



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη 16/09/2020

Αριθμός απόφασης: **1431**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333254
Fax : 2313-333258

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.
β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού».

5. Την Α. 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως και την 30.09.2020.

6. Την με ημερομηνία κατάθεσης **24-01-2020** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με **ΑΦΜ**, κατά της με αριθμό **.../20-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού

φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

7. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

8. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

9. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της **από 24-01-2020** 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. **.../20-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 14.168,00 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 4.250,40 €, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 1.549,12 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **19.967,52 €**.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε ερειδόμενη στην από 20/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, για τα έτη 2013 - 2014, με βάση τα άρθρα 48 παρ 3 του Ν. 2238/1994, 21 και 28 του Ν. 4172/2013, 27 του Ν. 4174/2013, την ΠΟΛ 1037/2005 και την απόφαση Α.1293/2019, σε συνδυασμό με τα άρθρα 23 και 27 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. **.../01-11-2019** σχετικής εντολής του Προϊσταμένου της, εκδοθείσας σε συνέχεια και αντικατάσταση της υπ' αριθ. **.../01-11-2018** εντολής.

Από την εκτέλεση του ειδικού λογισμικού ελέγχου προσαύξησης περιουσίας και την επεξεργασία των ληφθέντων στοιχείων προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις (πιστώσεις), οι οποίες έχρηζαν περαιτέρω διερεύνησης καθώς δεν δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Αφού λήφθηκαν υπόψη τα με αριθ. πρωτ. **.../22-10-2019** και **.../12-12-2019** υπομνήματα του προσφεύγοντος με τα δικαιολογητικά και τις εξηγήσεις που παρείχε ανταποκρινόμενος στο με αριθ. **.../2019** Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, με συνημμένο τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος, που του κοινοποιήθηκε, η φορολογική αρχή, διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013, ως ακολούθως:

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	Μείον: ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΘΗΚΑΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΠΟ ΑΓΝΩΣΤΗ ΠΗΓΗ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ
2014	171.751,69 €	128.751,69 €	43.000,00 €	42.933,34 €

Κατόπιν τούτου, η φορολογική αρχή, βάσει των γενικών διατάξεων, προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος, για το φορολογικό έτος 2014, ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2014

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 2013	ΥΠΟΧΡΕΟΥ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ		
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	7.853,65	7.853,65
Εισόδημα από ακίνητα	617,52	617,52
Προσαύξηση περιουσίας αρ. 21 § 4 Ν. 4172/2013		42.933,34
Μερίσματα-τόκοι-δικαιώματα	232,74	232,74
Σύνολο δηλωθέντων εισοδημάτων	8.703,91 €	51.637,25 €

Δυνάμει των διατάξεων των άρθρων 28 του Ν. 4172/2013 και 27 του Ν. 4174/2013, διενεργήθηκε έλεγχος με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των φορολογητέων κερδών του προσφεύγοντος.

Βάσει του πίνακα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας προέκυψε **αρνητική διαφορά** μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» για το οικονομικό έτος 2014 ποσού -16.729,54 €, ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2014

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ €
Πηγές κεφαλαίων/εσόδων	68.692,01
Αναλώσεις κεφαλαίων/εσόδων	85.421,55
Υπόλοιπο (διαφορά ακαθαρίστων εσόδων)	-16.729,54

Ακολούθως ο έλεγχος, συγκρίνοντας για το υπό κρίση έτος, το προσδιορισθέν καθαρό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος από όλες τις πηγές με βάση τις γενικές φορολογικές διατάξεις και το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του από όλες τις πηγές με βάση την

τεχνική ανάλυσης ρευστότητας, ως τελικό φορολογητέο εισόδημα, έλαβε το μεγαλύτερο, βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ. 1050/2014.

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΔΗΛΩΣΗΣ
2014	8.703,91	16.729,54	51.637,25	51.637,25	42.933,34

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../24-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- 1) Παράνομη και εσφαλμένη η απόρριψη των ισχυρισμών του προσφεύγοντος ότι οι προσωπικές του καταθέσεις αποτελούν νομίμως φορολογηθέν κατά το παρελθόν εισόδημα (ανάλωση κεφαλαίου). Προσκόμισε στον έλεγχο έγγραφο, το οποίο καταρτίστηκε βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με το οποίο το διαθέσιμο στο έτος 2013 υπόλοιπο κεφαλαίου προηγούμενων ετών (2002-2012) ανερχόταν στο ποσό των 339.267,65 €. Ωστόσο, ο έλεγχος εκτίμησε εσφαλμένα τα αριθμητικά δεδομένα του πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, καθώς έλαβε υπόψη του ως κεφάλαιο προς ανάλωση το ποσό των 23.200,00 €, που όμως αφορά σε ποσό που δεν αναλώθηκε κατά το έτος 2012 και όχι το συνολικά διαθέσιμο προς ανάλωση κεφάλαιο των προηγούμενων ετών. Μεταξύ των πιστώσεων στους λογαριασμούς του κατά το έτος 2014 που κρίθηκαν μη δικαιολογημένες από τον έλεγχο, περιλαμβάνονται και τέσσερεις (4) καταθέσεις που έγιναν από τον ίδιο, όπως προκύπτει από τα σχετικά υποβληθέντα στη φορολογική αρχή αποδεικτικά κατάθεσης. Πρόκειται για τις καταθέσεις με α/α 11, 29, 41 και 61 σύμφωνα με τον πίνακα καταθέσεων της από 20-12-2019 έκθεσης ελέγχου (σελ. 142- 143), οι οποίες αφορούν ποσά 10.100,00€, 26.000,00€, 800,00€ και 600,00€ αντίστοιχα, (συνολικά 37.500,00 €), που μπορούν να δικαιολογηθούν από το μη αναλωθέν εισόδημά του.
- 2) Εσφαλμένη εκτίμηση των εξηγήσεων του και των προσκομισθέντων δικαιολογητικών αναφορικά με συγκεκριμένες καταθέσεις.
 - Η κατάθεση με α/α 37, ποσού 1.000,00 €, πραγματοποιήθηκε από την εταιρία «...», πελάτη της εταιρείας «...» στην οποία είναι μέτοχος ο ίδιος. Η εν λόγω κατάθεση αφορά κάλυψη υπολοίπου της εν λόγω εταιρίας από υπηρεσίες που της παρασχέθηκαν από την «...» και έγινε στον δικό του λογαριασμό, προς διευκόλυνση. Υποβλήθηκε στον έλεγχο η καρτέλα του εν λόγω πελάτη.

- Η κατάθεση με α/α 64, ποσού 2.500,00 €, από τον κ. ..., αποτελεί επιστροφή των χρημάτων που του είχε χορηγήσει στο παρελθόν ο προσφεύγων για λόγους ταμειακής διευκόλυνσης.
 - Η κατάθεση με α/α 81, ποσού 100,00 €, αφορά μεταφορά χρημάτων μεταξύ των λογαριασμών του, για την οποία δεν κατάφερε να λάβει αποδεικτικό από την Τράπεζα και η εν λόγω μεταφορά δεν μπορεί να θεωρηθεί ως προσαύξηση περιουσίας.
 - Η κατάθεση με α/α 82, ποσού 1.900,00 €, από τον κ. ..., (ο οποίος είναι συνεταίρος του και μέλος στην εταιρία «...»), αποτελεί επιστροφή των χρημάτων που του είχε χορηγήσει ο προσφεύγων στο παρελθόν, για λόγους οικονομικής διευκόλυνσης.
- 3)** Σε περίπτωση που γίνουν δεκτοί οι ανωτέρω ισχυρισμοί του, και θεωρηθούν δικαιολογημένες όλες οι καταθέσεις του για την επίμαχη χρήση, δεν πρέπει να ληφθούν υπόψη ούτε τα αποτελέσματα που προέκυψαν από την έμμεση τεχνική ανάλυσης ρευστότητας, καθώς και αυτή διενεργήθηκε παράνομα και εσφαλμένα για τους εξής λόγους:
- α) Εφαρμόστηκε η εν λόγω έμμεση τεχνική χωρίς την απόφαση του αρμοδίου οργάνου (Προϊσταμένου). σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 5 της ΠΟΛ 1050/17-02-2014.
 - β) Η έμμεση τεχνική ανάλυσης ρευστότητας εφαρμόστηκε μόνο για τα δικά του εισοδήματα και όχι ενιαία και για τα εισοδήματα της συζύγου του, σύμφωνα με το εδάφιο β' του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1050/2014.
 - γ) Δεν υπολογίστηκαν από τη φορολογική αρχή στα διαθέσιμα μετρητά, ποσά που προκύπτουν από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών (2002-2012), στις 31-12-2012 συνολικού ποσού 339.267,65 €. Η φορολογική αρχή αναιτιολόγητα έκρινε ότι το εν λόγω ποσό ήταν μικρότερο από τις συνολικές οικογενειακές του καταθέσεις κατά την έναρξη των ελεγχόμενων ετών, μη υπολογίζοντας κανένα ποσό στη στήλη «διαθέσιμα μετρητά» της έμμεσης τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας.

Επειδή, στο **άρθρο 23 του Ν. 4174/13** (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων 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.....».

Επειδή, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013** (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «4. 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, ακολούθως, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013** (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο».

Επειδή περαιτέρω, με την **παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013** ορίζεται ότι: «4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

Επειδή σύμφωνα, με το **άρθρο 39 του Ν. 4174/2013** (Φ.Ε.Κ.170 Α'), 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 την **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β' Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικά με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «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. [...] 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λ.π. 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 περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της **παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994** ή της **παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013**, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον

τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου. Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του. [...]5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων: 5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας. [...] 5.4 ...Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου. Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο. Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση..».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. **884/2016 απόφαση του ΣτΕ** (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «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 [...] 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 ύπαρξης 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 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 [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), [...]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν,

ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους. [...] 20. Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, η φορολογούμενη ύλη (εν προκειμένω, εισόδημα) δεν επιτρέπεται να είναι πλασματική, αλλά πρέπει να είναι πραγματική (βλ. λ.χ. ΣτΕ Ολομ. 29/2014, Ολομ. 4003/2014, Ολομ. 2563/2015, Ολομ. 2564/2015).[...]»

Επειδή, στο 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, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «*.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.*».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «*.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.*».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 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 πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου.*».

Επειδή, 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 έκδοσή 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 ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 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, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «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».

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος, περί διαθέσιμου χρηματικού κεφαλαίου παρελθόντων ετών σε μετρητά

Επειδή, σύμφωνα με τις αριθ. 3071/2017 και 884/2016 αποφάσεις του ΣΤΕ καθίσταται σαφές ότι ο έλεγχος, προκειμένου να εντοπίσει και να διαμορφώσει το τελικό ύψος του εισοδήματος που φέρεται να προκύπτει από προσαύξηση περιουσίας, πρέπει να λάβει υπόψη του και το κεφάλαιο που σχηματίσθηκε κατά τα προηγούμενα έτη και αναλώνεται στην ελεγχόμενη χρήση, το οποίο μπορεί νομίμως να δικαιολογήσει τόσο τραπεζικές καταθέσεις ποσών (από τον ίδιο τον προσφεύγοντα), όσο και εμβάσματα. Η δυνατότητα ύπαρξης ρευστών διαθεσίμων στα χέρια του φορολογούμενου είναι θέμα πραγματικό, το οποίο η φορολογική ελεγκτική υπηρεσία οφείλει να εξετάζει και να εκτιμά με βάση τα στοιχεία που βρίσκονται στη διάθεσή της.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι καταθέσεις με α/α 11, 29, 41 και 61, στις 11/02/2014 ποσού 10.100,00€, στις 31/03/2014 ποσού 26.000,00€, στις 29/05/2014 ποσού 800.00 €, και στις 03/09/2014 ποσού 600,00€ στον υπ' αριθ. GR ... λογαριασμό της ... Τράπεζας, μπορούν να δικαιολογηθούν από την ύπαρξη κεφαλαίου, το οποίο προέρχεται από το μη αναλωθέν οικογενειακό του εισόδημα, διαθέσιμο εκτός τραπεζικού συστήματος, των οικ. ετών 2003-2013. Προς επίρρωση δε των ισχυρισμών του συνυποβάλλει: α) Τα από 11/02/2014, 31/03/2014, 29/05/2014 και 03/09/2014 γραμμάτια είσπραξης μετρητών (καταθετήρια) της ... Τράπεζας, ποσών 10.100,00 €, 26.000,00 €, 800,00 € και 600,00 € αντίστοιχα, από τα οποία προκύπτει ότι καταθέτης είναι ο ίδιος, β) αντίγραφα συμβολαίων αγοραπωλησίας ακινήτων, αντίγραφο σύμβασης της ... Τράπεζας για λήψη δανείου ποσού 100,000,00 € στο έτος 2005, βεβαίωσης και εντάλματος πληρωμής μερισμάτων ποσού 193,032,67 € στο έτος 2010 της εταιρίας «...» και γ) κατάσταση με τα δηλωθέντα οικογενειακά του εισοδήματα και τις δηλωθείσες οικογενειακές δαπάνες των οικ. ετών 2003-2013, από την οποία προκύπτει διαθέσιμο υπόλοιπο σε μετρητά ύψους 339.267,65 €.

Επισημαίνεται δε, ότι τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος και της συζύγου του (ατομικών και κοινών), κατά την 31/12/2012 (01/01/2013), ανέρχονταν σε ποσά **66.483,75 €** και **10.807,19 €** αντίστοιχα, σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 117 της από 20/12/2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος που αφορά

τον προσφεύγοντα και σελ. 419 της από 20/12/2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος που αφορά τη σύζυγό του ... με ΑΦΜ ...).

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (έντυπο Ε1) του προσφεύγοντος και της συζύγου του και τα εκκαθαριστικά σημειώματα, των οικονομικών ετών 2004-2013, καθώς και στοιχεία από το σύστημα taxis (υποσύστημα εσόδων), για τις πραγματικές οικογενειακές του δαπάνες, προκύπτει κατά την 01/01/2013 διαθέσιμο οικογενειακό εισόδημα σε μετρητά, εκτός τραπεζικού συστήματος, ύψους **155.978,78 €**, [233.269,72€ (διαθέσιμο κεφάλαιο των ετών 2003-2012) - 66.483,75€ – 10.807,19 € (υπόλοιπα τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος και της συζύγου του κατά την 01/01/2013)], ως εξής:

Οικονομικά Έτη	2007 €	2006 €	2005 €	2004 €
Υπόχρεος ΑΦΜ: ... Σύζυγος ΑΦΜ:... Συνολικά πραγματικά οικογενειακά εισοδήματα και συνολικές πραγματικές οικογενειακές δαπάνες βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων (Ε1) και στοιχείων taxisnet				
Συνολικά Φορολογούμενα εισοδήματα	59.936,61	38.952,69	39.731,94	40.391,79
Αφορολόγητα και φορολογούμενα κατ' ειδικό τρόπο	0,00	0,00	0,00	0,00
Χρηματικά ποσά από Δάνεια, διάθεση περιουσιακών στοιχείων κλπ	0,00	100.000,00	8.800,00	0,00
Σύνολο Οικογενειακών Εισοδημάτων	59.936,61	138.952,69	48.531,94	40.391,79
Υποχρεωτικές συνολικές εισφορές σε ταμεία ασφάλισης	6.967,79	6.755,88	6.483,02	5.639,40
Συνολικές δαπάνες για ασφάλεια ζωής	2.909,29	5.209,16	5.302,82	2.450,03
Δαπάνες ιατρικής περίθαλψης	0,00	176,89	85,00	73,37
Συνολικές δαπάνες ενοικίων	2.160,00	2.452,50	2.026,05	2.323,66
Συνολικές δαπάνες για αγορά ακινήτων		98.309,00	0,00	0,00
Δαπάνες υπεκμίσθωσης	0,00	0,00	828,76	776,30
Συνολική δαπάνη για αγορά ή χρημ μίσθ. οχημάτων		0,00	26.286,11	0,00
Συνολικές δαπάνες για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων ή πιστώσεων	7.626,41	6.767,82	0,00	0,00
Συνολικά ποσά παρακρατηθέντων φόρων	7.638,30	3.124,49	4.330,93	5.895,94
Δίδακτρα φροντιστηρίου	409,00			
Χαρτόσημο + ΟΓΑ χαρτ. + συμπλ. φόρος	44,90	53,88	53,88	53,88
Πληρωμές TAXIS	1.996,86	9.954,19	1.767,00	2.295,18
Πληρωμές τελών κυκλοφορίας εκτός TAXIS	540,00	540,00	372,00	0,00
Δωρεές χρηματικών ποσών στο Δημ. κλπ	0,00	0,00	0,00	0,00
Σύνολο πραγματικών οικογενειακών δαπανών	30.292,55	133.343,81	47.535,57	19.507,76

Διαθέσιμο Υπόλοιπο στη χρήση	29.644,06	5.608,88	996,37	20.884,03
Διαθέσιμο Υπόλοιπο προηγ. χρήσης	27.489,28	21.880,40	20.884,03	
Τελικό Διαθέσιμο Υπόλοιπο €	57.133,34	27.489,28	21.880,40	20.884,03

Οικονομικά Έτη	2011 €	2010 €	2009 €	2008€
Υπόχρεος ΑΦΜ: ... Σύζυγος ΑΦΜ:.. Συνολικά πραγματικά οικογενειακά εισοδήματα και συνολικές πραγματικές οικογενειακές δαπάνες βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων (Ε1) και στοιχείων taxisnet				
Συνολικά Φορολογούμενα εισοδήματα	64.879,12	56.766,21	59.912,04	54.341,54
Αφορολόγητα και φορολογούμενα κατ' ειδικό τρόπο	193.032,67	0,00	0,00	0,00
Χρηματικά ποσά από Δάνεια, διάθεση περιουσιακών στοιχείων κλπ	0,00	0,00	11.109,50	0,00
Σύνολο Οικογενειακών Εισοδημάτων	257.911,79	56.766,21	71.021,54	54.341,54
Υποχρεωτικές συνολικές εισφορές σε ταμεία ασφάλισης	9.167,72	8.636,28	8.575,79	7.686,07
Συνολικές δαπάνες για ασφάλεια ζωής	3.169,62	8.959,79	6.600,26	9.187,95
Δαπάνες ιατρικής περίθαλψης	50,00	0,00	585,88	0,00
Συνολικές δαπάνες ενοικίων	4.680,00	4.680,00	2.690,00	2.323,66
Συνολικές δαπάνες για αγορά ακινήτων	0,00	0,00	293,08	6.976,92
Δίδακτρα φροντιστηρίου	1.000,00	615,00	575,00	475,00
Δαπάνη παροχής υπηρεσιών		315,00	240,00	0,00
Συνολική δαπάνη για αγορά ή χρημ μίσθ. οχημάτων	2.380,00	13.350,00	13.070,00	0,00
Συνολικές δαπάνες για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων ή πιστώσεων	7.158,22	12.016,24	8.218,64	7.979,08
Συνολικές δαπάνες για αγορά καταναλωτικών αγαθών	22.683,93	0,00	0,00	0,00
Συνολικά ποσά παρακρατηθέντων φόρων	6.713,54	9.811,39	18.161,89	5.889,72
Χαρτόσημο + ΟΓΑ χαρτ. + συμπλ. φόρος	39,62	53,90	53,90	36,25
Πληρωμές TAXIS	9.747,71	13.264,11	1.870,15	3.119,67
Πληρωμές τελών κυκλοφορίας εκτός TAXIS	2.563,00	466,00	648,00	540,00
Δωρεές χρηματικών ποσών στο Δημ. κλπ	0,00	463,20	225,00	0,00
Σύνολο πραγματικών οικογενειακών δαπανών	69.353,36	72.630,91	61.807,59	44.214,32
Διαθέσιμο Υπόλοιπο στη χρήση	188.558,43	-15.864,70	9.213,95	10.127,22
Διαθέσιμο Υπόλοιπο προηγ. χρήσης	60.609,81	76.474,51	67.260,56	57.133,34
Τελικό Διαθέσιμο Υπόλοιπο €	249.168,24	60.609,81	76.474,51	67.260,56

Οικονομικά Έτη	2013 €	2012 €
-----------------------	---------------	---------------

Υπόχρεος ΑΦΜ: ... Σύζυγος ΑΦΜ:... Συνολικά πραγματικά οικογενειακά εισοδήματα και συνολικές πραγματικές οικογενειακές δαπάνες βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων (Ε1) και στοιχείων taxisnet		
Συνολικά Φορολογούμενα εισοδήματα	24.365,57	63.518,15
Αφορολόγητα και φορολογούμενα κατ' ειδικό τρόπο	4.437,73	0,00
Χρηματικά ποσά από Δάνεια, διάθεση περιουσιακών στοιχείων κλπ	0,00	0,00
Σύνολο Οικογενειακών Εισοδημάτων	28.803,30	63.518,15
Υποχρεωτικές συνολικές εισφορές σε ταμεία ασφάλισης	9.476,64	9.426,72
Συνολικές δαπάνες για ασφάλεια ζωής	3.672,62	3.483,40
Δαπάνες ιατρικής περίθαλψης	521,34	0,00
Συνολικές δαπάνες ενοικίων	4.200,00	4.600,00
Συνολικές Δαπάνες για αγορά ακινήτων	0,00	3.601,70
Δίδακτρα φροντιστηρίου	650,00	1.090,00
Συνολική δαπάνη για αγορά ή χρημ μίσθ. οχημάτων		0,00
Συνολικές δαπάνες για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων ή πιστώσεων	6.385,61	6.861,93
Συνολικές δαπάνες για αγορά καταναλωτικών αγαθών	6.500,00	16.503,14
Συνολικά ποσά παρακρατηθέντων φόρων	1.383,15	6.729,82
Χαρτόσημο + ΟΓΑ χαρτ. + συμπλ. φόρος	0,00	53,88
Πληρωμές TAXIS	18.487,86	392,06
Πληρωμές τελών κυκλοφορίας εκτός TAXIS	1.935,00	1.935,00
Δωρεές χρηματικών ποσών στο Δημ. κλπ	330,00	0,00
Σύνολο πραγματικών οικογενειακών δαπανών	53.542,22	54.677,65
Διαθέσιμο Υπόλοιπο στη χρήση	-24.738,92	8.840,50
Διαθέσιμο Υπόλοιπο προηγ. χρήσης	258.008,64	249.168,24
Τελικό Διαθέσιμο Υπόλοιπο €	233.269,72	258.008,74

Επισημαίνεται δε, ότι ο προσφεύγων επικαλέστηκε και έκανε χρήση στο έτος 2013 από τα «εις χείρας» του διαθέσιμα μετρητά ποσό **42.000,00 €**, (22.000,00 € για επανακαταθέσεις και 20.000,00 € που αφορούν σε προκαταβολές πελατών του που εισέπραξε και που τους επέστρεψε ο ίδιος σε μετρητά εντός του 2013, για έργα που ματαιώθηκαν), όπως αποτυπώνεται στην υπ' αριθ. 1430/16-0-2020 απόφαση της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης, επί της υπ' αριθ. πρωτ. .../24-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής που άσκησε κατά της υπ' αριθ. .../20-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014.

Συγκεκριμένα, ως ο ίδιος ισχυρίστηκε, έχοντας συνυποβάλλει με την ανωτέρω ενδικοφανή προσφυγή σχετικά στοιχεία, επέστρεψε τοις μετρητοίς σε αντισυμβαλλόμενους του, (ήτοι τον ... και την εταιρία «...») λόγω ματαίωσης εκτέλεσης έργων κατά το έτος 2013 συνολικό ποσό 20.000,00 €, που είχε εισπράξει ως προκαταβολές. Σημειώνεται το ποσό των 10.000,00 € που εισέπραξε ο προσφεύγων ως προκαταβολή στο έτος 2013 από τον ..., του το επέστρεψε σε μετρητά στις 19-03-2014.

Από το αντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2014 του προσφεύγοντος και της συζύγου του προκύπτουν:

α) Συνολικό οικογενειακό εισόδημα στο οικονομικό έτος 2014: 20.329,11 €

β) Συνολικές οικογενειακές πραγματικές δαπάνες στο οικονομικό έτος 2014: 18.019,59 €

Κατόπιν των ανωτέρω, το συνολικό διαθέσιμο εισόδημα του προσφεύγοντος και της συζύγου του την 01/01/2014 διαμορφώνεται σε **116.288,30 €** [20.329,11 € (οικογενειακό εισόδημα οικ. έτους 2014) + 155.978,78 € (διαθέσιμο κεφάλαιο των ετών 2003-2012 κατά την 01/01/2013) - 42.000,00 € (22.000,00 € επανακαταθέσεις και 20.000,00 € επιστροφές προκαταβολών) - 18.019,59 € (συνολικές οικογενειακές δαπάνες οικ. έτους 2014)].

Κατόπιν τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι καταθέσεις με α/α 11, 29, 41 και 61, ποσών 10.100,00€ στις 11/02/2014, 26.000,00€ στις 31/03/2014, 800,00 € στις 29/05/2014, και 600,00€ στις 03/09/2014 στον (προσωπικό) υπ' αριθ. GR ... λογαριασμό της ... Τράπεζας, (ήτοι καταθέσεις συνολικού ποσού 37.500,00 €) έγιναν από τον ίδιο από μετρητά που διέθετε εκτός τραπεζικού συστήματος, κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος και δη τον επί μέρους ισχυρισμό ότι η κατάθεση με α/α 37 της εταιρίας «...» αφορά συναλλαγή της με την εταιρία «...» (στην οποία ο προσφεύγων συμμετέχει) και η κατάθεση με α/α 81 αφορά μεταφορά από λογαριασμό του

Επειδή ο προσφεύγων για την κατάθεση με α/α 37 ποσού 1.000,00 € στις 15/05/2014 στον υπ' αριθ. GR ... λογαριασμό της ... Τράπεζας, με καταθέτη την εταιρία «...», δεν συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αντίγραφο του φορολογικού στοιχείου που εκδόθηκε όπως ισχυρίζεται, για συναλλαγή με την εν λόγω εταιρία (πελάτης), ή αντίγραφο των σχετικών εγγραφών στα βιβλία της εταιρίας, ούτε περαιτέρω προκύπτει μεταφορά του ως άνω ποσού από τον προσωπικό του λογαριασμό σε λογαριασμό της εταιρίας «...», ώστε να αποδεικνύεται βάσιμα ο σχετικός ισχυρισμός του.

Κατά συνέπεια ορθώς η φορολογική αρχή καταλόγισε το ανωτέρω ποσό ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (προσαύξηση περιουσίας), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ 4 του Ν. 4172/2014 και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ομοίως, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος και ο ισχυρισμός του ότι η κατάθεση με α/α 81 ποσού 100,00 € στις 17/11/2014 στον υπ' αριθ. GR ... λογαριασμό της ... Τράπεζας, αφορά σε μεταφορά από έτερο λογαριασμό του ηλεκτρονικά, καθώς δεν υπέβαλε κανένα αποδεικτικό στοιχείο.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι καταθέσεις τρίτων με α/α 64 και 82 αφορούν σε δάνεια που χορήγησε

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι καταθέσεις με α/α 64 και 82 ποσών 2.500,00 € στις 08/09/2014 από τον ... και 1.900,00 € στις 04/12/2014 από τον ... με ΑΦΜ ... στον υπ' αριθ. GR ... λογαριασμό της ... Τράπεζας, αφορούν σε επιστροφή των χρημάτων που τους είχε χορηγήσει (ως δάνειο) στο παρελθόν προς διευκόλυνση τους.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 806 του ΑΚ, με τη σύμβαση δανείου ο ένας από τους συμβαλλόμενους (δανειστής) μεταβιβάζει στον άλλον (οφειλέτη) κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας. Ναι μεν δεν απαιτείται συγκεκριμένος τύπος για την σύναψη σύμβασης δανείου, αλλά απαιτείται να πληρούνται καθ' ολοκληρίαν οι προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 806 ΑΚ. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 338 Κ.Πολ.Δ, κάθε διάδικος οφείλει να αποδείξει τα πραγματικά γεγονότα που είναι αναγκαία για να υποστηρίξει την αυτοτελή αίτηση ή ανταίτησή του. Συνεπώς, ο διάδικος που επικαλείται υπέρ αυτού ορισμένη έννομη συνέπεια, οφείλει να αποδείξει και τα στοιχεία του πραγματικού του κανόνα δικαίου που την επιφέρει (Εγχειρίδιο Πολιτικής Δικονομίας, Νικόλαος Θ. Νίκας, σελ. 477).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση δεν συνυποβλήθηκαν ιδιωτικά συμφωνητικά, στα οποία να αποτυπώνεται η συμφωνία αυτή περί «δανεισμού» και να συνάγονται οι οφειλές των ανωτέρω καταθετών, ούτε προσκομίστηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν εκταμιεύσεις ή μεταφορά αντίστοιχων ποσών σε λογαριασμούς των φερόμενων ως «δανειοληπτών» ή του «δανειοδότη». Σε κάθε περίπτωση για τα εν λόγω δάνεια θα έπρεπε να καταβληθούν τέλη χαρτοσήμου, γεγονός που θα συνηγορούσε στη λήψη τους σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1175/2017 και της ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί επιστροφής δανείων προβάλλεται αναπόδεικτα και απορρίπτεται.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στο άρθρο 26 παρ 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Οι υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα, επιλέγονται με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές

πληροφόρησης ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και δεν δημοσιοποιούνται».

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 27** του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 28 παρ 2 του Ν.4172/2013**, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 13α του άρθρου 22 του ν. 4223/2013 και ισχύει από την 31/12/2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.».

Επειδή με την εγκύκλιο **Ε. 2015/31-01-2020** της ΑΑΔΕ, παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του **άρθρου 28 του Ν. 4172/2013**: «3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το **άρθρο 28 του Ν. 4172/2013** μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο **άρθρο 27 του Ν. 4174/2013** μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β΄ της **παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013**), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ΄ της **παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013**) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε΄ της **παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013**) ισχύουν τα οριζόμενα στην **ΠΟΛ. 1050/2014** Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει. [...] 5. Σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013**, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας,

μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν 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.6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των [παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013](#). [...].».

Επειδή με τις διατάξεις της εγκυκλίου **ΠΟΛ 1050/17-02-2014** (ΦΕΚ Β' 478/26-02-2014) της ΓΓΔΕ, ορίζονται τα ακόλουθα: Στο **άρθρο 2** «• Φορολογική περίοδος: Ειδικά για την εφαρμογή των παραπάνω τεχνικών ελέγχου ως φορολογική περίοδος ορίζεται: η διαχειριστική περίοδος για το διάστημα που ίσχυαν οι διατάξεις του ν.2238/1994 και το φορολογικό έτος για εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2014 και μετά.» Στο **άρθρο 3- Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής**, ορίζεται ότι: «Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν: 1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ν.4172/2013, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά, 2) [...] και συντρέχει μία ή περισσότερες από τις πιο κάτω περιπτώσεις:

α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις),

β) παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου(ατομικά και οικογενειακά),[...]

Στις πιο πάνω υποθέσεις περιλαμβάνονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος (του φορολογούμενου ή του/της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες».

Περαιτέρω στο **άρθρο 5- Επιλογή τεχνικής ελέγχου**, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1094/7.4.2014 και ισχύει, ορίζεται ότι: «Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με

αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος έλεγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της. Στην περίπτωση που και οι δυο φορολογούμενοι/ σύζυγοι υποβάλουν κοινή δήλωση και ελέγχονται ταυτόχρονα ο προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας γίνεται ενιαία. Στις υποθέσεις που εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, θα εφαρμόζονται και οι λοιπές ισχύουσες περί φορολογικού ελέγχου διατάξεις».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, βάσει της από 20/12/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας (σελ 117), στο φορολογικό έτος 2014 διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος ύψους 42.933,34 € και ως εκ τούτου, ορθώς στο υπό κρίση έτος, διενεργήθηκε έλεγχος με την εφαρμογή και των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης του προσφεύγοντος, βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1050/2014, κατόπιν του υπ' αριθ. .../01-11-2019 εισηγητικού υπηρεσιακού σημειώματος του ελέγχου και βάσει της υπ' αριθ. .../01-11-2019 απόφασης του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στα άρθρα 9 και 11 της εγκυκλίου ΠΟΛ 1050/17-02-2014 της ΓΓΔΕ, ορίζονται τα ακόλουθα: «Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής: • Κατ αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος. • Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω. • Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο. ... Στην συνέχεια, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, το οποίο θα κατανέμεται στους φορολογουμένους σύμφωνα με τον επιλεγέντα τρόπο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θα επιλέγεται το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον έλεγχο με τις γενικές φορολογικές διατάξεις [...] Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013. Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και

δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/ νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος».

Επειδή ως προαναφέρθηκε, για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2014, προέκυψε ότι ο προσφεύγων διέθετε μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών (2003-2013) μετρητών «εις χείρας» την 01/01/2014 ύψους **116.288,30 €**, το οποίο, σύμφωνα με τη μεθοδολογία της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας συμπεριλαμβανόμενο στην πρώτη στήλη- «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και συγκεκριμένα στο πεδίο «διαθέσιμα μετρητά», δίνει άθροισμα 182.670,79 € και λαμβάνοντας υπόψη το άθροισμα της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» ύψους 85.421,55€ προκύπτει, ως υπόλοιπο μεταξύ τους, **θετική διαφορά** ποσού **97.249,24 €**. Στην περίπτωση αυτή, ως τελικό φορολογητέο εισόδημα, λαμβάνεται το μεγαλύτερο, ήτοι το προσδιορισθέν με τις γενικές διατάξεις (βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ. 1050/2014), καθώς δεν προκύπτει αρνητική (φορολογητέα) διαφορά με την έμμεση τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας.

Κατόπιν τούτου η προσαύξηση περιουσίας που καταλογίζεται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, για το υπό κρίση έτος σε βάρος του προσφεύγοντος, διαμορφώνεται με την παρούσα απόφαση, ως ακολούθως:

Οικ. Έτος	Πρωτογενείς καταθέσεις που αναλογούν στον προσφεύγοντα βάσει Ελέγχου	Πρωτογενείς καταθέσεις σε Λογαριασμούς του προσφεύγοντος βάσει Απόφασης
Οικ. 2014	42.933,34 €	5.433,34 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από **24-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ** ... και την **τροποποίηση** της υπ' αριθ. .../20-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμ. .../20-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014

Εισοδήματα 01/01/2014–31/12/2014		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Υπόχρεου	8.703,91	51.637,25	42.993,34	14.137,25	5.433,34	37.500,00
	Της συζύγου	26.783,86	26.783,86		26.783,86		0,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό						
Χρεωστικό ποσό		4.637,40	18.805,40	14.168,00	6.430,40	1.793,00	12.375,00
Προκαταβολή φόρου		1.033,00	1.033,00	0,00	1.033,00		0,00
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		1,50	1,50	0,00	1,50		0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτ		0,30	0,30	0,30	0,30		0,00
Πρόστιμο αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 Ν. 4174/2013			4.250,40	4.250,40	1.607,60	1.607,60	2.642,80
Εισφορά αλληλεγγύης		535,68	2.084,80	1.549,12	677,05	141,37	1.407,75
Τέλος επιτηδεύματος		2.500,00	2.500,00	0,00	2.500,00		0,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών		8.707,88	28.675,40	19.967,52	12.249,85	3.541,97	16.425,55

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.