



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01.09.2020

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

Αριθμός απόφασης: 1320

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45  
**Ταχ. Κώδικας** : 54630 - Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313-333254  
**ΦΑΞ** : 2313-333258  
**E-Mail** : [ded.thess@aaade.gr](mailto:ded.thess@aaade.gr)

## **ΑΠΟΦΑΣΗ**

### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
  - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170). 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 1069/4-3-2014 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 Α 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6<sup>ου</sup> άρθρου της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α'75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως την 30-09-2020.
5. Την από **24.01.2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με Α.Φ.Μ. ... κατά της υπ' αρ. .../27.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2013 (οικ. έτους 2014), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βεροίας.

6. Την υπ' αρ. .../27.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2013 (οικ. έτους 2014), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βεροίας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
7. Τα με αρ πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... ΕΙ 2020 ΕΜΠ/22.05.2020 & ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... ΕΙ 2020 ΕΜΠ/22.07.2020 συμπληρωματικά υπομνήματα, που ο προσφεύγων κατέθεσε στην υπηρεσία μας.
8. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ..., Α.Φ.Μ. ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, καθώς και επί του με αρ πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... ΕΙ 2020 ΕΜΠ/22.05.2020 συμπληρωματικού υπομνήματος 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 με αριθμό .../27.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2013 (οικ. έτους 2014) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βεροίας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 14.131,77€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 7.065,88€ και τόκων άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 7.427,65€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης 1.523,06€, ήτοι συνολικό ποσό 30.148,36€, κατόπιν προσθήκης στα φορολογητέα έσοδα:

- α) ποσού 21.977,01€ που αφορούσε σε μη δηλωθέν εισόδημα που είχε λάβει ο προσφεύγων το υπό κρίση έτος από το Ι.Κ.Α. και τον Ε.Ο.Π.Π.Υ. και
- β) ποσού 31.423,50€, κατόπιν διαπίστωσης προσαύξησης της περιουσίας του από καταθέσεις χρηματικών ποσών άγνωστης ή μη διαρκούς ή μη σταθερής πηγής ή αιτίας σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 27.12.2019 έκθεσης ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Βεροίας, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αρ. .../04.04.2019 εντολής του Προϊσταμένου της, προκειμένου να διερευνηθεί εάν τα δηλωθέντα εισοδήματα ανταποκρίνονται κατατεθειμένα στους τραπεζικούς λογαριασμούς ποσά.

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

1. Γνωστή η πηγή και η αιτία των επίμαχων πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος. Ειδικότερα:

α) Τα ποσά των 10.000,00€ και 7.000,00€ που πιστώθηκαν στις 05.09.2013 και στις 10.09.2013 αντίστοιχα στον υπ' αρ. GR ... λογαριασμό του προσφεύγοντος, στην τράπεζα ..., προήλθαν από προηγούμενες αναλήψεις από λογαριασμό που τηρεί ο υιός του προσφεύγοντος, ..., στην ... BANK (Αυστριακή Τράπεζα).

β) Στις πραγματοποιηθείσες πιστώσεις στον υπ' αρ. GR ... τραπεζικό λογαριασμό της ... Bank συμπεριλαμβάνονται ποσά συνολικού ύψους 4.000,00€, τα οποία αφορούν τη σύμβαση που είχε συναφθεί μεταξύ του ιδίου και της ΔΕΗ Α.Ε. για φωτοβολταϊκά που τοποθετήθηκαν στη στέγη της οικίας του. Επίσης, στον ίδιο λογαριασμό κατατίθεντο χρήματα για την εξόφληση δανείου, τα οποία μεταφέρονταν από άλλους λογαριασμούς.

2. Ο έλεγχος δεν έλαβε υπ' όψιν του το επιπλέον εισόδημα της συζύγου του, ..., Α.Φ.Μ. ..., ύψους 9.003,72€ ( επικουρική σύνταξη).
3. Τα ποσά που πιστώθηκαν το υπό κρίση έτος στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προήλθαν από αναλωθέντα κεφάλαια προηγούμενων ετών. Το διαθέσιμο ποσό ανάλωσης κατά το οικ. έτος 2014 (χρήση 2013) ανήλθε στο ποσό των 140.122,94€, όπως προκύπτει από τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου ετών 1996-2013 (οικ. ετών 1997-2014) που προσκομίστηκε με το με αρ πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... ΕΙ 2020 ΕΜΠ/22.05.2020 συμπληρωματικό υπόμνημα.
4. Οι αμοιβές που αναφέρονται στο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών ../22.05.2013, αφορούν προηγούμενα έτη και συγκεκριμένα αμοιβές των οικ. ετών 2011 και 2012. Δηλώθηκαν δε ως έσοδο στις χρήσεις που πραγματοποιήθηκαν.
5. Το ποσό των 3.123,00€ δεν θα πρέπει να συμπεριληφθεί ως αποκρυσταλλώσιμη ύλη στο έτος 2013, αφού το εισόδημα είχε δηλωθεί το προηγούμενο έτος. Το σχετικό τιμολόγιο εκδόθηκε στις 30.11.2012 και καταχωρήθηκε ως έσοδο στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων του ιδίου έτους.
6. Από την διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας θα πρέπει να αφαιρεθούν τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2013 τα οποία προήλθαν από την ιδιωτική πελατεία του προσφεύγοντος και εισπράχθηκαν εξ' ολοκλήρου σε μετρητά.

#### **Αναφορικά με τον τέταρτο και πέμπτο ισχυρισμό**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 48§7 του Ν. 2238/1994: «7. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες από τον ελεύθερο επαγγελματία. Όταν πρόκειται για παροχή υπηρεσιών διαρκείας, χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που καθίσταται απαιτητό κάθε επί μέρους τμήμα της αμοιβής για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Κατ' εξαίρεση, για τους ελεύθερους επαγγελματίες που αποκτούν εισόδημα από παροχή υπηρεσιών στο Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, χρόνος κτήσης του εισοδήματός τους θεωρείται ο χρόνος είσπραξής του. Ειδικά, για συγγραφείς, μουσουργούς και καλλιτέχνες ζωγράφους ή γλύπτες ή χαράκτες, το εισόδημα που αποκτούν κάθε χρόνο από τα έργα της πνευματικής τους παραγωγής

κατανέμεται σε ίσα μέρη για να φορολογηθεί στο έτος της κτήσης του και στα τρία επόμενα έτη. Το ίδιο εφαρμόζεται και στην περίπτωση που προκύπτει ζημία».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω διατάξεις, ορθώς η φορολογική αρχή έκρινε ότι το υπ' αρ. .../22.05.2013 Τ.Π.Υ. ύψους 18.854,01€, εκδοθέν από τον προσφεύγοντα προς τον Ε.Ο.Π.Π.Υ. θα πρέπει να φορολογηθεί στην ελεγχόμενη χρήση, καθώς ο αντισυμβαλλόμενος είναι Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου, με αποτέλεσμα χρόνος κτήσης του εισοδήματός τους θεωρείται ο χρόνος είσπραξής του, ήτοι το έτος 2013, ως προκύπτει από την σχετική πίστωση, στον υπ' αρ. GR ... λογαριασμό του προσφεύγοντος στην Τράπεζα ..., την 01.08.2013.

**Επειδή**, περαιτέρω όσον αφορά το ποσό των 3.123,00€ (που ο προσφεύγων έλαβε από το Ι.Κ.Α. εντός του 2013, οπότε και διενεργήθηκε η παρακράτηση ύψους 624,60€), από τα προσκομισθέντα στοιχεία (αντίγραφο του Τ.Π.Υ., βιβλίο εσόδων – εξόδων) προκύπτει η έκδοση του υπ' αρ. ...Β/30.11.2012 φορολογικού στοιχείου (Τ.Π.Υ.) προς το Ι.Κ.Α. ισόποσης αξίας, καθώς και η καταχώρηση αυτού στα βιβλία της διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2012. Ωστόσο, το ανωτέρω ποσό ορθώς κρίθηκε από τον έλεγχο ότι συνιστά εισόδημα του έτους 2013, καθώς η παρακράτηση του φόρου ύψους 624,60€ και κατά συνέπεια η είσπραξη από το ως άνω Ν.Π.Δ.Δ. έλαβε χώρα εντός του έτους αυτού.

Οι περί του αντιθέτου δε ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

#### **Αναφορικά με τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό**

**Επειδή**, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) 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**, 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**, 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**, 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 εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. ....».

**Επειδή**, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 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 48§3 του Ν. 2238/94, έτσι όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 15 §3 του Ν. 3888/10, ορίζονται τα εξής: «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 <sup>4</sup>. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ..... 8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.».

**Επειδή,** σύμφωνα με την **884/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ:** «.....Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας 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 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 .....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 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».

**Επειδή,** σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας: «.....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, αναγκάων, 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. Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει. Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις/πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής. 4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή



στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016).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.....»

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή, ύστερα από έλεγχο που διενήργησε σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος διαπίστωσε ότι κατά το έτος 2013 πιστώθηκαν σε αυτούς χρηματικά ποσά, με την μορφή μετρητών, συνολικού ύψους 62.847,00€. Οι εν λόγω πιστώσεις δεν τεκμηριώθηκαν επαρκώς, ως προς την πηγή και την αιτία προέλευσής τους, από τον προσφεύγοντα με αποτέλεσμα να κριθούν κατά το ήμισυ, ήτοι για το ποσό ύψους 31.423,50€ (κατόπιν ισομερούς καταμερισμού στους δυο δικαιούχους των λογαριασμών) ως προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος, προερχόμενη από άγνωστη πηγή και αιτία.

**Επειδή**, αναφορικά με τα ποσά των 10.000,00€ & 7.000,00€ που πιστώθηκαν στον υπ' αρ. GR... λογαριασμό στην τράπεζα ... στις 05.09.2013 και στις 10.09.2013 αντίστοιχα ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προήλθαν από ισόποσες αναλήψεις από λογαριασμό που τηρούσε στην ... BANK (Αυστριακή Τράπεζα) ο υιός του, ..., που το υπό κρίση διάστημα ήταν φοιτητής στην ...της Σλοβακίας.

**Επειδή**, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει τον ανωτέρω ισχυρισμό, παρά επικαλείται αλληλογραφία με στελέχη της τράπεζας του εξωτερικού, από την οποία ωστόσο δεν προκύπτει ουδεμία συσχέτιση με τις επίμαχες πιστώσεις. Περαιτέρω, δεν προκύπτει μεταφορά χρημάτων διατραπεζικά (μέσω εμβάσματος), καθώς τα χρήματα κατατέθηκαν στην τράπεζα ... με την μορφή μετρητών.

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτουν επαρκή δεδομένα αναφορικά με τον λογαριασμό που τηρούσε ο υιός του προσφεύγοντος στην ... BANK, όπως τα στοιχεία των δικαιούχων του, ο χρόνος δημιουργίας αυτού, καθώς και οι επιμέρους κινήσεις του. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι το συνολικό ποσό ύψους 17.000,00€ των πιστώσεων τον Σεπτέμβριο του 2013 στον προαναφερθέντα λογαριασμό της τράπεζας ... προήλθε

από προηγούμενη ανάληψη από λογαριασμό της ... BANK απορρίπτεται ως ατεκμηρίωτος και ουσιαστικά αβάσιμος.

**Επειδή**, αναφορικά με τις πιστώσεις στον υπ' αρ. GR... τραπεζικό λογαριασμό της ... Bank ο προσφεύγων υποστηρίζει αφενός ότι σε αυτόν συμπεριλαμβάνονται ποσά συνολικού ύψους 4.000,00€, τα οποία αφορούν τη σύμβαση που είχε συναφθεί μεταξύ του ιδίου και της ΔΕΗ Α.Ε. για φωτοβολταϊκά και αφετέρου ότι σε αυτόν κατατίθεντο χρήματα για την εξόφληση δανείου, τα οποία μεταφέρονταν από άλλους λογαριασμούς.

**Επειδή**, ο ισχυρισμός ότι τα χρήματα προέρχονταν από μεταφορές από άλλους λογαριασμούς προβάλλεται αναπόδεικτα, καθώς δεν προσκομίζεται κανένα στοιχείο απόδειξης αυτού, όπως κινήσεις λογαριασμών, γραμμάτια είσπραξης, εντολές μεταφοράς κ.α. Περαιτέρω, η αιτία διενέργειας των υπό κρίση πιστώσεων (εξόφληση δανειακής υποχρέωσης) δεν καλύπτει σε καμία περίπτωση την υποχρέωση του προσφεύγοντος προς αιτιολόγηση της πηγής προέλευσης αυτών, η οποία εξακολουθεί και παραμένει άγνωστη.

**Επειδή**, σε ότι αφορά ποσά συνολικού ύψους 4.000,00€, τα οποία σύμφωνα με τον προσφεύγοντα αφορούν σε σύμβαση (τοποθέτησης φωτοβολταϊκών) με την Δ.Ε.Η., προσκομίζεται η από 18/05/2012 σύμβαση σύνδεσης με το δίκτυο ΧΤ μεταξύ της ΔΕΔΔΗΕ Α.Ε. και του προσφεύγοντος. Ωστόσο στο άρθρο 9 της ως άνω σύμβασης αναφέρεται ρητώς ότι αυτή αφορά αποκλειστικά και μόνο στην σύνδεση του συστήματος με το Δίκτυο, ενώ τα θέματα που σχετίζονται με την πώληση της ηλεκτρικής ενέργειας, ορίζεται ότι θα ρυθμιστούν στη σύμβαση συμφωνισμού που θα υπογραφεί μεταξύ του προσφεύγοντος και του προμηθευτή ηλεκτρικής ενέργειας. Περαιτέρω, η αιτιολογία των τραπεζικών πιστώσεων στο λογαριασμό του προσφεύγοντος, δεν παραπέμπει σε καταθέσεις που έγιναν από την Δ.Ε.Η. Α.Ε. ως αντίτιμο για την πώληση ηλεκτρικής ενέργειας. Ως εκ τούτου, ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

**Επειδή**, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος που σχετίζεται με το εισόδημα ύψους 9.003,72€ (επικουρική σύνταξη), το οποίο είχε λάβει η σύζυγος του προσφεύγοντος (...) από την επικουρική της σύνταξη δεν γίνεται αποδεκτός αφενός διότι οι αιτιολογίες των υπό κρίση πρωτογενών πιστώσεων δεν αφορούν πίστωση ποσού σύνταξης και αφετέρου διότι το σύνολο των τραπεζικών λογαριασμών της συζύγου του προσφεύγοντος (ως μη ελεγχόμενου προσώπου) δεν ήταν διαθέσιμο στο έλεγχο, με αποτέλεσμα να μην δύναται να αποκλειστεί το ενδεχόμενο η επικουρική σύνταξη να είχε κατατεθεί σε άλλο λογαριασμό.

#### **Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό**

**Επειδή**, σύμφωνα με την **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015**: «Α' Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών. .... 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..... 3.** Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα 4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της..... 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**, ο προσφεύγων, μεταξύ άλλων, προκειμένου να αιτιολογήσει τις πιστώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών και δη εισοδήματα οικ. ετών 1997-2014, προσκομίζοντας σχετικό πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου.

**Επειδή**, ο σχηματισμός του μη αναλωθέντος κεφαλαίου, συνίσταται σε έναν τεκμαρτό τρόπο σχηματισμού κεφαλαίου, που προσδιορίζεται με διαφορετικό τρόπο, ανάλογα με τις χρήσεις που αφορά, κατ' εφαρμογή της εκάστοτε ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, και αποτελεί σημαντική ένδειξη διαθέσιμου κεφαλαίου, για την επαλήθευση του οποίου απαιτείται η επίκληση και προσκόμιση και λοιπών στοιχείων, όπως ενδεικτικώς κινήσεις και υπόλοιπα τραπεζικών λογαριασμών στις 31.12 του προηγούμενου έτους από αυτό που ελέγχεται ή την 01.01 του ελεγχόμενου έτους και μεταβολές περιουσιακής κατάστασης.

**Επειδή**, ο συγκεκριμένος ισχυρισμός του προσφεύγοντος προβάλλεται αόριστα και κατ' επέκταση αβάσιμα, διότι δεν προσκομίστηκαν τα υπόλοιπα κατά τον χρόνο έναρξης του ελεγχόμενου έτους (01.01.2013) των τραπεζικών λογαριασμών καθώς και τα λοιπά χρηματοοικονομικά προϊόντα του ιδίου, της συζύγου του (μη ελεγχόμενου προσώπου) και του υιού του (σπουδαστή και προστατευόμενου μέλους σύμφωνα με τον προσφεύγοντα), ο οποίος, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, κατά το ελεγχόμενο έτος τηρούσε λογαριασμό σε τράπεζα εξωτερικού (... BANK), ώστε να διαμορφωθεί σαφής εικόνα για τη δυνατότητά τους να διαθέτουν μετρητά εκτός τραπεζικού συστήματος.

#### **Αναφορικά με τον έκτο ισχυρισμό**

**Επειδή** ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος εσφαλμένα δεν συνυπολόγισε το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων (τζίρου) της ατομικής του επιχείρησης στην προσδιορισθείσα προσαύξηση της περιουσίας του, αν και η φύση του επαγγέλματός του (ιατρός- γυναικολόγος) δικαιολογεί την

είσπραξη χρημάτων από την ιδιωτική του πελατεία σε μετρητά, τα οποία στην συνέχεια κατατίθεντο στους τραπεζικούς του λογαριασμούς.

**Επειδή** ο ως άνω ισχυρισμός κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός, καθώς αφενός από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης δεν προκύπτει να έχουν ληφθεί υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα του έτους 2013 από την ιδιωτική πελατεία του προσφεύγοντος σε συνάρτηση με την προσδιορισθείσα προσαύξηση της περιουσίας του και αφετέρου ο έλεγχος δεν απέδειξε ότι τα εν λόγω ποσά δαπανήθηκαν, ώστε να ήταν αδύνατον να κατατεθούν σε τραπεζικό του λογαριασμό

Κατόπιν των ανωτέρω και ειδικότερα δια της αποδοχής του τελευταίου ισχυρισμού του προσφεύγοντος η προσδιορισθείσα προσαύξηση περιουσίας, το φορολογητέο εισόδημα, ο αναλογών φόρος και η εισφορά αλληλεγγύης για το υπό κρίση έτος 2013 επαναπροσδιορίζονται ως εξής:

| ΕΤΟΣ | Πρωτογενείς καταθέσεις από άγνωστη πηγή ή αιτία, βάσει ελέγχου (Α) | Τζίρος επιχείρησης από ιδιωτική πελατεία (Β) | Προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αιτία, βάσει της παρούσας απόφασης (Α-Β) | Προσαύξηση περιουσίας που αναλογεί στον προσφεύγοντα (Α-Β)/2 |
|------|--------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------|
| 2013 | 62.847,00€                                                         | 28.991,97€                                   | 33.855,03€                                                                        | 16.927,52€                                                   |

#### ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

| ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ                           | Ποσά Δήλωσης       |                  | Ποσά Ελέγχου (οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός) |                  | Ποσά βάσει της παρούσας απόφασης |                  | Διαφορά απόφασης - δήλωσης |
|-------------------------------------------------|--------------------|------------------|----------------------------------------------------|------------------|----------------------------------|------------------|----------------------------|
|                                                 | Ατομικό και τέκνων | της συζύγου      | Ατομικό και τέκνων                                 | της συζύγου      | Ατομικό και τέκνων               | της συζύγου      |                            |
| Α - Β. Από ακίνητα                              | 2.716,00           | 10.705,50        | 2.716,00                                           | 10.705,50        | 2.716,00                         | 10.705,50        | 0,00                       |
| Γ. Από κινητές αξίες                            |                    |                  |                                                    |                  |                                  |                  |                            |
| Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις                   |                    |                  |                                                    |                  |                                  |                  |                            |
| Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις                   |                    |                  |                                                    |                  |                                  |                  |                            |
| ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες                      |                    | 16.963,35        |                                                    | 16.963,35        |                                  | 16.963,35        | 0,00                       |
| Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα                    | 12.941,36          |                  | 66.341,87                                          |                  | 51.845,89                        |                  | 38.904,53                  |
| Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης                   |                    |                  |                                                    |                  |                                  |                  |                            |
| <b>Συνολικό εισόδημα</b>                        | <b>15.657,36</b>   | <b>27.668,85</b> | <b>69.057,87</b>                                   | <b>27.668,85</b> | <b>54.561,89</b>                 | <b>27.668,85</b> | <b>38.904,53</b>           |
| Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται |                    |                  |                                                    |                  |                                  |                  |                            |

|                                           |                  |                  |                  |                  |                  |                  |                  |
|-------------------------------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|
| <b>Υπόλοιπο</b>                           | <b>15.657,36</b> | <b>27.668,85</b> | <b>69.057,87</b> | <b>27.668,85</b> | <b>54.561,89</b> | <b>27.668,85</b> | <b>38.904,53</b> |
| Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται |                  |                  |                  |                  |                  |                  |                  |
| <b>Άθροισμα</b>                           | <b>15.657,36</b> | <b>27.668,85</b> | <b>69.057,87</b> | <b>27.668,85</b> | <b>54.561,89</b> | <b>27.668,85</b> | <b>38.904,53</b> |
| Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994   |                  |                  |                  |                  |                  |                  |                  |
| <b>Φορολογητέο εισόδημα</b>               | <b>15.657,36</b> | <b>27.668,85</b> | <b>69.057,87</b> | <b>27.668,85</b> | <b>54.561,89</b> | <b>27.668,85</b> | <b>38.904,53</b> |

| ΑΝΑΛΥΣΗ                                             |                    | ΔΗΛΩΣΗΣ   | ΕΛΕΓΧΟΥ   | ΑΠΟΦΑΣΗΣ  | Διαφορά απόφασης - δήλωσης |
|-----------------------------------------------------|--------------------|-----------|-----------|-----------|----------------------------|
| Φορολογητέο εισόδημα                                | Ατομικό και τέκνων | 15.657,36 | 69.057,87 | 54.561,89 | 38.904,53                  |
|                                                     | Της συζύγου        | 27.668,85 | 27.668,85 | 27.668,85 | 0,00                       |
| Φόρος                                               | Πιστωτικό ποσό     | 1.376,30  |           |           | 1.376,30                   |
|                                                     | Χρεωστικό ποσό     |           | 12.755,47 | 11.773,97 | 11.773,97                  |
| Προκαταβολή φόρου                                   |                    | 721,83    | 721,83    | 721,83    | 0,00                       |
| Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων |                    | 168,00    | 168,00    | 168,00    | 0,00                       |
| Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτοσήμου & εισφ. ΟΓΑ        |                    | 33,60     | 33,60     | 33,60     | 0,00                       |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου       |                    |           |           |           |                            |
| Πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4174/13                       |                    |           | 7.065,88  | 6.575,14  | 6.575,14                   |
| Τόκοι άρθρου 53 Ν. 4174/13                          |                    |           | 7.427,65  | 6.911,78  | 6.911,78                   |
| Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)             |                    |           |           |           |                            |
| Εισφορά αλληλεγγύης                                 |                    | 1.020,58  | 2.543,64  | 2.456,31  | 1.435,73                   |
| Τέλος επιτηδεύματος                                 |                    | 650,00    | 650,00    | 650,00    | 0,00                       |
| Φόρος πολυτελούς διαβίωσης                          |                    | 2.639,00  | 2.639,00  | 2.639,00  | 0,00                       |
| Συμψηφισμός                                         |                    | -26,53    | -26,53    | -26,53    | 0,00                       |
| <b>Σύνολο φόρων τελών &amp; εισφορών</b>            | για καταβολή       | 3.830,18  | 33.978,54 | 31.903,10 | 28.072,92                  |
|                                                     | για επιστροφή      |           |           |           |                            |

### Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την εν μέρει αποδοχή της με αριθ. πρωτ. .../24.01.2020 ενδικοφανούς προσφυγής του ..., Α.Φ.Μ. ... και την τροποποίηση της υπ' αρ. .../27.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2013 (οικ. έτους 2014) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Βεροίας.

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

**Υπ' αριθ. .../27.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2013 (οικ. έτους 2014) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Βεροίας**

|                                    | <b>Βάσει<br/>ελέγχου</b> | <b>Βάσει<br/>απόφασης</b> | <b>Διαφορά<br/>απόφασης - ελέγχου</b> |
|------------------------------------|--------------------------|---------------------------|---------------------------------------|
| Διαφορά φόρου                      | 14.131,77€               | 13.150,27€                | -981,50€                              |
| Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013 | 7.065,88€                | 6.575,14€                 | -490,74€                              |
| Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013    | 7.427,65€                | 6.911,78€                 | -515,87€                              |
| Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης       | 1.523,06                 | 1.435,73€                 | -87,33€                               |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>   | <b>30.148,36€</b>        | <b>28.072,92€</b>         | <b>-2.075,44€</b>                     |

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

**Ακριβές αντίγραφο**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ**

**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.