



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη 16/09/2020

Αριθμός απόφασης: **1430**

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<sup>ου</sup> 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<sup>ου</sup> 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 οικονομικού 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, οικονομικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 15.432,85 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ύψους 15.827,94 €, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 1.925,61 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **33.186,40 €**.

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 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994, ως ακολούθως:

| ΟΙΚ. ΕΤΟΣ | ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ | Μείον: ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΘΗΚΑΝ | ΔΙΑΦΟΡΑ     | ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΠΟ ΑΓΝΩΣΤΗ ΠΗΓΗ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ |
|-----------|--------------------------------|---------------------------------|-------------|-----------------------------------------------------------------------|
| 2014      | 618.084,82 €                   | 544.506,65 €                    | 73.578,37 € | 55.578,26 €                                                           |

Σημειώνεται ότι, τα ποσά που κατατέθηκαν σε κοινούς λογαριασμούς στους οποίους ο προσφεύγων ήταν συνδικαιούχος και τα οποία ο έλεγχος δεν μπόρεσε να ταυτοποιήσει με τον πραγματικό δικαιούχο των εν λόγω πιστώσεων, τα καταλόγισε κατ' ισομοιρία στους συνδικαιούχους, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 4 του ν. 5638/1932, τις διατάξεις της παρ. 18 της ΠΟΛ. 1033/21-2-2013 και της παρ. 3 της ΠΟΛ. 1228/16-10-2014.

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

Οικονομικό έτος 2014

| ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 2013                | ΥΠΟΧΡΕΟΥ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ | ΥΠΟΧΡΕΟΥ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ |
|-------------------------------------------|------------------------|------------------------|
| ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ                                |                        |                        |
| Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα        | 8.457,69               | 8.457,69               |
| Εισόδημα από ακίνητα                      | 657,99                 | 657,99                 |
| Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά              | 4.550,25               | 4.550,25               |
| Προσαύξηση περιουσίας αρ. 48 Ν. 2238/1994 |                        | 55.578,26              |
| <b>Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα</b>      | <b>9.115,98 €</b>      | <b>64.693,94 €</b>     |
| <b>Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά</b>       | <b>4.550,25</b>        | <b>4.550,25</b>        |

Δυνάμει των διατάξεων των άρθρων 67B του Ν. 2238/94 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 **θετική διαφορά** μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» για το οικονομικό έτος 2014 ποσού 46.245,89 €, ως κάτωθι:

Οικονομικό έτος 2014

| III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ                                | ΣΥΝΟΛΙΚΟ €       |
|----------------------------------------------|------------------|
| Πηγές κεφαλαίων/εσόδων                       | 169.330,89       |
| Αναλώσεις κεφαλαίων/εσόδων                   | 123.085,00       |
| <b>Υπόλοιπο (διαφορά ακαθαρίστων εσόδων)</b> | <b>46.245,89</b> |

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.

| ΟΙΚ.<br>ΕΤΟΣ | ΣΥΝΟΛΙΚΟ<br>ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ<br>ΕΙΣΟΔΗΜΑ<br>ΒΑΣΕΙ<br>ΔΗΛΩΣΗΣ | ΣΥΝΟΛΙΚΟ<br>ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ<br>ΕΙΣΟΔΗΜΑ<br>ΒΑΣΕΙ<br>ΕΜΜΕΣΩΝ<br>ΤΕΧΝΙΚΩΝ | ΣΥΝΟΛΙΚΟ<br>ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ<br>ΕΙΣΟΔΗΜΑ<br>ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ<br>ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ | ΣΥΝΟΛΙΚΟ<br>ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ<br>ΕΙΣΟΔΗΜΑ<br>ΒΑΣΕΙ<br>ΕΛΕΓΧΟΥ | ΔΙΑΦΟΡΑ<br>ΕΛΕΓΧΟΥ<br>ΔΗΛΩΣΗΣ |
|--------------|---------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|-------------------------------|
| 2014         | 13.665,93                                               | 13.665,93                                                           | 69.244,19                                                         | 69.244,19                                               | 55.578,26                     |

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 2013 που κρίθηκαν μη δικαιολογημένες από τον έλεγχο, περιλαμβάνονται και τρεις (3) καταθέσεις που έγιναν από τον ίδιο, όπως προκύπτει από τα σχετικά υποβληθέντα στη φορολογική αρχή αποδεικτικά κατάθεσης. Πρόκειται για τις καταθέσεις με α/α 6, 85 και 95 σύμφωνα με τον πίνακα καταθέσεων της από 20-12-2019 έκθεσης ελέγχου (σελ. 135, 138 και 141), ποσών 2.000,00€, 10.000,00€ και 10.000,00€ αντίστοιχα, που μπορούν να δικαιολογηθούν από το μη αναλωθέν εισόδημα των προηγούμενων ετών.
- 2) Παράνομα και εσφαλμένα ο έλεγχος απέρριψε τους ισχυρισμούς του ότι οι ακόλουθες καταθέσεις τρίτων αποτελούσαν προκαταβολή για τη, βάσει προσυμφώνων, μελλοντική εκτέλεση έργων (φωτοβολταϊκών πάρκων), τα οποία εν συνεχεία ματαιώθηκαν και συγκεκριμένα οι καταθέσεις με α/α 5 (ποσού 10.000 € από τον κ. ...), 71 (ποσού 10.000 €

από την εταιρεία ... ), 131 (ποσού 10.000 € από τον κ. ...) και 18 (ποσού 10.000 € από τον κ. ...). Οι ως άνω προκαταβολές για τις περιπτώσεις με α/α 5, 18 και 131 έλαβαν χώρα βάσει προσυμφώνων για τη μελλοντική σύναψη οριστικής σύμβασης εκτέλεσης του έργου, τα οποία προσκομίστηκαν νομίμως στον έλεγχο, ενώ η κατάθεση με α/α 71, έγινε βάσει τελικού ιδιωτικού συμφωνητικού. Ωστόσο και τα τέσσερα ως άνω έργα (φωτοβολταϊκά πάρκα) ματαιώθηκαν για διάφορους λόγους, με αποτέλεσμα τα αντίστοιχα ποσά να επιστραφούν από τον ίδιο σε μετρητά, για τα οποία προσκόμισε στον έλεγχο τις σχετικές αποδείξεις είσπραξης. Η φορολογική αρχή απέρριψε τους ισχυρισμούς του αβάσιμα και έκρινε ότι οι σχετικές καταθέσεις δεν δικαιολογούνται βάσει των προσκομισθέντων εγγράφων, διότι τα σχετικά συμφωνητικά δεν υποβλήθηκαν στην ΔΟΥ προς θεώρηση ενώ οι αναλήψεις των ποσών των προκαταβολών από τον ίδιο, (με σκοπό την επιστροφή τους στους δικαιούχους), δεν μπορούσαν να συσχετισθούν με τις κινήσεις των λογαριασμών του. Η εν λόγω αιτιολογία απόρριψης είναι παράνομη διότι στην υποχρέωση των επιτηδευματιών για θεώρηση των καταρτιζόμενων ιδιωτικών συμφωνητικών, δεν περιλαμβάνονται τα προσύμφωνα, εφόσον δεν αποτυπώνουν φορολογητέο εισόδημα ακόμη και αν σε αυτό υφίσταται συμφωνία για την αμοιβή που πρόκειται να καταβληθεί κατά την εκτέλεση της τελικής σύμβασης. (βλ. απόφαση ΑΠ 90/2005). Συνυποβάλλονται τα σχετικά προσύμφωνα και οι αποδείξεις είσπραξης, θεωρημένες για το γνήσιο της υπογραφής.

- 3)** Εσφαλμένη εκτίμηση των εξηγήσεων του και των προσκομισθέντων δικαιολογητικών αναφορικά με συγκεκριμένες καταθέσεις.
- Η κατάθεση με α/α 47, ποσού 1.000,00 €, από την κ. ..., πελάτη της εταιρείας «...» στην οποία είναι μέτοχος ο ίδιος, αφορά κάλυψη υπολοίπου της πρώτης από υπηρεσίες που της παρασχέθηκαν από την εταιρία και η σχετική κατάθεση έγινε στον δικό του λογαριασμό, προς διευκόλυνση.
  - Η κατάθεση με α/α 62, ποσού 143,00 €, από την «...», αποτελεί επιστροφή χρημάτων από τον κ. ... λόγω κάποιων εξόδων στα οποία ο προσφεύγων είχε προβεί κατά την κοινή τους επίσκεψη, σε διεθνή έκθεση φωτοβολταϊκών που έλαβε χώρα στο Μόναχο.
  - Η κατάθεση με α/α 79, ποσού 640,00 €, από την κ. ..., αποτελεί επιστροφή χρημάτων που κατέβαλε ο ίδιος προς πληρωμή του λογαριασμού της ΔΕΗ για το αγροτεμάχιο υπ' αριθ. ... κειμένου στη ... του νομού Πέλλας, όπου η ανωτέρω λειτουργεί φωτοβολταϊκό σταθμό κατασκευασθέντα από την εταιρεία «...». Προσκόμισε στον έλεγχο και την απόδειξη είσπραξης του εν λόγω λογαριασμού ΔΕΗ, στην οποία φαίνεται καθαρά ότι η είσπραξη αφορά το ποσό των 640,00 €, το οποίο συμπίπτει με αυτό της κατάθεσης.
  - Η κατάθεση με α/α 97, ποσού 1.000,00 € πραγματοποιήθηκε από τον κ. ..., πελάτη του, ο οποίος διαθέτει επιχείρηση παγοποιίας και με τον οποίο είχε συνεργαστεί για την προμήθεια του ηλεκτρολογικού εξοπλισμού της επιχείρησής του.

- Η κατάθεση με α/α 139, ποσού 2.000,00 €, από τον κ. ..., αποτελεί ταμειακή διευκόλυνση του εν λόγω κουμπάρου του προς τον ίδιο.
- Η κατάθεση με α/α 155, ποσού 5.000,00 €, από τον κ. ..., ήταν επιστροφή των χρημάτων που είχε χορηγήσει στο παρελθόν στον ανωτέρω για λόγους ταμειακής διευκόλυνσης.
- Η κατάθεση με α/α 157, ποσού 545,37 €, από την κ. ..., αφορά επιστροφή χρημάτων που κατέβαλε ο ίδιος για την αποπληρωμή του λογαριασμού της ΔΕΗ για φωτοβολταϊκό σταθμό που η ανωτέρω διαθέτει στο χωριό ... της Πέλλας, τον οποίο έχει κατασκευάσει η εταιρεία «...».

**Επειδή,** στο **άρθρο 23 του Ν. 4174/2013** (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** με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. ... 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ...Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή.....».

**Επειδή** με την **παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994**, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, ορίζεται ότι: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων

επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' και 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 τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 εισάγεται μια διαδικαστική ρύθμιση, ή μάλλον διευκρινίζεται απερίφραστα και κατηγορηματικά ένα διαδικαστικό θέμα σχετικά με το βάρος απόδειξης σε αυτές τις περιπτώσεις. Έχει ήδη κριθεί και νομολογιακά, ότι η επίμαχη διάταξη δε χαρακτηρίζει ως εισόδημα προσαύξηση που δε φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, αλλά απλώς κατανέμει το βάρος απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογούμενου, της πρώτης περιοριζόμενης στην εξακρίβωση της περιουσιακής προσαύξησης και του δεύτερου βαρυνόμενου με την απόδειξη της φορολόγησης ή της νόμιμης απαλλαγής από το φόρο ή της μη υπαγωγής σε φόρο των χρηματικών ποσών που τη δημιούργησαν (ΔΕΦΑΘ 3983/2015).

**Επειδή**, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ.1095/29-04-2011** με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010», ορίζεται ότι: «3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα [...]».

**Επειδή**, με την **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β' Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές 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. 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.».

**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 ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και 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. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

**Επειδή**, 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 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 σχηματίστηκε 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 6, 85 και 95, στις 16/01/2013 ποσού 2.000,00€ στον υπ' αριθ. GR ... λογαριασμό της ... Τράπεζας, στις 10/06/2013 ποσού 10.000,00€ και στις 11/07/2013 ποσού 10.000,00 € στον υπ' αριθ. GR ... λογαριασμό της ... Τράπεζας, μπορούν να δικαιολογηθούν από την ύπαρξη κεφαλαίου, το οποίο προέρχεται από μη αναλωθέν οικογενειακό του εισόδημα, διαθέσιμο εκτός τραπεζικού συστήματος, των οικ. ετών 2003-2013. Προς επίρρωση δε των ισχυρισμών του συνυποβάλλει: α) Τα από 16/01/2013, 10/06/2013 και 11/07/2013 γραμμάτια είσπραξης μετρητών (καταθετήρια) της ... Τράπεζας, ποσών 2.000,00 €, 10.000,00 € και 10.000,00 € 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: ...<br>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             |
| <b>Σύνολο Οικογενειακών Εισοδημάτων</b>                                                                                                                                                      | <b>59.936,61</b> | <b>138.952,69</b> | <b>48.531,94</b> | <b>40.391,79</b> |
| 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             |
| <b>Σύνολο πραγματικών οικογενειακών δαπανών</b>                                                                                                                                              | <b>30.292,55</b> | <b>133.343,81</b> | <b>47.535,57</b> | <b>19.507,76</b> |
| Διαθέσιμο Υπόλοιπο στη χρήση                                                                                                                                                                 | 29.644,06        | 5.608,88          | 996,37           | <b>20.884,03</b> |
| Διαθέσιμο Υπόλοιπο προηγ. χρήσης                                                                                                                                                             | 27.489,28        | 21.880,40         | 20.884,03        |                  |
| <b>Τελικό Διαθέσιμο Υπόλοιπο €</b>                                                                                                                                                           | <b>57.133,34</b> | <b>27.489,28</b>  | <b>21.880,40</b> | <b>20.884,03</b> |

| Οικονομικά Έτη                                                                                                                                                                               | 2011 €            | 2010 €           | 2009 €           | 2008€            |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|------------------|------------------|------------------|
| Υπόχρεος ΑΦΜ: ...<br>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             |
| <b>Σύνολο Οικογενειακών Εισοδημάτων</b>                                                                                                                                                      | <b>257.911,79</b> | <b>56.766,21</b> | <b>71.021,54</b> | <b>54.341,54</b> |
| 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             |
| <b>Σύνολο πραγματικών οικογενειακών δαπανών</b>                                                                                                                                              | <b>69.353,36</b>  | <b>72.630,91</b> | <b>61.807,59</b> | <b>44.214,32</b> |
| 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        |
| <b>Τελικό Διαθέσιμο Υπόλοιπο €</b>                                                                                                                                                           | <b>249.168,24</b> | <b>60.609,81</b> | <b>76.474,51</b> | <b>67.260,56</b> |

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

|                                                                                                                                                                                              |                   |                   |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|-------------------|
| Υπόχρεος ΑΦΜ: ...<br>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              |
| <b>Σύνολο Οικογενειακών Εισοδημάτων</b>                                                                                                                                                      | <b>28.803,30</b>  | <b>63.518,15</b>  |
| 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              |
| <b>Σύνολο πραγματικών οικογενειακών δαπανών</b>                                                                                                                                              | <b>53.542,22</b>  | <b>54.677,65</b>  |
| Διαθέσιμο Υπόλοιπο στη χρήση                                                                                                                                                                 | -24.738,92        | 8.840,50          |
| Διαθέσιμο Υπόλοιπο προηγ. χρήσης                                                                                                                                                             | 258.008,64        | 249.168,24        |
| <b>Τελικό Διαθέσιμο Υπόλοιπο €</b>                                                                                                                                                           | <b>233.269,72</b> | <b>258.008,74</b> |

Κατόπιν τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι καταθέσεις με α/α 6, 85 και 95, ποσών **2.000,00€**, **10.000,00€** και **10.000,00€** στις 16/01/2013, 10/06/2013 και 11/07/2013 αντίστοιχα, έγιναν από τον ίδιο από μετρητά που διέθετε εκτός τραπεζικού συστήματος, κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

**Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι καταθέσεις τρίτων με α/α 5, 71, 131 και 18 αποτελούσαν προκαταβολή για τη, βάσει προσυμφώνων, μελλοντική εκτέλεση έργων**

**Επειδή** ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι καταθέσεις ποσών 10.000,00 € στις 11/01/2013 από τον ..., 10.000,00 € στις 25/01/2013 από τον ... στον υπ' αριθ. GR... λογαριασμό της Τράπεζας ..., 10.000,00 € στις 29/04/2013 στον υπ' αριθ. στον υπ' αριθ. GR ... λογαριασμό της ... Τράπεζας από την εταιρία «...», 10.000,00 € στις 23/10/2013 στον υπ' αριθ. GR ... λογαριασμό της ... BANK από τον ... αποτελούσαν προκαταβολή για τη, βάσει προσυμφώνων, μελλοντική εκτέλεση έργων (φωτοβολταϊκών πάρκων), από τον ίδιο. Τα συμβόλαια, για διάφορους λόγους ματαιώθηκαν και τα αντίστοιχα ποσά επιστράφηκαν από τον ίδιο στους ως άνω καταθέτες, σε μετρητά.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή: α) Τα από 04-01-2013, 02-09-2013 προσύμφωνα εκτέλεσης έργου με αντισυμβαλλόμενους τους ... με ΑΦΜ ... και ... με ΑΦΜ ..., στα οποία προβλεπόταν ρητά η υποχρέωση προκαταβολής για την μετέπειτα εκτέλεση του έργου, β) τις από 13-09-2013 και 19-03-2014 αποδείξεις είσπραξης των ανωτέρω και αντίστοιχες βεβαιώσεις για το γνήσιο της υπογραφής, γ) την από 22-05-2013 απόδειξη είσπραξης από τον ... με ΑΦΜ ..., νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρίας «...» με ΑΦΜ ..., δ) την προσφορά της ΔΕΗ ΑΕ για την σύνδεση του φωτοβολταϊκού σταθμού, της εταιρίας «...» και το υπ' αριθμ. .../14-10-2013 πιστωτικό τιμολόγιο της ΔΕΗ ΑΕ στην εν λόγω εταιρία για την επιστροφή του καταβληθέντος ποσού, λόγω ακύρωσης κατασκευής του φωτοβολταϊκού σταθμού.

**Επειδή**, κατά τη διάταξη του άρθρου 166 ΑΚ, το προσύμφωνο είναι σύμβαση, δια της οποίας τα μέρη υποχρεούνται να συνάψουν ορισμένη σύμβαση. Προκύπτει, έτσι, σαφώς ότι το προσύμφωνο, ως παράγον υποχρέωση προς παροχή, συνισταμένη στην κατάρτιση της οριστικής συμβάσεως, αποτελεί ενοχική - υποσχετική σύμβαση. Η σύναψη της σκοπούμενης οριστικής συμβάσεως επιφέρει απόσβεση της εκ του προσυμφώνου ενοχής. (ΑΠ1500/ 2008). Η προκαταβολή τελεί υπό τη νομική αίρεση της δημιουργίας στο μέλλον της ενοχής και όχι υπό την αίρεση της μη εκπληρώσεως της κυρίας ενοχής, όπως ο αρραβώνας. (20525/2011 Πολ. Πρωτ. Θεσ/νίκης).

**Επειδή**, από τα ανωτέρω στοιχεία προκύπτει η υποχρέωση των αντισυμβαλλομένων ... (κατάθεση ποσού 10.000,00 € στις 11/01/2013), ... (κατάθεση ποσού 10.000,00 € στις 23/10/2013) και «...» (κατάθεση ποσού 10.000,00 € στις 29/04/2013) για καταβολή από τον καθένα ποσού 10.000,00 € ως προκαταβολή για την μετέπειτα εκτέλεση των έργων, που (σύμφωνα με τις αποδείξεις είσπραξης και το πιστωτικό τιμολόγιο της «ΔΕΗ ΑΕ») τελικώς ματαιώθηκε. Σύμφωνα δε με τα προαναφερθέντα ο προσφεύγων είχε διαθέσιμο κεφάλαιο σε μετρητά εκτός τραπεζικού συστήματος ύψους 155.978,78 € και επομένως ήταν σε θέση να επιστρέψει στους ανωτέρω τα εν λόγω ποσά που εισέπραξε ως προκαταβολή.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι καταθέσεις με α/α 5, 71 και 131, ποσού 10.000,00 εκάστη αφορούν σε προκαταβολές για την μετέπειτα εκτέλεση των έργων (που ματαιώθηκε) και επομένως είναι από γνωστή πηγή και δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

**Επειδή** για την κατάθεση με α/α 18 ποσού 10.000,00 € στις 25/01/2013 στον υπ' αριθ. GR ... λογαριασμό της Τράπεζας ... από τον ..., ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν συνυπέβαλε κανένα στοιχείο, ο εν λόγω ισχυρισμός του προβάλλεται αδικαιολόγητα και απορρίπτεται.

**Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι καταθέσεις τρίτων με α/α 47, 79, 97 και 157, αφορούν συναλλαγές πελατών του ιδίου και της εταιρίας «...»**

**Επειδή** ο προσφεύγων για τις καταθέσεις με α/α 47, 79, 97 και 157, ποσών 1.000 € στις 27/03/2013, 640,00 € στις 29/05/2013, 1.000,00 € στις 15/07/2013 και 545,37 € στις 19/12/2013, από τους ..., ..., ... και ... στον υπ' αριθ. GR ... λογαριασμό της ... Τράπεζας, δεν συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αντίγραφα των βιβλίων του με τις σχετικές εγγραφές και των στοιχείων, ώστε να αποδειχθεί ο ισχυρισμός του ότι οι εν λόγω πιστώσεις αφορούν σε συναλλαγές με πελάτες του ή της εταιρίας «...», στην οποία συμμετείχε.

Κατά συνέπεια ορθώς η φορολογική αρχή καταλόγισε τα ανωτέρω ποσά ως προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ 3 του Ν. 2238/1994 και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

**Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι καταθέσεις τρίτων με α/α 62, 139 και 155 αφορούν σε δάνεια που χορήγησε ή έλαβε**

**Επειδή** ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι καταθέσεις με α/α 62, 139 και 155 ποσών 143,00 € στις 17/04/2013 από την εταιρία «...», ποσού 5.000,00 € στις 17/12/2013 από τον ... και ποσού 2.000,00 € στις 31/10/2013 από τον ... στον υπ' αριθ. GR ... λογαριασμό της ... Τράπεζας, αφορούν οι μεν δύο πρώτες σε επιστροφή των χρημάτων που είχε χορηγήσει ως δάνειο στο παρελθόν για διευκόλυνση των ως άνω καταθετών, η δε τελευταία για δάνειο που έλαβε ο ίδιος για δική του διευκόλυνση.

**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 ή η καταβολή χρηματικού ποσού, 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 περί δανείων ισχυρισμός του προσφεύγοντος προβάλλεται αναπόδεικτα και απορρίπτεται.

Σημειώνεται ότι προκειμένου να προσδιορισθεί το ποσό των καταθέσεων που αναλογεί στον προσφεύγοντα και το οποίο αιτιολογείται δια της παρούσας απόφασης, γίνεται επιμερισμός των εν λόγω ποσών στους δικαιούχους των τραπεζικών λογαριασμών, κατά το ποσοστό που προσδιορίστηκε από τη φορολογική αρχή, ως ακολούθως:

| Τράπεζα | Αριθ. Λογαριασμού | Πλήθος δικαιούχων | Ποσά καταθέσεων που δικαιολογήθηκαν | Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα |
|---------|-------------------|-------------------|-------------------------------------|-------------------------------------|
| ...     | GR ...            | 1                 | 30.000,00                           | 30.000,00                           |
| ...     | GR ...            | 2                 | 10.000,00                           | 5.000,00                            |
| ...     | GR ...            | 3                 | 2.000,00                            | 666,67                              |
| ...     | GR ...            | 3                 | 10.000,00                           | 3.333,33                            |
| Σύνολο  |                   |                   | 52.000,00                           | 39.000,00                           |

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 | 55.578,26 €                                                          | 16.578,26 €                                                             |

**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.

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

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

| Εισοδήματα 01/01/2013–<br>31/12/2013                      |                   | ΒΑΣΕΙ<br>ΔΗΛΩΣΗΣ | ΒΑΣΕΙ<br>ΕΛΕΓΧΟΥ | ΔΙΑΦΟΡΑ<br>ΕΛΕΓΧΟΥ<br>ΔΗΛΩΣΗΣ | ΒΑΣΕΙ<br>ΑΠΟΦΑΣΗΣ | ΔΙΑΦΟΡΑ<br>ΑΠΟΦΑΣΗΣ<br>ΔΗΛΩΣΗΣ | ΔΙΑΦΟΡΑ<br>ΕΛΕΓΧΟΥ<br>ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|-----------------------------------------------------------|-------------------|------------------|------------------|-------------------------------|-------------------|--------------------------------|--------------------------------|
| Φορολογητέο<br>εισόδημα                                   | Υπόχρεου          | 9.115,68         | 64.693,94        | 55.578,26                     | 25.693,94         | 16.578,26                      | 39.000,00                      |
|                                                           | Της<br>συζύγου    | 6.663,18         | 6.663,18         |                               | 6.663,18          |                                | 0,00                           |
| Φόρος                                                     | Πιστωτικό<br>ποσό |                  |                  |                               |                   |                                |                                |
|                                                           |                   |                  |                  |                               |                   |                                |                                |
| Χρεωστικό ποσό                                            |                   | 925,60           | 16.358,46        | 15.432,86                     | 5.235,95          | 4.310,35                       | 11.122,51                      |
| Προκαταβολή φόρου                                         |                   | 0,00             | 0,00             |                               | 0,00              |                                | 0,00                           |
| Τέλη χαρτοσήμου στο<br>εισόδημα από εκμίσθωση<br>ακινήτων |                   | 3,26             | 3,26             |                               | 3,26              |                                | 0,00                           |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη<br>χαρτ                         |                   | 0,66             | 0,66             | -0,01                         | 0,66              |                                | 0,00                           |
| Πρόστιμο αρ. 58 και τόκοι αρ.<br>53 Ν. 4174/2013          |                   |                  | 15.827,94        | 15.827,94                     | 5.370,00          | 5.370,00                       | 10.457,94                      |
| Εισφορά αλληλεγγύης                                       |                   | 394,82           | 2.320,43         | 1.925,61                      | 620,94            | 226,12                         | 1.699,49                       |
| Τέλος επιτηδεύματος                                       |                   | 2.500,00         | 2.500,00         |                               | 2.500,00          |                                | 0,00                           |
| Φόρος πολυτελούς διαβίωσης                                |                   | 308,00           | 308,00           |                               | 308,00            |                                | 0,00                           |
| <b>Σύνολο φόρων τελών &amp;<br/>εισφορών</b>              |                   | 4.132,34         | 37.318,74        | 33.186,40                     | 14.038,80         | 9.906,46                       | 23.279,94                      |

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.