



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333254
ΦΑΞ : 2313 - 333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 28/9/2020

Αριθμός απόφασης: 1481

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **29/1/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με **ΑΦΜ**:... κατά της με αριθ. ... – **30/12/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα

7. Την ανωτέρω πράξη της οποίας ζητείται η τροποποίηση ή ακύρωση.

8. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

9. Τη με αριθ. πρωτ. **ΔΕΔΥΠΕΠΝΥ ... ΕΞ 2020 ΕΜΠ – 9/7/2020** Κλήση προς ακρόαση της Υπηρεσίας μας.
10. Τη με αριθ. **18 - 13/7/2020** Πράξη Αναπομπής της Υπηρεσίας μας προς τη ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης.
11. Την από **7/9/2020** έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων κατόπιν πράξης αναπομπής της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, που διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας με το με αριθ. πρωτ. ... – **8/9/2020** έγγραφό της (αρ. πρωτ. εισ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... ΕΙ 2020 ΕΜΠ 9/9/2020**)
12. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **29/1/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ:...** η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με τη με αριθ. ... – **30/12/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα, φόρος εισοδήματος ύψους 17.922,42€, πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013 ύψους 18.381,23€ και εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.137,16€, ήτοι συνολικό ποσό **38.440,81€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν προσθήκης στα δηλωθέντα εισοδήματά του προσφεύγοντος διαπιστωθείσας προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αιτία κατά τις διατάξεις του αρ. 48 παρ.3 του Ν.2238/1994 συνολικού ποσού 67.734,24€.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από **30/12/2019** έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης σε εκτέλεση της με αριθ. .../2019 εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Από την επεξεργασία των δεδομένων τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, των γονέων του ... με **ΑΦΜ:...**, ... με **ΑΦΜ:...** και του αδερφού του ... με **ΑΦΜ:...** με το αυτοματοποιημένο λογισμικό ελέγχου Προσαύξησης περιουσίας της ΑΑΔΕ, προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις σε λογαριασμούς τους, συνολικού ποσού **5.833.389,26€**.

Συγκεκριμένα οι ανωτέρω πρωτογενείς καταθέσεις προέκυψαν κατά τον έλεγχο του ..., αδερφού του προσφεύγοντος και συνδικαιούχου στους λογαριασμούς του. Στις **8/10/2019** επιδόθηκε σε εξουσιοδοτημένο αντιπρόσωπο του αρχικά ελεγχόμενου ..., το με αριθ. πρωτ. ... – **8/10/2019** αίτημα παροχής πληροφοριών (Άρθ.14 παρ.1 του Ν.4174/13) με το οποίο κλήθηκε να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης, των ανωτέρω πρωτογενών καταθέσεων δηλαδή είτε ότι τα ποσά φορολογήθηκαν σύμφωνα τις διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσονται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτά να μην φορολογηθούν ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίου επαγγέλματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του Ν.2238/1994 ως τροποποιήθηκε με το άρθρο 15 παρ. 3 του Ν. 3888/2010.

Ο ... ανταποκρίθηκε στο παραπάνω αίτημα και προσκόμισε στον έλεγχο το αριθ. πρωτ. ... – **20/11/2019** υπόμνημα συνοδευόμενο από σχετικά έγγραφα (αποδεικτικά καταθέσεων, αναλήψεων, μεταφορών κλπ) προς απόδειξη των ισχυρισμών του. Από την επεξεργασία του υπομνήματός του και των προσκομισθέντων στοιχείων, το οποίο έγινε εν μέρει δεκτό οι αδικαιολόγητες πρωτογενείς πιστώσεις περιορίστηκαν ως κάτωθι:

Αριθμός λογαριασμού τραπεζής	Πλήθος δικαιούχων λογαριασμού	Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων που δεν δικαιολογούνται επαρκώς	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα ως (συν)δικαιούχο
GR...	3	574.925,25	191.641,75
GR...	3	169.101,22	56.367,07
GR...	4	20.350,00	5.087,50
ΣΥΝΟΛΟ		764.376,47	253.096,32

Ακολουθώντας, ο έλεγχος επέδωσε στον προσφεύγοντα το με αριθ. ... – **9/12/2019** σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 και 62 του Ν.4174/2013 με συνημμένη τη σχετική πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, δίνοντάς του τη δυνατότητα να διατυπώσει τις απόψεις του εντός είκοσι ημερών από την επίδοση του. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ως άνω σημείωμα και υπέβαλε στη ΔΟΥ Ζ Θεσσαλονίκης αντίστοιχα το με αριθ. πρωτ. ... – **27/12/2019** υπόμνημα. Σημειώνεται ότι υπομνήματα υποβλήθηκαν και από τους έτερους συνδικαιούχους των λογαριασμών ήτοι το με αριθ. πρωτ. ... – **27/12/2019** υπόμνημα του ..., το με αριθ. πρωτ. ... – **20/12/2019** υπόμνημα της ... και το με αριθ. πρωτ. ... – **20/12/2019** υπόμνημα του

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, ο έλεγχος επανεκτίμησε το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων που δε δικαιολογήθηκαν επαρκώς και που αναλογούν στον προσφεύγοντα, σύμφωνα με τους τραπεζικούς λογαριασμούς στους οποίους είναι (συν)δικαιούχος, ως εισόδημα από υπηρεσία ελευθέρου επαγγέλματος που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή, ή αιτία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994. Τα αποτελέσματα αποτυπώνονται ως κάτωθι:

... ΑΦΜ:...

Αριθμός λογαριασμού	Πλήθος δικαιούχων	Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων που δεν δικαιολογούνται επαρκώς	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα ως (συν)δικαιούχο
GR...	3	24.294,52	8.098,17
GR...	3	164.733,22	54.911,07
GR...	4	18.900,00	4.725,00
ΣΥΝΟΛΟ		207.927,74	67.734,24

Οι αναλυτικές εγγραφές – πρωτογενείς καταθέσεις που αφορούν τον προσφεύγοντα και οι οποίες δε δικαιολογήθηκαν επαρκώς έχουν ως εξής:

A/A	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Δικ. Λογ.	Ημ/νία Συν/γής	Περιγραφή Κωδικού Συν. Τραπ.	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
91	...	GR...	4	27/02/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	CASH DEPOSIT	2.000,00
146	...	GR...	4	02/04/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	CASH DEPOSIT	4.500,00
232	...	GR...	4	14/06/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	CASH DEPOSIT	5.000,00
378	...	GR...	4	22/10/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	CASH DEPOSIT	3.000,00
383	...	GR...	4	25/10/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	CASH DEPOSIT	4.400,00
Σύνολο						5	18.900,00
	...	GR...	3	2013		...	24.094,52

				ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ Εγγραφές: 4,12, 14,15,19, 20, 25,26,29, 32,46,52,57,75,78,79,80, 95, 101, 103, 105, 114, 117, 119, 128, 131, 135, 138, 145, 147, 150, 153, 154, 156, 164, 168, 170, 172, 174, 179, 189, 199, 200, 203, 211, 221, 222, 227, 231, 243, 246, 251, 257, 264, 275, 277, 291, 294, 296, 302, 305, 313, 315, 318, 321, 324, 334, 342, 350, 352, 355, 359, 362, 370, 377, 379, 394, 406, 410, 415, 437, 446, 452, 469, 474, 478, 499, 506			
40	...	GR...	3	28/01/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	...	200,00
Σύνολο						89	24.294,52
266	...	GR...	3	17/07/2013	CHECK DEPOSIT IF CLEARED	ΚΤΘ.ΤΡΑΠΕΖ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ EUR	100.000,00
273	...	GR...	3	24/07/2013	CHECK DEPOSIT IF CLEARED	ΚΤΘ.ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ EUR	369,00
293	...	GR...	3	13/08/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	12.345,50
327	...	GR...	3	16/09/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	460,00
365	...	GR...	3	11/10/2013	CHECK DEPOSIT IF CLEARED	ΚΤΘ.ΤΡΑΠΕΖ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ EUR	50.393,12
424	...	GR...	3	15/11/2013	CHECK DEPOSIT IF CLEARED	ΚΤΘ.ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ EUR	1.165,60
Σύνολο						6	164.733,22

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- ✓ Πλημμελής, ελλιπής αιτιολογία και στέρηση νόμιμης βάσης της προσβαλλόμενης πράξης. Αντιστροφή του βάρους της απόδειξης. Η έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνει αιτιολογημένα τα στοιχεία που έλαβε υπόψη η φορολογική διοίκηση για την εξακρίβωση της πιθανής προσαύξησης της περιουσίας του. Ο έλεγχος δεν έκανε δεκτά κάποια από τα παραστατικά που κατέθεσε, αλλά και δεν αιτιολόγησε στην έκθεση ελέγχου, ως όφειλε σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013, τους λόγους απόρριψής αυτών, ούτε ανέφερε ποιά στοιχεία απαιτούνταν να προσκομίσει. Όπως κρίθηκε και με την απόφαση του ΣτΕ 884/2016 δεν αρκεί η ανατιολόγητη θέση του ελέγχου πως «ο έλεγχος δεν κάνει δεκτά» ή «πιστευτά τα σχετικά επιχειρήματα», αλλά ο έλεγχος πρέπει να αποδείξει ότι η πραγματικότητα είναι διαφορετική από αυτή που επικαλείται ο φορολογούμενος. Ειδικότερα υποστηρίζει:

- Α) Εσφαλμένα ο έλεγχος του καταλόγισε ως προσαύξηση περιουσίας ποσό **200,00€** από την πίστωση με αριθ. **40** στο λογαριασμό **GR ...** καθώς αφορά την κατάθεση στην οποία προέβη η ..., σύζυγος του ... την **28/1/2013** στον εν λόγω τραπεζικό λογαριασμό, που είναι κοινός με τον πατέρα του και τον αδερφό του, για λογαριασμό της εταιρίας «...» στην οποία μετέχει ο πατέρας του Σε κάθε περίπτωση η υπό κρίση με αριθ. **40** πρωτογενής κατάθεση 200,00€ αφορά μικρό ποσό που δεν αποτελεί αντικείμενο φορολογικού ελέγχου προσαύξησης περιουσίας.
- Β) Εσφαλμένα ο έλεγχος του καταλόγισε ως προσαύξηση περιουσίας ποσό **50.131,04€** που του αναλογεί από τις πιστώσεις – εγγραφές με αριθ. **266, 365** στο

λογαριασμό **GR ...** συνολικού ποσού **150.393,12€**. Συγκεκριμένα η εγγραφή **266** - κατάθεση τραπεζικής επιταγής ποσού **100.000,00€** και η εγγραφή **365** - κατάθεση τραπεζικής επιταγής ποσού **50.393,12€** αφορούν ποσά προθεσμιακών καταθέσεων διαθέσιμου κεφαλαίου γνωστής πηγής/αιτίας προέλευσης του πατέρα του, ..., και τόκους των εν λόγω προθεσμιακών καταθέσεων. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του, συνυποβάλλει αντίγραφο Ε3 έτους 2013 του αδερφού του ..., κατάσταση αναλυτικής κίνησης τραπεζικού λογαριασμού με αριθ.... ..., φωτοαντίγραφο δυο όψεων της αριθ. ... επιταγής ..., φωτοαντίγραφο κατάθεσης επιταγής ..., εκτύπωση κίνησης λογαριασμό με αριθ. **GR ...** ..., φωτοαντίγραφο βιβλιαρίου τραπεζικού λογαριασμού με αριθ. **GR ...** ... Bank δύο σελίδες, φωτοαντίγραφο δυο όψεων της με αριθ. ..επιταγής ... Bank, έγγραφο κατάθεσης τραπεζικής επιταγής τράπεζας ..., φωτοαντίγραφο κίνησης τραπεζικού λογαριασμού με αριθ. **GR ...** ... δυο σελίδες. Σε κάθε περίπτωση, επικαλούμενος την **ΠΟΛ.1033/2013**, ισχυρίζεται ότι με βάση τα στοιχεία και τα έγγραφα που προσκόμισε, απέδειξε ότι οι εν λόγω **266** και **365** εγγραφές αποτελούν αποκλειστικά καταθέσεις του πατέρα του ... και δεν αφορούν αυτόν και τον έτερο συνδικαιούχο, αδερφό του

- Γ) Εσφαλμένα ο έλεγχος του καταλόγισε ως προσαύξηση περιουσίας ποσό **4.725,00€** που του αναλογεί από τις πιστώσεις - εγγραφές με αριθ. **91, 146, 232, 378, 383** στο λογαριασμό **GR ...** συνολικού ποσού **18.900,00€**. Αρχικά στον έλεγχο, για τις ως άνω καταθέσεις, από παραδρομή αναφέρθηκε ότι πρόκειται για καταθέσεις πελατών της ατομικής επιχείρησής του ..., λόγω της στενότητας του χρόνου και της αργοπορίας της τράπεζας να τους χορηγήσουν τα αντίγραφα των καταθετηρίων. Μετά την προσκόμιση στη φορολογική αρχή των σχετικών δικαιολογητικών εγγράφων από την αρμόδια τράπεζα διαπιστώθηκε ότι οι εν λόγω πέντε πιστώσεις ήταν καταθέσεις του ιδίου, του πατέρα του και του αδερφού στον κοινό τους λογαριασμό που αφορούσαν εισπράξεις από την άσκηση των επαγγελματιών τους. Υποβάλλει εκ νέου φωτοαντίγραφα των ως άνω πέντε καταθέσεων από τα οποία προκύπτει ότι οι με αριθ. **91** και **232** εγγραφές είναι καταθέσεις του ..., οι με αριθ. **146** και **383** εγγραφές είναι καταθέσεις του ιδίου και η με αριθ. **378** εγγραφή είναι κατάθεση του
- Δ) Η φορολογική αρχή μη ορθώς δε συνεκτίμησε σημαντικούς παράγοντες, όπως το επάγγελμά του, το είδος των εισοδημάτων του, την περιοδικότητα των καταθέσεων του, κλπ., ούτε έλαβε υπόψη το ύψος κατάθεσης των ποσών, αφού δέχθηκε ως προσαύξηση περιουσίας και τα μικροποσά.

Επειδή, με το **άρθρο 64 του ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, με το **άρθρο 48 παρ. 3 του ν.2238/94**, έτσι όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το **άρθρο 15 παρ. 3 του ν.3888/10**, ορίζεται ότι: «*Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ.*

2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή, στην **ΠΟΛ 1095/29-4-2011** ορίζεται ότι: «**1.** Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.» **2.** Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά. **3.** Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. **8.** Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.... **11.** Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.».

Επειδή, σύμφωνα με το **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ/5.11.2015** έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας και συγκεκριμένα αναφέρονται τα εξής:«Α' Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15, 16, 17, 18 και 19 του Ν.2238/1994, καθώς και σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013,

προβλέπεται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό που προσδιορίζεται με τα ως άνω σχετικά άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό εισόδημά του. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ανωτέρω νόμου, η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων περιορίζεται ή καλύπτεται μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο. 2. Με την 1037965/356/0012/ΠΟΛ.1094/23.3.1989 διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών καθώς και με την παράγραφο 7 του άρθρου 3 του Ν.3842/2010 που τροποποίησε την παράγραφο 2, περίπτωση ζ', του άρθρου 19 του Ν.2238/1994, για τον υπολογισμό του κεφαλαίου που σχηματίζεται κάθε έτος, λαμβάνονται υπόψη εισοδήματα που είχαν φορολογηθεί ή είχαν νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, εισπράχθηκαν αποδεδειγμένα και τα οποία προκύπτουν από τον συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων του ίδιου έτους. Εάν σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο τούτο επηρεάζει αρνητικά τα θετικά στοιχεία των προηγούμενων ετών. Επίσης τα έτη αυτά θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φτάνουν μέχρι το προηγούμενο του έτους που επικαλείται ο φορολογούμενος (κρινόμενο έτος). Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων αυτών των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη. 3. Τα ως άνω αναφερόμενα στις παραγράφους 1 και 2 ίσχυαν για υποθέσεις και διαχειριστικές περιόδους μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2013...Β' Προσαύξηση περιουσίας.....2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. 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, με την **ΠΟΛ. 1175/2017** παρασχέθηκαν οδηγίες για την αντιμετώπιση θεμάτων ελέγχου προσαύξησης περιουσίας και διευκρινίστηκε ότι « πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

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.

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του Ν. 2238/1994 (άρθρα 28 , 40 , 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

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.».

Επειδή, με τη με αριθ. **884/2016** **απόφαση Σ.τ.Ε.** (Τμ. Β') κρίθηκε ότι: «Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013,

δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 9293). Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογούμενου εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 - πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, σκέψεις 35-41), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17) 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 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 η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 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 αναγκάων, 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».

Επειδή, στο **άρθρο 65 του Ν.4174/13** 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».

Επειδή, στο **άρθρο 63 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «5. ... Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. ...».

Επειδή, με το **άρθρο 3 της ΠΟΛ.1064/2017** της ΑΑΔΕ ορίζεται ότι: «3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. 4. Προκειμένου να τύχουν εφαρμογής τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης που έχει διαβιβασθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο».

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που κατέθεσε στη ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης και μας διαβιβάστηκε αρμοδίως με το με αριθ. πρωτ. ... – **31/3/2020** (ΔΕΔ ... – **03/04/2020**) έγγραφο, επικαλέσθηκε και προσκόμισε αντίγραφο του Ε3 του ... έτους 2013, κατάσταση αναλυτικής κίνησης τραπεζικού λογαριασμού με αριθ.... ..., φωτοαντίγραφο δυο όψεων της με αριθ. ΓΔ ... επιταγής ... και φωτοαντίγραφο κατάθεσής της στον με αριθ.**GR** ... λογ. ..., φωτοαντίγραφο βιβλιαρίου λογ. **GR** Bank δύο σελίδες, φωτοαντίγραφο δυο όψεων της με αριθ.... επιταγής ... Bank και φωτοαντίγραφο κατάθεσής της στον με αριθ. **GR** ... λογ. ..., φωτοαντίγραφο κίνησης τραπεζικού λογαριασμού με αριθ. **GR** ΑΕ, αποδεικτικά καταθέσεων μετρητών. Από την υπηρεσία μας

απεστάλη στον προσφεύγοντα η με αρ. πρωτ. **ΔΕΔΥΠΕΠΝΥ ... ΕΞ 2020 ΕΜΠ – 9/7/2020** κλήση προς ακρόαση προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις του για τους προβαλλόμενους λόγους στην υπό κρίση ενδικοφανή του προσφυγή και σχετικά με τα συνυποβαλλόμενα νέα στοιχεία, στην οποία δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή, τα παραπάνω συνυποβληθέντα με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή στοιχεία, το μεγαλύτερο μέρος των οποίων δεν είχε στη διάθεσή της η ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης κατά τη διαμόρφωση του ελεγκτικού πορίσματος για την εν λόγω υπόθεση, στάλθηκαν στη φορολογική αρχή για να εξεταστούν και να διενεργηθούν πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις με τη με αριθ. **18 - 13/7/2020** Πράξη Αναπομπής της Υπηρεσίας μας, δια του με αριθ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... ΕΞ 2020 ΕΜΠ – 15/7/2020** διαβιβαστικού εγγράφου.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα νέα στοιχεία, η ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης με την από **7/9/2020** έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων κατόπιν πράξης αναπομπής της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, που διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας με το με αριθ. πρωτ. ... – **8/9/2020** έγγραφό της (αρ. πρωτ. εισ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... ΕΙ 2020 ΕΜΠ 9/9/2020**), δεχτηκε εν μέρει τις απόψεις του προσφεύγοντος και το αποτέλεσμα του έλεγχου διαφοροποιήθηκε.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος για την εγγραφή με αριθ. 40 στο λογαριασμό GR ... ποσού 200,00€

Επειδή, από την από **30/12/2019** έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης προκύπτει ότι για την εγγραφή με αριθ. **40** στο λογαριασμό **GR ...** ζητήθηκαν πρόσθετες πληροφορίες με το αριθ. πρωτ. ... – **8/10/2019** αίτημα παροχής πληροφοριών και ο ... ανταποκρινόμενος με το με αριθ. πρωτ. ... – **20/11/2019** υπόμνημά του ισχυρίστηκε ότι η συγκεκριμένη κατάθεση αφορά σε μετρητά που καταβλήθηκαν στον ατομικό λογαριασμό του ... για την εξόφληση υποχρέωσης της καταθέτριας, που τυγχάνει πελάτισσα λιανικής του πατέρα του. Στη συνέχεια ο ... με το με αριθ. πρωτ. ... – **27/12/2019** υπόμνημά του ισχυρίστηκε ότι η συγκεκριμένη κίνηση αφορά κατάθεση στην οποία προέβη η ... (σύζυγος ...) την 28/01/2013 για λογαριασμό της εταιρίας «...» στην οποία συμμετέχει ο ίδιος. Ο έλεγχος δεν έκανε δεκτές τις απόψεις του προσφεύγοντος λαμβάνοντας υπόψη τους αντιφατικούς ισχυρισμούς, το γεγονός ότι την ίδια μέρα γίνεται κατάθεση ύψους 10.521,00€ από τον ... και την οποία δικαιολογεί ο ... ως κατάθεση των εισπράξεων της εταιρείας «...» και ότι καμία διευκρίνιση δεν παρέχεται ως προς την απαίτηση από την οποία προήλθε το υπό κρίση ποσό.

Περαιτέρω για την εν λόγω πίστωση με αριθ. **40** στο λογαριασμό **GR ...** δεν προσκομίστηκε κανένα νέο στοιχείο με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που να αποδομεί το πόρισμα του ελέγχου.

Συνεπώς ο σχετικός επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος για τις εγγραφές με αριθ. 266, 365 στο λογαριασμό GR ... συνολικού ποσού 150.393,12€

Επειδή, στην από 7/9/2020 έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων κατόπιν πράξης αναπομπής της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, αναφέρονται τα εξής:

«2.1. Ως προς τα σχετικά 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 & 9 και τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου σχετικά με τις εγγραφές 266, 365/ σύνολο εγγραφών 2 / συνολικού ποσού 150.393,12 Ευρώ (100.000 Ευρώ και 50.393,12 Ευρώ αντίστοιχα)

Σύμφωνα με τα ανωτέρω σχετικά που προσκομίσθηκαν στην Δ.Ε.Δ με την αρ. πρωτ. .../29-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή του ελεγχόμενου, στα οποία περιλαμβάνονται νέα στοιχεία για τον αρχικό έλεγχο της υπηρεσίας μας, και τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου σχετικά με την διαδρομή κίνησης των ποσών των δύο ανωτέρω επίμαχων καταθέσεων, ήτοι της με αριθμό 266 και της με αριθμό 365 της λίστας των ελεγχόμενων καταθέσεων, προκύπτει το σύννομο της προέλευσης και της νόμιμης φορολόγησης των σχετικών ποσών (100.000 Ευρώ για την εγγραφή 266 και 50.393,12 Ευρώ για την εγγραφή 365) κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου γίνονται δεκτοί. (Ως προς τα προσκομισθέντα σχετικά 3, 4, 7 & 8, ήτοι των επιταγών αξίας 100.000 Ευρώ και 50.393,12 Ευρώ και των αποδεικτικών κατάθεσης αυτών, έγινε διασταυρωτικός έλεγχος αυτών με το αριθμό πρωτ. .../27.08.2020 έγγραφο της υπηρεσίας μας προς την τράπεζα ... η οποία απάντησε με το αριθμό πρωτ. .../02.09.2020 ηλεκτρονικό μήνυμα).»

Επειδή, η φορολογική αρχή έκρινε βάσιμο τον εν λόγω ισχυρισμό του προσφεύγοντος.

Επειδή, με την παρούσα απόφαση αποδεχόμαστε τις διαπιστώσεις και το ως άνω πόρισμα της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης.

Συνεπώς ο σχετικός επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον ισχυρισμό για τις εγγραφές με αριθ. 91, 146, 232, 378, 383 στο λογαριασμό GR ... συνολικού ποσού 18.900,00€

Επειδή, στην από 7/9/2020 έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων κατόπιν πράξης αναπομπής της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, αναφέρονται τα εξής:

«2.2. Ως προς τα σχετικά 10, 11, 12 13 & 14 και τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου σχετικά με τις εγγραφές 91, 146, 232, 378, 383 / σύνολο εγγραφών 5 / συνολικού ποσού 18.900,00 Ευρώ

Τα σχετικά έγγραφα είχαν τεθεί στην διάθεση του αρχικού ελέγχου και συνεπώς δεν αποτελούν νέα στοιχεία. Αντίθετα ο ελεγχόμενος επικαλείται πως εκ παραδρομής ανέφερε στο αρχικό του υπόμνημα ότι οι επίμαχες καταθέσεις μετρητών αφορούσαν καταθέσεις πελατών της ατομικής επιχείρησής του πατέρα του Σύμφωνα με τον νέο ισχυρισμό του ελεγχόμενου οι επίμαχες καταθέσεις αφορούν σε καταθέσεις εισπράξεων των ατομικών επιχειρήσεων του ιδίου, του πατέρα του και του αδελφού του

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1175/2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» επισήμανση 5.4 «Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί».

Επειδή, η φορολογική αρχή δεν έκανε δεκτό τον εν λόγω ισχυρισμό του προσφεύγοντος καθώς: «ενώ άλλαξε τους αρχικούς ισχυρισμούς δεν προσκόμισε νέα στοιχεία με την αρ. πρωτ. .../29-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή του, προκειμένου να αποδείξει επαρκώς το αληθές των νέων του ισχυρισμών ως προς την πηγή ή την

αιτία προέλευσης των καταθέσεων των οποίων επικαλείται και να προσδιορίσει συγκεκριμένα την προέλευση των εισπράξεων που κατατέθηκαν, το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας ή το πωληθέν αγαθό και την νόμιμη φορολόγηση τους.».

Επειδή, με την παρούσα απόφαση αποδεχόμαστε τις διαπιστώσεις και το ως άνω πόρισμα της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης.

Συνεπώς ο σχετικός επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί μικρών ποσών

Επειδή με την υπ' αριθ. **884/2016** απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του Β΄ Τμήματος του ΣΤΕ, η οποία απάντησε σε προδικαστικά ερωτήματα υποβληθέντα από το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών, κρίθηκαν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα: «Ενόψει και των μνημονευόμενων στην αιτιολογική της έκθεση, η διάταξη του εδαφίου β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ως προς το σκέλος της που αφορά σε προσαύξηση περιουσίας από τραπεζική κατάθεση σημαντικού χρηματικού ποσού «άγνωστης πηγής ή αιτίας», αποδίδει κατ' ουσίαν κανόνα που μπορούσε ήδη να συναχθεί, κατά τρόπο αρκούντως σαφή και προβλέψιμο, από το ισχύον πριν από τη δημοσίευση του ν.3888/2010 νομικό πλαίσιο, σχετικά με τη δυνατότητα έμμεσης απόδειξης της ύπαρξης μη δηλωθέντος, φορολογητέου εισοδήματος, λογιζόμενου, συνεπεία της άγνωστης προέλευσής του, ως εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά παραπάνω – Συνεπώς, κατά το μέρος της αυτό, η εν λόγω διάταξη, σύμφωνα με την αληθή έννοιά της, εφαρμόζεται και σε υπόθεση, όπως η επίδικη, όπου οι κινήσεις μεγάλων ποσών τραπεζικού λογαριασμού που λαμβάνονται υπόψη από τη φορολογική αρχή για τη διαπίστωση διαφυγούσας φορολογητέας ύλης πραγματοποιήθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της (30.9.2010)».

Επειδή ασφαλώς, η φορολογική αρχή δεν δύναται να απαιτεί την πλήρη αιτιολόγηση εάν αυτό αντίκειται σε κάποια γενική αρχή του δικαίου, όπως η αρχή κατά την οποία «ουδείς υποχρεούται στα αδύνατα». Εντούτοις, η πλήρης αιτιολόγηση των μικρών σχετικά ποσών, μπορεί να θεωρηθεί, αντικειμενικώς και απολύτως, αδύνατη μόνον όταν η φορολογική αρχή διαπιστώνει, μετά από προσεκτική εξέταση, ότι συντρέχουν δύο προϋποθέσεις, ήτοι, αφενός, το υποστατό των δυσχερειών που επικαλείται ο ελεγχόμενος και, αφετέρου, η απουσία εναλλακτικών τρόπων απόδειξης. (βλ. ΔΕΕ C-622/16 P έως C-624/16 P).

Επειδή, η έννοια «μικρά ποσά» εξειδικεύεται κατά περίπτωση ανάλογα με τις ιδιότητες και την οικονομική δυνατότητα του φορολογουμένου και ως εκ τούτου η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας του φορολογουμένου, πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το ύψος και το είδος των εισοδημάτων του, το επάγγελμά του, την περιοδικότητα των καταθέσεών του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ. Δεν ισχύει ενιαίο κριτήριο για όλες τις περιπτώσεις και για όλες τις συναλλαγές,

καθώς εναπόκειται στην πραγματική κρίση του ελέγχου αν οι εν λόγω συναλλαγές αποτελούν αντικείμενο φορολογικού ελέγχου προσαύξησης περιουσίας.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη το επάγγελμα του προσφεύγοντος (πρατηριούχος υγρών καυσίμων), το σύνολο των πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, τα ποσά που του καταλογίζονται ως προσαύξηση περιουσίας, αλλά και αυτά που δικαιολογήθηκαν τόσο κατά τη διάρκεια του ελέγχου όσο και με την παρούσα απόφαση, δε διαπιστώνονται ποσά μικρά στους λογαριασμούς του που να είναι αδύνατο να δικαιολογηθούν.

Συνεπώς ο σχετικός επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Συνοψίζοντας, βάσει των ανωτέρω οι αναλυτικές εγγραφές – πρωτογενείς καταθέσεις που αφορούν τον προσφεύγοντα και δε δικαιολογήθηκαν επαρκώς συνιστώντας προσαύξηση περιουσίας έχουν ως εξής:

A/A	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Δικ. Λογ.	Ημ/νία Συν/γής	Περιγραφή Κωδικού Συν. Τραπ.	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
273	...	GR...	3	24/07/2013	CHECK DEPOSIT IF CLEARED	ΚΤΘ.ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ EUR	369,00
293	...	GR...	3	13/08/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	12.345,50
327	...	GR...	3	16/09/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	...	460,00
424	...	GR...	3	15/11/2013	CHECK DEPOSIT IF CLEARED	ΚΤΘ.ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ EUR	1.165,60
Σύνολο						4	14.340,10

... ΑΦΜ:...		Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων που δεν δικαιολογούνται επαρκώς		Διαφορά
Αριθμός λογαριασμού	Πλήθος Δικαιούχων	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ	
GR...	3	24.294,52	24.294,52	
GR...	3	164.733,22	14.340,10	-150.393,12
GR...	4	18.900,00	18.900,00	
ΣΥΝΟΛΟ		207.927,74	57.534,62	-150.393,12

Αριθμός λογαριασμού	Πλήθος δικαιούχων	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα ως (συν)δικαιούχο		Διαφορά
		Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ	
GR...	3	8.098,17	8.098,17	
GR...	3	54.911,07	4.780,03	-50.131,04
GR...	4	4.725,00	4.725,00	
ΣΥΝΟΛΟ		67.734,24	17.603,20	-50.131,04

Κατά συνέπεια η με αριθ. ... – **30/12/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 – διαχ. περ. 1/1 -31/12/2013, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης τροποποιείται με την παρούσα ως εξής:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Οικ. έτους 2014	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Ποσά Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά Απόφασης – Δήλωσης	Διαφορά Απόφασης – Ελέγχου
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	0,00	67.734,24	17.603,20	17.603,20	-50.131,04
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης				0,00	0,00
Συνολικό εισόδημα		67.734,24	17.603,20	17.603,20	-50.131,04
Αρνητικά στοιχεία εισοδήμ. που συμψηφίζονται				0,00	0,00

Υπόλοιπο		67.734,24	17.603,20	17.603,20	-50.131,04
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	4.226,72			-4.226,72	0,00
Αθροισμα	4.226,72	67.734,24	17.603,20	13.376,48	-50.131,04
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 Ν.2238/1994				0,00	0,00
Φορολογητέο εισόδημα	4.226,72	67.734,24	17.603,20	13.376,48	-50.131,04

ΑΝΑΛΥΣΗ	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Ποσά Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά Ελέγχου-Δήλωσης	Διαφορά Απόφασης-Δήλωσης	Διαφορά Απόφασης – Ελέγχου
Φορολογητέο εισόδημα	4.226,72	67.734,24	17.603,20	63.507,52	13.376,48	-50.131,04
Φόρος Χρεωστικό ποσό	0,00	17.922,42	4.576,83	17.922,42	4.576,83	-13.345,59
Πρόστιμο άρθρου 58 και Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	0,00	18.381,23	4.694,00	18.381,23	4.694,00	-13.687,23
Εισφορά Αλληλεγγύης	0,00	2.137,16	422,15	2.137,16	422,15	-1.715,01
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών για καταβολή	0,00	38.440,81	9.692,98	38.440,81	9.692,98	-28.747,83

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **μερική αποδοχή** της με αριθ. πρωτ. ... – **29/1/2020** ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ:...** και την τροποποίηση της με αριθ. ... - **30/12/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικ. έτος 2014

- Η με αριθ. ... - **30/12/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Ποσό Ελέγχου	Ποσό Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά
Διαφορά φόρου εισοδήματος	17.922,42	4.576,83	-13.345,59
Πρόστιμο άρθρου 58 και Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	18.381,23	4.694,00	-13.687,23
Εισφορά Αλληλεγγύης	2.137,16	422,15	-1.715,01
Καταλογιζόμενο ποσό	38.440,81	9.692,98	-28.747,83

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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 με υποχρέωση.

