσμα να μην αποδεικνύεται ότι φορολογήθηκαν ή νόμιμα απαλλάχθηκαν του φόρου. Εκ των συνολικών πρωτογενών πιστώσεων στον ανωτέρω λογαριασμό ποσών 48.100,00€ το έτος 2012 και 200.050,00€ το έτος 2013, κατόπιν ισομερούς επιμερισμού, στον προσφεύγοντα αναλογούν ως προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αιτία προέλευσης ποσό 16.033,34€ στο έτος 2012 και 66.683,34€ στο έτος 2013.

Επειδή, ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι οι χρηματικές καταθέσεις που εντοπίστηκαν στον λογαριασμό που εμφανίζεται ως συνδικαιούχος αφορούν χρηματικά ποσά που ο αδελφός του ή κατ' εντολή του αδελφού του κατατέθηκαν και προέρχονται από εισοδήματά του. Προς επίρρωση των ανωτέρω προσκόμισε τα ακόλουθα τραπεζικά παραστατικά που δεν του ζητήθηκαν από την ελεγκτική αρχή και από τα οποία διαπιστώνονται τα ακόλουθα:

α/α	Έτος	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωση (Ευρώ)	Αιτιολογία
41	2012	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	11/4/2012 13:55	6.000,00	Κατάθεση από
44	2012	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	11/5/2012 11:52	12.000,00	Κατάθεση από
50	2012	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	12/7/2012 13:04	1.100,00	Κατάθεση από

53	2012	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	9/8/2012 9:00	8.000,00	Καταθέτης Γραμματέας του ιατρείου .....Υ.
57	2012	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	5/10/2012 11:48	9.000,00	Κατάθεση από
62	2012	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	16/11/2012 11:57	6.000,00	Κατάθεση από
64	2012	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	7/12/2012 11:23	6.000,00	Κατάθεση από
68	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	20/2/2013 12:35	4.000,00	Κατάθεση από
71	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	12/3/2013 12:21	5.000,00	Κατάθεση από
72	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	15/3/2013 13:15	4.000,00	Κατάθεση από
73	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	22/3/2013 11:15	10.000,00	Κατάθεση από
74	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	28/3/2013 11:10	5.000,00	Κατάθεση από
77	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	18/4/2013 11:24	12.000,00	Κατάθεση από
78	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	19/4/2013 12:52	4.000,00	Κατάθεση από
80	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	26/4/2013 11:17	6.000,00	Κατάθεση από
82	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	2/5/2013 12:07	4.000,00	Κατάθεση από
84	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	22/5/2013 11:40	10.000,00	Δεν βρέθηκε παραστατικό στο αρχείο της τράπεζας
86	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	30/5/2013 11:07	10.000,00	Κατάθεση από
87	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	4/6/2013 14:47	10.000,00	Κατάθεση από
88	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	6/6/2013 12:35	8.500,00	Κατάθεση από
89	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	13/6/2013 12:03	10.000,00	Κατάθεση από
90	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	18/6/2013 14:30	6.000,00	Κατάθεση από
92	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	28/6/2013 10:09	8.000,00	Κατάθεση

93	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	8/7/2013 14:28	7.550,00	Κατάθεση από
94	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	10/7/2013 14:29	8.000,00	Δεν βρέθηκε παραστατικό στο αρχείο της τράπεζας
95	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	17/7/2013 13:20	8.000,00	Κατάθεση από
96	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	19/7/2013 11:03	8.000,00	Κατάθεση από
97	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	22/7/2013 12:18	5.000,00	Κατάθεση από
98	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	23/7/2013 13:34	8.000,00	Δεν βρέθηκε παραστατικό στο αρχείο της τράπεζας
99	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	24/7/2013 14:40	8.000,00	Κατάθεση από
102	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	2/8/2013 13:43	8.000,00	Κατάθεση από
103	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	20/8/2013 14:32	8.000,00	Κατάθεση
104	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	29/8/2013 11:30	8.000,00	Κατάθεση από
108	2013	MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	.....	13/9/2013 12:09	7.000,00	Κατάθεση από

Σημειώνεται ότι ο που εμφανίζεται ως καταθέτης ποσών 8.000,00€ και 8.000,00€, στις 28/06/2013 και 20/08/2013, στον λογαριασμό της Τράπεζας MILLENNIUM, δεν είναι συνδικαιούχος του εν λόγω λογαριασμού αλλά η μητέρα του Από τα προσκομισθέντα παραστατικά τραπεζικής προκύπτει ότι οι καταθέσεις πραγματοποιούνται στο σύνολό τους από τον αδελφό του ή την γραμματέα του και την σύζυγο του προαναφερθέντα ή τον υιό της

Επίσης, ο προσφεύγων προς ενίσχυση του εν λόγω ισχυρισμού του προσκόμισε στην Υπηρεσία μας τις παρακάτω αποδείξεις πληρωμής μερισμάτων μετά των σχετικών εγγραφών γενικού ημερολογίου, καθώς και των δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενων φόρων και συγκεκριμένα:

- Την υπ' αριθ. 26/06.07.2006 απόδειξη πληρωμής μερίσματος έτους 2005, της επιχείρησης ΜΟΝ. ΕΠΕ, έναντι μετρητών ποσού 122.230,48€,
- Την υπ' αριθ. 30/18.05.2007 απόδειξη πληρωμής μερίσματος έτους 2006, της επιχείρησης ΜΟΝ. ΕΠΕ, έναντι μετρητών ποσού 166.282,70€,

- Την υπ' αριθ. 33/24.04.2008 απόδειξη πληρωμής μερίσματος έτους 2007, της επιχείρησης MON. ΕΠΕ, έναντι μετρητών ποσού 193.365,29€,
- Την υπ' αριθ. 34/27.05.2009 απόδειξη πληρωμής μερίσματος έτους 2008, της επιχείρησης MON. ΕΠΕ, έναντι μετρητών ποσού 186.032,19€,
- Την υπ' αριθ. 50/21.12.2009 απόδειξη πληρωμής μερίσματος έτους 2009, της επιχείρησης MON. ΕΠΕ, έναντι μετρητών ποσού 142.633,21€,
- Την υπ' αριθ. 60/31.01.2010 απόδειξη πληρωμής μερίσματος έτους 2009, της επιχείρησης MON. ΕΠΕ, έναντι μετρητών ποσού 52.466,55€,
- Την υπ' αριθ. 70/15.12.2011 απόδειξη πληρωμής μερίσματος έτους 2010, της επιχείρησης Α.Ε., έναντι μετρητών ποσού 63.200,00€,
- Την υπ' αριθ. 75/14.11.2012 απόδειξη πληρωμής μερίσματος έτους 2011, της επιχείρησης Α.Ε., έναντι μετρητών ποσού 90.000,00€,
- Την υπ' αριθ. 81/29.07.2013 απόδειξη πληρωμής μερίσματος έτους 2012, της επιχείρησης Α.Ε., έναντι μετρητών ποσού 60.000,00€ και,
- Την από 10/04/2014 απόδειξη πληρωμής μερίσματος έτους 2010, της επιχείρησης Α.Ε., έναντι μετρητών ποσού 139.079,93€.

Επειδή, ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι όλες οι επίμαχες καταθέσεις, ανεξαρτήτως αν πρόκειται περί σημαντικού ποσού ή όχι, καλύπτονται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που ο αδελφός του και η σύζυγός του, συνδικαιούχοι του επίμαχου λογαριασμού, έχουν δηλώσει στη φορολογική αρχή. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκόμισε ενιαίο πίνακα σχηματισμού διαθέσιμου κεφαλαίου του, των οικ. ετών 1993 – 2015, με τα δηλωθέντα εισοδήματα και χρηματικά ποσά που δεν αποτελούν εισόδημα, αφαιρουμένων των τεκμαρτών δαπανών και αγορών περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του ν.2238/1994 και 31 και 32 του ν.4172/2013, καθότι είναι μεγαλύτερες από τις καταχωρηθείσες πραγματικές στις οικείες δηλώσεις. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο του εν λόγω πίνακα και των καταχωρημένων στο σύστημα Τaxis στοιχείων, σε συνδυασμό με τα στοιχεία του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Α.Υ.Ο. 4105/2015) για τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών κατά την 31/12/2011 και 31/12/2012, ώστε να

διαπιστωθεί το ύψος των διαθέσιμων κεφαλαίων που βρίσκονταν εκτός τραπεζικού συστήματος, προκύπτουν τα κατωτέρω:

	31/12/2011	31/12/2012
Διαθέσιμο κεφάλαιο .....Υ	1.407.907,31	1.447.852,28
Διαθέσιμο κεφάλαιο .....Σ	314.462,31	301.912,47

Επιπροσθέτως, από τα δεδομένα του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Α.Υ.Ο. 4105/2015) και τα προσκομισθέντα από τους προσφεύγοντες στοιχεία διασταυρώθηκαν τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών κατά την 31/12/2011 και 31/12/2012 ως ακολούθως:

Πίνακας δικαιούχων λογαριασμών			2011	2012	Νόμισμα
Επωνυμία	Αριθμός λογαριασμού	Δικαιούχοι			
ΠΕΙΡΑΙΩΣ			19.758,12	7.519,79	eur
ALPHA			572,69	75,37	eur
ΠΕΙΡΑΙΩΣ			8.647,36	27.919,17	eur
ΠΕΙΡΑΙΩΣ			23.127,49	11.199,35	eur
ALPHA			22.777,18	2.192,94	eur
HSBC			9.981,82	11.813,06	eur
ΠΕΙΡΑΙΩΣ			2.211,50	84,57	eur
ΠΕΙΡΑΙΩΣ			0,86	30,62	eur
ΠΕΙΡΑΙΩΣ			4.976,53	13.354,17	eur
ALPHA			4.224,19	4.229,99	eur
ΠΕΙΡΑΙΩΣ			50.647,00	0,00	eur
ALPHA			8.239,91	7.579,43	eur
ΠΕΙΡΑΙΩΣ			5.767,34	851,11	eur
HSBC			2.461,13	93,30	eur

ALPHA			8.088,48	11.143,70	eur
ALPHA			32,08	32,08	eur
ΠΕΙΡΑΙΩΣ			0,25	0,25	eur
HSBC			0,00	60.000,00	eur
ΠΕΙΡΑΙΩΣ			174,24	0,08	eur
ΠΕΙΡΑΙΩΣ			12,97	12,99	eur
ΠΕΙΡΑΙΩΣ			0,00	20.065,75	eur
HSBC			30.000,00	0,00	eur
EUROBANK			24,70	24,84	eur
ΠΕΙΡΑΙΩΣ			68.000,00	60.000,00	eur
ΕΘΝΙΚΗ			691,08	696,15	eur
EUROBANK			99,22	99,90	eur
EUROBANK			46,66	46,70	eur
EUROBANK			3.474,52	3.577,82	eur
ALPHA			4,39	4,41	eur
HSBC			7.714,60	7.718,76	eur
EUROBANK			63,68	63,71	eur
ALPHA			2.887,28	15.399,64	eur
ΠΕΙΡΑΙΩΣ			196,82	63,81	eur
ΠΕΙΡΑΙΩΣ			11.548,52	0,00	eur
ΕΘΝΙΚΗ			9.069,17	8.569,49	eur
ΕΘΝΙΚΗ			47.209,08	287,59	eur
ΠΕΙΡΑΙΩΣ			0,00	12.000,00	eur
ΠΕΙΡΑΙΩΣ			6,85	6,85	eur
ALPHA			17,93	17,95	eur

ΠΕΙΡΑΙΩΣ			2.275,95	1.249,54	eur
ΠΕΙΡΑΙΩΣ			1.004,37	5.008,85	eur
Σύνολο EUR			356.035,96	293.033,73	eur
HSBC			2.385,34	261,89	usd
ΠΕΙΡΑΙΩΣ			114.515,00	100.000,00	usd
ΠΕΙΡΑΙΩΣ			246,70	15.149,58	usd
Σύνολο USD			117.147,04	115.411,47	usd
Μέση ισοτιμία USD / EUR			1,2939	1,3194	
Μετατροπή σε EUR			151.576,56	152.273,89	
Σύνολο υπολοίπων λογαριασμών 31/12			507.612,52	445.307,62	

Επειδή, από τα πιστωτικά υπόλοιπα των ανωτέρω τραπεζικών λογαριασμών κατά την 31/12/2011 και 31/12/2012 προκύπτει ότι υφίστατο διαθέσιμο χρηματικό κεφάλαιο εκτός τραπεζικού συστήματος ως ακολούθως:

	31/12/2011	31/12/2012
Διαθέσιμο κεφάλαιο .....Υ	1.407.907,31	1.447.852,28
Διαθέσιμο κεφάλαιο .....Σ	314.462,31	301.912,47
Υπόλοιπο λογαριασμών	507.612,52	445.307,62
Χρηματικά διαθέσιμα	1.214.757,10	1.304.457,13

Επειδή, ο έλεγχος, για την απόδειξη ύπαρξης προσαύξησης περιουσίας, εσφαλμένως δεν λαμβάνει υπόψη τη δυνατότητα κάλυψης των πρωτογενών καταθέσεων από τα εναπομείναντα χρηματικά διαθέσιμα προηγούμενων ετών, βάσει του πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών που ο προσκόμισε τόσο κατά το στάδιο της παροχής εξηγήσεων στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ όσο και την άσκηση από αυτόν του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης κατ' εφαρμογή του άρθρου 28 παρ. 1 του ν.4174/2013, σε συνδυασμό με τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών του στις 31 Δεκεμβρίου του προηγούμενου από το ελεγχόμενο έτος (31/12/2011 και 31/12/2012) ή την 1^η Ιανουαρίου του εκάστοτε ελεγχόμενου έτους, όπως προκύπτουν από τα στοιχεία του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Α.Υ.Ο. 4105/2015).

Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στη σκέψη 20 της απόφασης του ΣτΕ 884/2016, οι διατάξεις του εδαφίου α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 ερμηνευόμενες υπό το φως των επιταγών των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, έχουν την έννοια ότι, σε υπόθεση όπως η κρινόμενη, τα ποσά των οριζόμενων στα άρθρα 16 (παρ. 1 περιπτ. α, β, γ

και θ) και 17 (περιπτ. γ) του ΚΦΕ τεκμαρτών δαπανών διαβίωσης και κτήσης περιουσιακών στοιχείων αφαιρούνται, κατ' αρχήν, από το δηλωθέν εισόδημα του αντίστοιχου οικονομικού έτους και επιπλέον, στο μέτρο που το υπερβαίνουν, από το κεφάλαιο που προέρχεται από οποιαδήποτε άλλη νόμιμη πηγή ή αιτία, το οποίο (εισόδημα ή κεφάλαιο) λαμβάνεται υπόψη για να δικαιολογήσει, εν όλω ή εν μέρει, την επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (ποσό τραπεζικής κατάθεσης). Τα ανωτέρω εν τούτοις τυγχάνουν εφαρμογής στην υπό κρίση περίπτωση, καίτοι με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περίπτ. ε' του ΚΦΔ υφίστατο η δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου και τις πραγματικές δαπάνες του προσφεύγοντα, τεχνική που δεν εφαρμόστηκε κατά την ελεγκτική διαδικασία. Ειδικότερα, σε περίπτωση που (σημαντικό) χρηματικό ποσό εισέρχεται στον κοινό λογαριασμό πρέπει να ελέγχονται και τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που έχουν δηλώσει στη φορολογική αρχή οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού.

Επειδή, εν προκειμένω, από την εξέταση των στοιχείων του φακέλου, στις 31 από τις 34 πρωτογενείς καταθέσεις που εντοπίστηκαν στον επίμαχο τραπεζικό λογαριασμό καταθέτες, και αληθινοί δικαιούχοι είναι ο (αδελφός του προσφεύγοντα) και η (σύζυγος του αδελφού του), ενώ ο (υιός της δεύτερης) φέρεται σε δύο (-2-) μεμονωμένες περιπτώσεις (καταθέσεις 8.000,00€ στις 28/06/2013 και 8.000,00€ στις 20/08/2013) να ενήργησε ως εντολοδόχος της μητέρας του. Αναφορικά με τις υπόλοιπες τρεις κινήσεις που δεν προσκομίστηκε τραπεζικό παραστατικό λόγω αντικειμενικής αδυναμίας της Τράπεζας, ελλείψει άλλων στοιχείων, πρέπει να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, όπως η ΠΟΛ.1175/2017 διευκρινίζει. Περαιτέρω, από τα εμφανιζόμενα ως μη αναλωθέντα εισοδήματα προηγούμενων ετών, σε συνδυασμό με τα (κατά πολύ μικρότερων ποσών) υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών στη λήξη των ετών που προηγούνται των ελεγχθέντων είναι πρόδηλη η ύπαρξη χρηματικών διαθεσίμων ικανών να καλύψουν τις υπό κρίση καταθέσεις έτους 2012 και 2013 του επίμαχου λογαριασμού τραπεζής Millennium (νυν Πειραιώς), στον οποίο ο προσφεύγων τυγχάνει συνδικαιούχος και ως εκ τούτου του καταλογίσθηκε προσαύξηση περιουσίας.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί εσφαλμένης και ανατιολόγητης κρίσης του ελέγχου, έχει νομικό έρεισμα, γίνεται αποδεκτός και παρέλκει η εξέταση των λοιπών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ. /30.01.2019 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα:

1. **την ακύρωση** της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, και
2. **την ακύρωση** της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος
οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012)

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Διαφορά φόρου	3.825,09 €	0,00 €	-3.825,09 €
Πρόστιμο άρθρου 58 & Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	3.587,93 €	0,00 €	-3.587,93 €
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	511,45 €	0,00 €	-511,45 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	7.924,47 €	0,00 €	-7.924,47 €

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος
οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013)

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Διαφορά φόρου	18.505,50 €	0,00 €	-18.505,50 €
Πρόστιμο άρθρου 58 & Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	17.358,16 €	0,00 €	-17.358,16 €
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	2.214,20 €	0,00 €	-2.214,20 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	38.077,86 €	0,00 €	-38.077,86 €

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

Ακριβές αντίγραφο
 Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
 Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
 ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
 ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
 ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.