



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 03/09/2020

Αριθμός Απόφασης: 1665

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α6**

**Ταχ. Δ/νση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213 1604529

**Fax** : 213 1604567

## **Α Π Ο Φ Α Σ Η**

### **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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

δ. του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86) και της Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

**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 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».**

**4. Την από 17/01/2020 και με αριθμό πρωτ. .... ενδικοφανή προσφυγή του .....**

..... του ..... με Α.Φ.Μ. .... και της .....  
του ..... με Α.Φ.Μ. .... αμφότερων κατοίκων ....., οδός  
..... αρ. ...., κατά της υπ' αρ. .... /2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού  
Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ  
και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ. .... /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος,  
φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς  
και την με ημερομηνία θεώρησης 12/12/2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εισοδήματος του ίδιου ως  
άνω ελεγκτικού κέντρου.

6. Τις απόψεις του ΚΕΦΟΜΕΠ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της  
απόφασης.

Επί της από 17/01/2020 και με αριθ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής του  
..... του ..... με Α.Φ.Μ. .... και της  
..... του ..... με Α.Φ.Μ. ...., 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' αριθ. .... /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου  
εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, καταλογίστηκε σε βάρος  
των προσφευγόντων, φόρος εισοδήματος ποσού 19.528,40 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους  
8.674,05 ευρώ, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 1.735,77 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 29.938,22  
ευρώ.

Ειδικότερα, δυνάμει των υπ' αριθ. .... /2019 και .... /2019 εντολών, διενεργήθηκε  
μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος καθώς και έλεγχος των τραπεζικών λογαριασμών και  
λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων των προσφευγόντων για το χρονικό διάστημα 01/01/2013 –  
31/12/2014. Από την επεξεργασία των δεδομένων των λογαριασμών και των χρηματοπιστωτικών  
προϊόντων των προσφευγόντων και μετά την αξιολόγηση όλων των στοιχείων που οι  
προσφεύγοντες έθεσαν στη διάθεση της φορολογικής αρχής, προσδιορίστηκαν διαφορές  
προερχόμενες από πρωτογενείς πιστώσεις για το φορολογικό έτος 2014 συνολικού ύψους

5.202,89€ για τον προσφεύγοντα και 38.538,79€ για την προσφεύγουσα, οι οποίες φορολογήθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας, καθόσον δεν προέκυψε η πηγή ή η αιτία προέλευσής τους.

Περαιτέρω, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα επί της οικείας έκθεσης ελέγχου, για το οικονομικό έτος 2014 δεν προσδιορίστηκαν διαφορές, καθόσον, αφενός οι προσφεύγοντες υπέβαλαν δηλώσεις βάσει του ν. 4512/2018 και αφετέρου ο έλεγχος αιτιολόγησε τα λοιπά ποσά βάσει ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

Οι προσφεύγοντες με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση ή άλλως μεταρρύθμιση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένος υπολογισμός του πραγματικού διαθέσιμου υπολοίπου της 31.12.2012 και 31.12.2013. Το ποσό των 43.741,68€ καλύπτεται από τα νομίμως αποκτηθέντα εισοδήματα προηγούμενων χρήσεων.
- Εσφαλμένα και παρά το Νόμο χαρακτηρίστηκαν από την ελεγκτική αρχή ως πρωτογενείς καταθέσεις ποσά από 200 - 500 ευρώ, τα οποία δεν ζητήθηκαν να αιτιολογήσουν την προέλευση τους, και συνολικά το ποσό των 11.141,76€, το οποίο, μη νόμιμα, αφαιρέθηκε από τα δηλωθέντα και φορολογημένα μισθώματα συνολικού ποσού 49.073€.
- Εσφαλμένα και παρά το Νόμο και κατά αντιστροφή του βάρους απόδειξης ζητήθηκαν από τον έλεγχο να αιτιολογήσουν ως μεγάλα ποσά καταθέσεις μέχρι 3.000€ και συνολικά το ποσό των 17.597,60€, ενώ αυτές δεν θεωρούνται μεγάλα ποσά.
- Εσφαλμένα κρίθηκε από τον έλεγχο ότι ποσό 45.500,29€ που πιστώθηκαν σε λογαριασμούς τους για εξόφληση τιμολογίων πελατών της επιχείρησης του πρώτου εκ των προσφευγόντων που μεταβίβασε στον γιό του ..... υπόκεινται σε φόρο δωρεάς, αφού αυτό επεστράφη στον ίδιο με κατάθεση εκ μέρους τους. Δεν αποτελεί ελεγκτέα και καταλογιστέα προσαύξηση το ποσό των 31.960,90€ που εισέπραξαν σε εξόφληση τιμολογίων της επιχείρησης του γιού τους και επέστρεψαν σ' αυτόν με καταθέσεις στο λογαριασμό του.

**Επειδή** με βάση τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, όπως ισχύει για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2014: *«Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»*

**Επειδή** στην ΠΟΛ 1095/29.4.2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» ορίζεται:

«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.»

**Επειδή** στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«.....

#### **Β' Προσαύξηση περιουσίας**

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από

επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

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.

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.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

.....

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** στην ΠΟΛ 1175/16-11-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται:

«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. ....»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013: «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**, οι προσφεύγοντες με τον πρώτο προβαλλόμενο με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή λόγο, ισχυρίζονται ότι έγινε εσφαλμένος υπολογισμός του πραγματικού διαθέσιμου υπολοίπου της 31.12.2012 και 31.12.2013. Το ποσό των 43.741,68€ καλύπτεται από τα νομίμως αποκτηθέντα εισοδήματα προηγούμενων χρήσεων. Προς απόδειξη του ισχυρισμού τους προσκομίζουν στην υπηρεσία μας τα παρακάτω δικαιολογητικά:

α) Βεβαίωση της ..... με ημερομηνία 19/04/2013, σύμφωνα με την οποία ο πρώτος εκ των προσφευγόντων είχε την 31/12/1999 συνολικό υπόλοιπο 222.980.806 δραχμών στους λογαριασμούς καταθέσεων που τηρούσε στην εν λόγω τράπεζα. Αναλυτικότερα στον λογαριασμό ..... διέθετε υπόλοιπο 213.290.780 δρχ (ισότιμο ευρώ 625.945,06), στον λογαριασμό ..... υπόλοιπο 9.689.812 δρχ (ισότιμο ευρώ 28.436,72) και στον λογαριασμό ..... υπόλοιπο 214 δρχ (ισότιμο ευρώ 0,63).

β) Βεβαίωση της ..... με ημερομηνία 17/04/2013 και αρ. πρωτ. .... /....., η οποία χορηγήθηκε κατόπιν σχετικού αιτήματος του πρώτου εκ των προσφευγόντων, επί της οποίας αναφέρονται τα ακόλουθα: «... βεβαιώνεται ότι στην ..... τηρείται κοινός Λογαριασμός Ταμειευτηρίου με αριθμό ....., στον οποίο είστε συνδικαιούχος. Το υπόλοιπο του παραπάνω λογαριασμού, βάσει λογιστικού της 31/12/1999 ανέρχονταν στο ποσό των ΔΡΑΧΜΩΝ 4.296.562 (ΤΕΣΣΕΡΑ ΕΚΑΤΟΜΜΥΡΙΑ ΔΙΑΚΟΣΙΕΣ ΕΝΕΝΗΝΤΑ ΕΞΙ ΧΙΛΙΑΔΕΣ ΚΑΙ ΠΕΝΤΑΚΟΣΙΕΣ ΕΞΗΝΤΑ ΔΥΟ ΔΡΑΧΜΕΣ). Επίσης βεβαιώνεται ότι στην ..... τηρούνταν κοινός λογαριασμός Προθεσμιακής Κατάθεσης με αριθμό ....., στον οποίο ήσασταν συνδικαιούχος. Το υπόλοιπο του παραπάνω λογαριασμού ανέρχονταν στο ποσό των ΔΡΑΧΜΩΝ 230.000.000 (ΔΙΑΚΟΣΙΑ ΤΡΙΑΝΤΑ ΕΚΑΤΟΜΜΥΡΙΑ ΔΡΑΧΜΕΣ).

**Επειδή** η φορολογική αρχή εξέτασε την προσκομισθείσα από τους προσφεύγοντες ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών (οικ. έτος 2000 έως και οικ. έτος 2011) και στη συνέχεια συνέταξε νέα ανάλωση κεφαλαίου καθώς και το πραγματικό διαθέσιμο υπόλοιπο σε μετρητά εις χείρας των προσφευγόντων. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος αφού αφαίρεσε τους καταβληθέντες φόρους, εισφορές, τις δαπάνες αγαθών καθώς και το υπόλοιπο των τραπεζικών λογαριασμών των προσφευγόντων, συμπεριλαμβανομένων και των προθεσμιακών καταθέσεων, προσδιόρισε το διαθέσιμο υπόλοιπο εις χείρας των προσφευγόντων το οποίο είχαν τη δυνατότητα να επανακαταθέσουν σε 59.850,15€.

**Επειδή** από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής και τις έγγραφες απόψεις της φορολογικής αρχής, διαπιστώνεται ότι ο έλεγχος, προκειμένου να προσδιορίσει το διαθέσιμο κεφάλαιο εις χείρας των προσφευγόντων, έλαβε υπ' όψιν του την κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών των προσφευγόντων για το διάστημα 01/01/2013 - 31/12/2014, όπως αυτή αποτυπώνεται στο ηλεκτρονικό αρχείο ΕΛΑΕΠΠ. Στη συνέχεια, το υπόλοιπο των επίμαχων λογαριασμών που απεικονίζονταν στο ηλεκτρονικό αρχείο κατά την έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου (01/01/2013), κρίθηκε, εφόσον δεν αποδείχτηκε διαφορετικά, ότι αποτελούσε τα μεταφερόμενα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών των προσφευγόντων την 31/12/2012. Συνεπώς, με βάση τα παραπάνω αναφερόμενα, ορθώς υπολογίστηκε από τη φορολογική αρχή η ανάλωση κεφαλαίου και συνακόλουθα το διαθέσιμο υπόλοιπο εις χείρας των προσφευγόντων και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή** με τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι εσφαλμένα χαρακτηρίστηκαν από την ελεγκτική αρχή ως πρωτογενείς καταθέσεις ποσά από 200 - 500 ευρώ, για τα οποία δεν ζητήθηκε να αιτιολογήσουν την προέλευση τους, και συνολικά το ποσό των 11.141,76€, το οποίο, μη νόμιμα, αφαιρέθηκε από τα δηλωθέντα και φορολογημένα μισθώματα συνολικού ποσού 49.073€.

**Επειδή** η φορολογική αρχή, στα αιτήματα παροχής πληροφοριών που απέστειλε στους προσφεύγοντες δεν συμπεριέλαβε κινήσεις μικρότερες των 500,00€, καθόσον αφενός αποτελούσαν πολύ μικρό ποσοστό των συνολικών πιστώσεων, με εξαίρεση εκείνες που εμφάνιζαν περιοδικότητα και αφετέρου χαρακτηρίστηκαν, βάσει των προφίλ των προσφευγόντων και των δηλωθέντων εισοδημάτων τους, ως «μικρά» ποσά σύμφωνα με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση ΣΤΕ.

**Επειδή**, κατά τη διενέργεια του ελέγχου, οι προσφεύγοντες επικαλέστηκαν ότι για το

Σελίδα 8 από 13



φορολογικό έτος 2014 υφίστανται μισθώματα, δηλωθέντα και φορολογηθέντα, συνολικού ποσού 49.073,00€ τα οποία όφειλε ο έλεγχος να συνυπολογίσει και να αφαιρέσει από τις προσδιορισθείσες πρωτογενείς πιστώσεις. Κατόπιν αυτού, η φορολογική αρχή, αποδέχτηκε τον ισχυρισμό των προσφευγόντων και συμπεριέλαβε τα εν λόγω ποσά στα χρηματικά διαθέσιμα που οι προσφεύγοντες είχαν εις χείρας τους και μπορούσαν να καταθέσουν σε λογαριασμούς τους. Ωστόσο, ο έλεγχος, επισήμανε επί της οικείας έκθεσης ότι προκειμένου να κάνει αποδεκτό το ποσό των 49.073,00€ ως προερχόμενο από εισπραχθέντα μισθώματα έτους 2014, πρέπει να προβεί σε επαναπροσδιορισμό των χρηματικών διαθεσίμων εις χείρας των προσφευγόντων. Ως εκ τούτου, αφενός έλαβε υπόψη το παραπάνω ποσό μισθωμάτων, αφετέρου έλαβε αντίστοιχα υπόψη του και τα ποσά των μικροκαταθέσεων συνολικού ύψους 11.141,76€, που είχαν αρχικώς εξαιρεθεί, διότι με αυτόν τον τρόπο μπορούσε, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα επί της οικείας έκθεσης ελέγχου, να προσδιορίσει με σχετική ακρίβεια το πραγματικό ποσό που οι προσφεύγοντες διέθεταν εις χείρας τους προς κατάθεση.

**Επειδή** σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος ορίζεται: *«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».*

**Επειδή** με την παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι: *«Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα.»*

**Επειδή** με το άρθρο 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

*«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.*  
*2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

**Επειδή** στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή κοινοποίησε στους προσφεύγοντες την 13/11/2019 τα με αριθ. ....../2019 και ....../2019 Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με συνημμένες τις υπ' αριθ. ....../...../2019 και ....../...../2019 προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014 αντίστοιχα. Με τα εν λόγω Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου η φορολογική αρχή γνωστοποίησε στους προσφεύγοντες τις διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και τους καλούσε, όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να διατυπώσουν τις απόψεις τους.

Με τις παραπάνω προσωρινές πράξεις τα αποτελέσματα του ελέγχου είχαν διαμορφωθεί, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα επί της οικείας έκθεσης, ως ακολούθως: «...ο έλεγχος θεωρεί ότι το ποσό που βαρύνει τόσο τον ελεγχόμενο όσο και την ελεγχόμενη για τη χρήση 2013 ανέρχεται στο ποσό των 40.877,09 € για τον καθένα και φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 ενώ για τη χρήση 2014 το ποσό που βαρύνει τον ελεγχόμενο ανέρχεται στα 78.134,13 € και την ελεγχόμενη στα 73.538,79 € και φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013 άρθρο 21 παρ. 4. Τέλος το ποσό των 45.500,29 € για την χρήση 2014 αποτελεί δωρεά του ..... του ..... στους ελεγχόμενους ..... του .....και ..... του ..... για το οποίο θα συνταχθεί και θα αποσταλεί Δελτίο Πληροφοριών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χανίων.»

**Επειδή** επί των ως άνω Σημειωμάτων Διαπιστώσεων Ελέγχου, οι προσφεύγοντες απάντησαν με το με αριθμό πρωτ.: ....../2019 έγγραφο υπόμνημα απόψεων με το οποίο προέβαλλαν ισχυρισμούς προκειμένου να αιτιολογήσουν τις διερευνώμενες πρωτογενείς πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς τους.

**Επειδή** ο έλεγχος εξέτασε τους ισχυρισμούς και τα στοιχεία που προσκόμισαν οι προσφεύγοντες και κατέληξε, για τη χρήση 2013, στο πόρισμα ότι «μετά και την υποβολή των δηλώσεων σύμφωνα με τον Ν. 4512/2018 δεν προκύπτουν διαφορές προς καταλογισμό διότι ο

έλεγχος δέχεται ότι το ποσό των ανατιολόγητων πιστώσεων ύψους 59.254,18 ευρώ καλύπτεται από την ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών...»

**Επειδή** περαιτέρω, ο έλεγχος ως προς τη χρήση 2014 έκρινε ότι: «Κατόπιν επίκλησης εκ μέρους του ελεγχόμενου για υπολογισμό των ενοικίων ως χρηματικών ποσών που καλύπτουν πρωτογενείς πιστώσεις και λαμβανομένου υπόψη ότι τα εν λόγω ποσά δεν έχουν πιστωθεί στους λογαριασμούς του, ο έλεγχος περιλαμβάνει τα ποσά αυτά στα χρηματικά διαθέσιμα που είχε στη διάθεσή του και υπήρχε η δυνατότητα κατάθεσής τους. Το ανωτέρω ποσό των 49.073,00 ευρώ θα μεριστεί ανά μήνα, λόγω της περιοδικότητας των μισθωμάτων αφού πρώτα αφαιρεθούν ανά μήνα οι πρωτογενείς πιστώσεις 200-500 ευρώ, συνολικού ύψους 11.141,76 ευρώ, οι οποίες και δεν συμπεριελήφθησαν στο Αίτημα Παροχής Πληροφοριών αφού αποτελούσαν πολύ μικρό ποσοστό των αιτούμενων πιστώσεων. Οι πρωτογενείς όμως αυτές πιστώσεις είναι πραγματικές και ως εκ τούτου πρέπει να αφαιρεθούν προκειμένου να προσδιοριστεί με σχετική ακρίβεια το ποσό που είχε ο ελεγχόμενος στην διάθεσή του για κατάθεση.»

Μετά τις ανωτέρω διαπιστώσεις, ο έλεγχος από το ποσό των 78.134,13 ευρώ που είχε με το σημείωμα διαπιστώσεων προσδιορίσει ως διαφορά για τον πρώτο εκ των προσφευγόντων, δέχτηκε το ποσό των 35.000 ευρώ βάσει δήλωσης που υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα δυνάμει των διατάξεων του ν. 4512/2018. Επιπροσθέτως, δέχτηκε και αφαίρεσε από τις πρωτογενείς πιστώσεις το ποσό των 37.931,24 ευρώ ήτοι το ποσό των μισθωμάτων που έλαβε ο προσφεύγων ύψους 49.073,00 ευρώ μειωμένο κατά το ποσό των 11.141,76 ευρώ που αφορούσε το άθροισμα πρωτογενών πιστώσεων ύψους 200-500 ευρώ, οι οποίες είχαν από τον έλεγχο αρχικώς εξαιρεθεί καθόσον είχαν κριθεί ως «μικρά» ποσά από τη φορολογική αρχή.

**Επειδή**, όπως και η φορολογική αρχή συνομολογεί επί της οικείας έκθεσης ελέγχου, για τις εν λόγω πιστώσεις, με ύψος εκάστης 200-500 ευρώ και συνολικά ύψους 11.141,76, ο προσφεύγων δεν είχε κληθεί να παράσχει πληροφορίες, καθόσον δεν είχαν συμπεριληφθεί μεταξύ των διερευνώμενων πιστώσεων στο κοινοποιηθέν Αίτημα Παροχής Πληροφοριών. Συνακόλουθα, οι επίμαχες πιστώσεις δεν συμπεριελήφθησαν ούτε στα κοινοποιηθέντα Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου, προκειμένου οι προσφεύγοντες να κληθούν να παράσχουν εξηγήσεις και να αιτιολογήσουν την πηγή και την αιτία προέλευσης αυτών.

**Επειδή** με σύνταξη της με ημερομηνία θεώρησης 12/12/2019 έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2014, οι

προαναφερθείσες πιστώσεις συμπεριελήφθησαν για πρώτη φορά στις καταλογισθείσες, ως προσαύξηση περιουσίας, πιστώσεις.

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, οι προσφεύγοντες έπρεπε να κληθούν να εκφράσουν τις απόψεις τους ως προς τις επίμαχες πιστώσεις πριν την έκδοση της οριστικής πράξης, με συμπληρωματικό Σημείωμα Διαπιστώσεων, καθώς θα μπορούσε η προβαλλόμενη από εκείνους αιτιολόγηση να ασκήσει επιρροή στην εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και περαιτέρω δεν μπορεί να αποκλεισθεί ότι ενδεχομένως θα οδηγούσε σε διαφορετική κρίση τη φορολογική αρχή σχετικά με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περίπτωση γ' του ν. 4174/2013:

*«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».*

*2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:*

*α) ...,*

*β) ..,*

*γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»*

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**Επειδή** οι προσφεύγοντες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζονται ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα καθόσον ουδέποτε τους ζητήθηκε από τη φορολογική αρχή να αιτιολογήσουν τις πιστώσεις ύψους 200-500 ευρώ και συνολικού ποσού 11.141,76 ευρώ.

**Επειδή** από τον συνδυασμό των παραπάνω αναφερομένων, προκύπτει ότι οι προσφεύγοντες στερήθηκαν του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, καθόσον, η φορολογική αρχή δεν εξέδωσε και δεν κοινοποίησε, ως όφειλε, Συμπληρωματικό Σημείωμα

Διαπιστώσεων Ελέγχου το οποίο να συμπεριλαμβάνει και τις προαναφερθείσες πιστώσεις συνολικού ύψους 11.141,76€. Ως εκ τούτου, η προσβαλλόμενη πράξη είναι τυπικώς πλημμελής και ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων κρίνεται βάσιμος και πρέπει να γίνει αποδεκτός.

**Επειδή** βάσει των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών.

### **Αποφασίζουμε**

Την **αποδοχή** της από 17/01/2020 και με αριθμό πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με Α.Φ.Μ. .... και της ..... του ..... με ΑΦΜ ..... και την ακύρωση, για λόγους τυπικής πλημμέλειας, της υπ' αρ. ..../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στους υπόχρεους.

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

**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.