



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/09/2020

Αριθμός Απόφασης: 1912

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : 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 30/01/2020 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του

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

5. Την υπ' αρ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 27/12/2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του ΚΕΦΟΜΕΠ.

6. Τις απόψεις του ως άνω ελεγκτικού κέντρου.

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

Επί της από 30/01/2020 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 33.205,58 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 34.055,64 ευρώ, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 4.435,66 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 71.696,88 ευρώ.

Ειδικότερα, δυνάμει της υπ' αριθ./.../...../2019 εντολής, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος καθώς και έλεγχος των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2014, καθόσον βάσει στοιχείων προερχομένων από αρχεία της Δ.ΗΛΕ.Δ. τα οποία τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου προέκυψε ότι στη χρήση 2013, ο προσφεύγων απέστειλε χρηματικά εμβάσματα στο εξωτερικό άνω των 200.000,00€.

Από την επεξεργασία των δεδομένων των λογαριασμών και των χρηματοπιστωτικών προϊόντων του προσφεύγοντος και μετά την αξιολόγηση όλων των στοιχείων που ο προσφεύγων έθεσε στη διάθεση της φορολογικής αρχής, προσδιορίστηκαν πρωτογενείς πιστώσεις συνολικού ύψους 111.220,14€ για τη χρήση 2013 (οικονομικό έτος 2014) και ποσού 142.236,69€ για τη χρήση 2014 (φορολογικό έτος 2014), οι οποίες φορολογήθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας, καθόσον δεν προέκυψε η πηγή ή η αιτία προέλευσής τους.

Εν προκειμένω, οι πιστώσεις που αφορούν την προσβαλλόμενη με αριθ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

α/α	REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τράπεζας	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ - Πίστωση	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα
16	10599	.....	.....	24/1/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		5.541,00	1.385,25
21	10620	.....	.....	30/1/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	5.000,00	1.250,00
23	10637	.....	.....	4/2/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		1.000,00	250,00
26	10654	.....	.....	11/2/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ / ΕΠΙΤΑΓΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΤΝ /	400,00	133,33
28	10656	.....	.....	11/2/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ / ΕΠΙΤΑΓΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΤΝ /	10.000,00	3.333,33
44	10726	.....	.....	1/3/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		4.053,31	4.053,31
46	10732	.....	.....	4/3/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		2.677,30	2.677,30
49	10743	.....	.....	5/3/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		3.612,23	3.612,23
52	10755	.....	.....	6/3/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ		17.260,00	17.260,00
53	10759	.....	.....	7/3/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		10.750,00	10.750,00
57	10780	.....	.....	14/3/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		11.600,00	11.600,00
61	10789	.....	.....	15/3/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ		8.000,00	8.000,00
70	10864	.....	.....	11/4/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ		393,50	393,50
84	11187	.....	.....	26/6/2013	ΚΕΠ ΚΑΤΑΘ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ		10.000,00	10.000,00
96	11342	.....	.....	22/7/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		20.000,00	20.000,00
103	11377	.....	.....	1/8/2013	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	.....	100,00	100,00
108	11437	.....	.....	23/8/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	1.787,54	446,89
126	11647	.....	.....	10/10/2013	ΑΠΚ ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	.....	148,98	148,98

128	11651	..... .....	..... .....	14/10/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		2.080,00	2.080,00
129	11659	..... .....	..... .....	17/10/2013	Transfer		1.444,95	1.444,95
141	11795	..... .....	..... .....	15/11/2013	Άμεση μεταφο- ρά μέσω εναλ- λακτικ	..... .....	1.000,00	1.000,00
142	11796	..... .....	..... .....	15/11/2013	Κατάθεση/ ανάληψη σε λογαριασμό	..... .....	1.433,00	1.433,00
144	11804	..... .....	..... .....	18/11/2013	Άμεση μεταφο- ρά μέσω εναλλακτικ	..... .....	1.000,00	1.000,00
146	11806	..... .....	..... .....	18/11/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		5.110,00	2.555,00
148	11823	..... .....	..... .....	25/11/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		3.510,00	1.755,00
152	11861	..... .....	..... .....	2/12/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		4.558,07	4.558,07
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2013								111.220,14

Ο προσφεύγων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, στρέφεται κατά της υπ' αριθ./2019 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014. Ωστόσο, ο προσφεύγων την 31-08-2020 υπέβαλλε στην υπηρεσία μας το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/31-08-2020 συμπληρωματικό υπόμνημα με το οποίο, προσβάλλει και την με αρ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος έτους 2014, την οποία δεν είχε συμπεριλάβει στις προσβαλλόμενες, με την κατάθεση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, πράξεις.

Επειδή με το άρθρο 63 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης...»

Επειδή στο άρθρο 2 της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 (ΦΕΚ 1440/τ. Β' /27.04.2017) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, που εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«**1.** Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες (άρ. 63 παρ. 1 εδ. γ',δ',ε' Κ.Φ.Δ.).

2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου. Σε κάθε περίπτωση μεταβολής των στοιχείων επικοινωνίας που επήλθε μετά την υποβολή του αιτήματος της ενδικοφανούς προσφυγής, ο υπόχρεος οφείλει να γνωστοποιεί εγγράφως αυτά στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, διαφορετικά οι κοινοποιήσεις γίνονται νομίμως βάσει των αρχικά δηλωθέντων στοιχείων.....».

Επειδή από τις προαναφερόμενες διατάξεις σε συνδυασμό με τα στοιχεία του φακέλου της υπό εξέτασης υπόθεσης, προκύπτει ότι η προθεσμία των (30) ημερών εντός της οποίας δύναται να αμφισβητηθεί κατ' άρθρο 63 ν. 4174/2013, η με αρ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, έχει παρέλθει κατά την υποβολή στις 31/08/2020 του με αρ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ σχετικού υπομνήματος και ως εκ τούτου αλυσίτελώς προσβάλει αυτή με το εν λόγω υπόμνημα και συνεπώς δεν μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο εξέτασης της παρούσας.

Ο προσφεύγων με την με αρ. πρωτ./30-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως τροποποίηση, της με αριθ./2019 προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Δεν υφίσταται αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας.
- Όπως έγινε δεκτό με τις υπ' αριθ. 6385/2017 και 861/2019 αποφάσεις της ΔΕΔ Αθήνας, οι πράξεις είναι ακυρωτέες διότι ο έλεγχος δεν όρισε ένα εύλογο όριο πάνω από το οποίο θα

ελέγχονταν οι λογαριασμοί του. Βάσει των οικονομικών δεδομένων του, του συνολικού αριθμού των πιστώσεων που κινήθηκαν στους λογαριασμούς του κατά τα δύο επίμαχα έτη και υπερβαίνει τα 2.000.000 ευρώ αλλά και του τεράστιου αριθμού των πιστώσεων για τις οποίες κλήθηκε να παρέχει εξηγήσεις (συνολικά 505) θεωρεί ότι το εύλογο όριο αυτό ανέρχεται στις 5.000 ευρώ δεδομένου του μεγάλου αριθμού κινήσεων αλλά και της διαρκούς ρευστότητας που είχε.

- Όπως έγινε δεκτό με την υπ' αριθ. 1376/2019 Απόφαση της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης (Σελ. 17-18), η φορολογική αρχή θα πρέπει κατά τον έλεγχο προσαύξησης της περιουσίας να συνεκτιμά και τα χρηματικά διαθέσιμα των προηγούμενων ετών βάσει πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου.

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση 2013, ορίζεται ότι:

«3. 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 «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 προσαύξησή 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, λαμβάνοντας υπόψη τα ποσά που θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας με βάση την έκθεση ελέγχου, τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, όπως αυτοί προβάλλονται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/31-08-2020 Συμπληρωματικό Υπόμνημα, αναφέρουμε ανά περίπτωση τα εξής:

Ως προς τις πιστώσεις που απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

α/α	REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τράπεζας	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ - Πίστωση	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα
16	10599	.....	.....	24/1/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		5.541,00	1.385,25
49	10743	.....	.....	5/3/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		3.612,23	3.612,23
53	10759	.....	.....	7/3/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		10.750,00	10.750,00
57	10780	.....	.....	14/3/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		11.600,00	11.600,00
61	10789	.....	.....	15/3/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ		8.000,00	8.000,00
96	11342	.....	.....	22/7/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		20.000,00	20.000,00
152	11861	.....	.....	2/12/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		4.558,07	4.558,07

Επειδή, ως προς τις παραπάνω πιστώσεις, με αύξοντες αριθμούς 16, 49, 53, 57, 61 και 96 ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προέρχονται είτε από προηγούμενη ανάληψη που πραγματοποίησε στις 24/12/2012 είτε από τα τρέχοντα εισοδήματά του. Ως προς την πίστωση με αύξοντα αριθμό 152 του έτους 2013, διατείνεται ότι προήλθε από ανάληψη ποσού 19.000,00€ στις 18/11/2013.

Επειδή η φορολογική αρχή δεν έκανε αποδεκτούς τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς διότι σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα επί της οικείας έκθεσης ελέγχου: «Οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου δεν γίνονται αποδεκτοί, διότι δεν προσκομίστηκαν στοιχεία (τραπεζικά παραστατικά ή καταθετήριο), από τα οποία να προκύπτει η κατάθεση του ποσού καθώς και το όνομα του καταθέτη.»

Επειδή περαιτέρω ως προς τις ίδιες πιστώσεις, η φορολογική αρχή στις έγγραφες απόψεις της επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής επισημαίνει σχετικά: «Η ανάληψη του ποσού που επικαλείται ο προσφεύγων για να αιτιολογήσει τα ποσά των καταθέσεων που πραγματοποιήθηκαν στις 24/1/2013 (5.541,00), 5/3/2013 (3.612,23), 7/3/2013 (10.750,00), 14/3/2013 (11.600,00), 15/3/2013 (8.000,00), 22/7/2013 (20.000,00), έλαβε χώρα στις 24/12/2012. Από τα καταθετήρια που προσκόμισε ο προσφεύγων, για να αιτιολογήσει τις καταθέσεις που πραγματοποιήθηκαν δεν προκύπτει το όνομα του καταθέτη. Περαιτέρω, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε την κίνηση των ατομικών του λογαριασμών κατά το χρονικό διάστημα το οποίο μεσολάβησε από την ανάληψη των χρημάτων μέχρι τις ισχυριζόμενες από τον ίδιο ως επανακαταθέσεις, ούτως ώστε να αποδεικνύεται ότι το ποσό της ανωτέρω ανάληψης, δεν

επανακατατέθηκε, εκ νέου, σε κάποιο άλλο ατομικό λογαριασμό του ιδίου κατά το ενδιάμεσο χρονικό διάστημα (ανάληψης-κατάθεσης).»

Επειδή, ωστόσο, η φορολογική αρχή όφειλε να ελέγξει την βασιμότητα του προβαλλόμενου από τον προσφεύγοντα ισχυρισμού, δεδομένου ότι με την επίκληση της εν λόγω ανάληψης το βάρος της απόδειξης μεταφέρθηκε σε εκείνη. Συνεπώς, για τις πιστώσεις με αύξοντες αριθμούς 16, 49, 53, 57, 61 και 96, για τις οποίες ο προσφεύγων επικαλέστηκε ότι αφορούν σε επανακατάθεση ποσών που προέρχονταν από προγενέστερες αναλήψεις που πραγματοποιήθηκαν στις 24/12/2012, ο έλεγχος δεν αιτιολόγησε επαρκώς την κρίση του και ως εκ τούτου οι εν λόγω πιστώσεις πρέπει να διαγραφούν.

Επειδή περαιτέρω, ως προς την πίστωση με αύξοντα αριθμό ποσού 4.558,07€ στις 02/12/2013, ο προσφεύγων διατείνεται ότι προήλθε από ανάληψη ποσού 19.000,00€ που πραγματοποίησε στις 18/11/2013.

Επειδή η φορολογική αρχή απέρριψε τον ισχυρισμό του διότι δεν προσκομίστηκαν στοιχεία (τραπεζικά παραστατικά ή καταθετήριο), από τα οποία να προκύπτει η κατάθεση του ποσού καθώς και το όνομα του καταθέτη.

Επειδή λαμβάνοντας υπ' όψη:

- α) το μεγάλο ύψος της επικαλούμενης ανάληψης σε σχέση με το μικρό ποσό της κατάθεσης
- β) το μικρό χρονικό διάστημα των 14 ημερών που μεσολάβησε μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης
- γ) το γεγονός ότι η επίμαχη πίστωση δεν είναι ονομαστική
- δ) το γεγονός ότι η φορολογική αρχή, είχε στη διάθεσή της τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος για τη χρήση 2013, εντός της οποίας πραγματοποιήθηκε τόσο η επικαλούμενη ανάληψη όσο και η επανακατάθεση. Ωστόσο, ενώ ο προσφεύγων προσκόμισε δικαιολογητικά (αντίγραφο βιβλιαρίου του λογαριασμού -σελ. 67 έκθεσης), η φορολογική αρχή δεν τεκμηρίωσε με ανταποδεικτικά στοιχεία την κρίση της. Συγκεκριμένα, δεν προχώρησε σε ελεγκτικές επαληθεύσεις, προκειμένου να διαπιστώσει εάν το εν λόγω ποσό που αναλήφθηκε στις 18/11/2013, επανακατατέθηκε μερικώς ή ολικώς μέχρι και την 02/12/2013 που έλαβε χώρα η επίμαχη πίστωση, αλλά απέρριψε τις αιτιάσεις του προσφεύγοντος, περιοριζόμενη αποκλειστικά στο γεγονός της μη προσκόμισης εκ μέρους του παραστατικών κατάθεσης.

Συνεπώς, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι το ποσό των 19.000,00€ που αναλήφθηκε την 18/11/2013, επανακατατέθηκε σε τραπεζικούς λογαριασμούς ή αναλώθηκε από τον προσφεύγοντα

και δεν μπορούσε να επανακαταθέσει το ποσό των 4.558,07€. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, από τον συνδυασμό όλων των προαναφερομένων και για λόγους χρηστής διοίκησης γίνεται αποδεκτός και το ποσό της διερευνώμενης πίστωσης ύψους 4.558,07€ πρέπει να διαγραφεί.

Ως προς τις παρακάτω πιστώσεις:

α/α	REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τράπεζας	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ - Πίστωση	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα
23	10637	.....	.....	4/2/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		1.000,00	250,00
52	10755	.....	.....	6/3/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ		17.260,00	17.260,00
70	10864	.....	.....	11/4/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ		393,50	393,50
142	11796	.....	.....	15/11/2013	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	.....	1.433,00	1.433,00

Επειδή ως προς τις παραπάνω πιστώσεις ο προσφεύγων ισχυρίστηκε προς τη φορολογική αρχή ότι πρόκειται για καταθέσεις μετρητών που διενήργησε ο ίδιος. Μάλιστα, κατά διαστήματα, προέβαινε στις απαιτούμενες καταθέσεις των επίμαχων χρηματικών ποσών τα οποία διέθετε από τα τρέχοντα εισοδήματα της κάθε χρονιάς και από το νόμιμα σχηματισθέν απόθεμά του.

Επειδή η φορολογική αρχή δεν έκανε αποδεκτό τον παραπάνω ισχυρισμό δεδομένου ότι από τα τραπεζικά παραστατικά που προσκομίστηκαν δεν προκύπτει ότι έλαβαν χώρα καταθέσεις μετρητών, καθώς επί του σώματός τους δεν αναγράφεται ανάλυση των χαρτονομισμάτων που τυχόν κατατέθηκαν.

Επειδή με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρόκειται για χρήματα που προέρχονται από τα υψηλά εισοδήματα του, τα οποία και κατέθετε στο λογαριασμό προκειμένου να καλύψει διάφορες ανάγκες. Μάλιστα ως προς την δυνατότητα ρευστότητάς του, διατείνεται ότι θα πρέπει να ληφθούν υπόψιν το σύνολο των ακαθαρίστων εισοδημάτων καθώς και του ΦΠΑ που εισέπραττε, όπως έχει γίνει δεκτό με την υπ' αριθ. 1976/2019 Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου

Επειδή η φορολογική αρχή επισημαίνει σχετικά στις έγγραφες απόψεις που υπέβαλλε επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής: «Σε κανένα σημείο της σχετικής έκθεσης μερικού ελέγχου που συντάχθηκε από την Υπηρεσία μας, δεν αναφέρεται ότι η μη αναγραφή εκ μέρους των τραπεζικών ιδρυμάτων των κατατεθειμένων χαρτονομισμάτων αποτελεί υποχρέωση του

προσφεύγοντος. Ωστόσο, η συνήθης πρακτική συνομολογεί στο γεγονός ότι, η μη αναγραφή τους επί του σώματος του σχετικού τραπεζικού παραστατικού υποδηλώνει ότι δεν έλαβε χώρα κατάθεση μετρητών αλλά κατάθεση με μεταφορά από άλλο τραπεζικό λογαριασμό. Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι σε πολλές περιπτώσεις μεταφορών χρηματικών ποσών από ένα λογαριασμό σε άλλο τα πιστωτικά ιδρύματα χρησιμοποιούν ως τύπο συναλλαγής (transaction type) την περιγραφή «κατάθεση μετρητών», παρόλο που δεν λαμβάνει χώρα πραγματική κατάθεση μετρητών αλλά μεταφορά από άλλο τραπεζικό λογαριασμό.»

Επειδή από τα στοιχεία της εξεταζόμενης υπόθεσης συνάγεται ότι η φορολογική αρχή απέρριψε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος διότι αμφισβήτησε ότι οι επίμαχες πιστώσεις αφορούσαν σε μετρητά και όχι γιατί έκρινε ότι αυτές δεν πραγματοποιήθηκαν από τον ίδιο τον προσφεύγοντα. Ωστόσο, αφενός, όπως και ο ίδιος ο έλεγχος σημειώνει, από καμία διάταξη νόμου δεν προκύπτει η υποχρέωση, για τον προσφεύγοντα, της αναγραφής των χαρτονομισμάτων επί των παραστατικών των τραπεζικών συναλλαγών. Επιπροσθέτως, από την οικεία έκθεση ελέγχου διαπιστώνεται ότι η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της τη δυνατότητα που είχε ο προσφεύγων να καταθέτει σε λογαριασμούς του ποσά, προερχόμενα από μετρητά που εισέπραττε στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας, καθόσον στη χρήση 2013 το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων του ανέρχονταν σε 258.441,55€. Επιπλέον, όπως ορθώς επισημαίνεται από τον προσφεύγοντα, από κανένα στοιχείο δεν μπορεί να αμφισβητηθεί ότι επρόκειτο πράγματι για μετρητά, δεδομένου ότι εάν η κατάθεση ήταν μέσω επιταγής, τούτο θα φαινόταν στο καταθετήριο ή ακόμα και στην κίνηση λογαριασμών που είχε ο έλεγχος στη διάθεσή του, ενώ σε κάθε περίπτωση, η φορολογική αρχή είχε τη δυνατότητα να ζητήσει πρόσθετα στοιχεία από τα τραπεζικά ιδρύματα για τις επίμαχες συναλλαγές. Συνεπώς, ο έλεγχος δεν απέδειξε ότι οι διερευνώμενες πιστώσεις με αύξοντες αριθμούς 23, 52 και 70 για τη χρήση 2013, αφορούσαν σε καταθέσεις επιταγών ή σε μεταφορές μεταξύ λογαριασμών και όχι σε καταθέσεις μετρητών, όπως προκύπτει αφενός από την «αιτιολογία» των συναλλαγών και αφετέρου από τα προσκομισθέντα παραστατικά. Ως εκ τούτου, λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερόμενα, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι η φορολογική αρχή δεν αμφισβητεί στην ουσία τη δυνατότητα του προσφεύγοντος να διαθέτει ρευστά εις χείρας του, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή η έτερη πίστωση με αύξοντα αριθμό 142 που αφορά κατάθεση ποσού 1.443,00€ στις 15/11/2013, φέρει ως αιτιολογία συναλλαγής «.....».

Επομένως, εφόσον δεν προσκομίστηκαν λοιπά αποδεικτικά στοιχεία, συνάγεται ότι δεν αφορά σε κατάθεση του ιδίου του προσφεύγοντος αλλά κατάθεση τρίτου. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του κρίνεται αβάσιμος και αναπόδεικτος και απορρίπτεται.

Ως προς τις πιστώσεις που απεικονίζονται στον ακόλουθο πίνακα:

α/α	REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τράπεζας	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ - Πίστωση	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα
21	10620	..... ..... .....	..... ..... .....	30/1/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	..... ..... ..... .....	5.000,00	1.250,00
26	10654	..... ..... .....	..... ..... .....	11/2/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ / ΕΠΙΤΑΓΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΤΝ /	400,00	133,33
28	10656	..... ..... .....	..... ..... .....	11/2/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ / ΕΠΙΤΑΓΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΤΝ /	10.000,00	3.333,33
103	11377	..... ..... .....	..... ..... .....	1/8/2013	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	..... ..... ..... .....	100,00	100,00
108	11437	..... ..... .....	..... ..... .....	23/8/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	..... ..... .....	1.787,54	446,89
126	11647	..... ..... .....	..... ..... .....	10/10/2013	ΑΠΚ ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	..... ..... .....	148,98	148,98
144	11804	..... ..... .....	..... ..... .....	18/11/2013	Άμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	..... ..... .....	1.000,00	1.000,00
146	11806	..... ..... .....	..... ..... .....	18/11/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		5.110,00	2.555,00
148	11823	..... ..... .....	..... ..... .....	25/11/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		3.510,00	1.755,00

Επειδή για τις παραπάνω απεικονιζόμενες πιστώσεις ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν μπόρεσε να συγκεντρώσει στοιχεία και να τα προσκομίσει λόγω του τεράστιου όγκου πιστώσεων που χρειάστηκε να δικαιολογήσει σε σύντομο διάστημα.

Επειδή περαιτέρω με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/31/08/2020 Συμπληρωματικό Υπόμνημα, επισημαίνει ότι όσον αφορά τις πιστώσεις με αριθμούς 26, 28, 146 και 148 της χρήσης 2013, δεδομένου και ότι δεν προκύπτει όνομα καταθέτη, εξ όσων θυμάται είναι δικές του καταθέσεις (ή δικού του προσώπου για δικό του λογαριασμό) που προέκυπταν από τα

διαθέσιμα μετρητά του και τις αναλήψεις που είχε πραγματοποιήσει το προηγούμενο διάστημα. Επισημαίνει δε ότι θα πρέπει να εκτιμηθεί και ο χρόνος που έχει παρέλθει και καθιστά δυσχερές το να θυμάται λεπτομέρειες για κάθε μία κίνηση.

Επειδή ωστόσο, ως προς τις πιστώσεις με αύξοντες αριθμούς 146 και 148 του έτους 2013 ισχυρίζεται ότι πραγματοποιήθηκαν με σκοπό την έκδοση τραπεζικής επιταγής. Προς απόδειξη του ισχυρισμού του, προσκομίζει αντίγραφο της κίνησης του με αριθ. λογαριασμού και δύο καρτέλες συναλλασσόμενου [... και ...]).

Επειδή από τα προσκομισθέντα στοιχεία διαπιστώνεται ότι ο προσφεύγων την 18/11/2013 προέβη σε κατάθεση στον προαναφερθέντα λογαριασμό ποσού 5.110,00€ και αυθημερόν εκδόθηκε η επιταγή με αριθ. ποσού 5.107,71€, ενώ την 25/11/2013 πραγματοποίησε κατάθεση ποσού 3.510,00€ και ακολούθως εκδόθηκε η με αριθ. επιταγή ποσού 3.507,52€. Δυνάμει των ως άνω επιταγών, πληρώθηκαν, σύμφωνα με τις προσκομισθείσες καρτέλες, οι δύο παραπάνω αναφερόμενες ανώνυμες εταιρείες.

Επειδή από τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν αποδεικνύεται ότι οι επίμαχες δύο πιστώσεις πραγματοποιήθηκαν με σκοπό την έκδοση επιταγής. Εντούτοις, δεν προκύπτει, ούτε ο προσφεύγων αιτιολογεί με οποιονδήποτε τρόπο την πηγή ή την αιτία προέλευσης των ποσών αυτών. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αόριστος και αναπόδεικτος.

Επειδή από την αντιπαραβολή των προσκομισθέντων στοιχείων, προκύπτει ότι υπάρχει συσχέτιση των στοιχείων που προσκομίσθηκαν με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος και ενδεχομένως η διερευνώμενη πίστωση να έλαβε χώρα με σκοπό την αποπληρωμή των επικαλούμενων ασφαλιστηρίων. Ωστόσο, δεν προκύπτει από τα στοιχεία, ούτε ο προσφεύγων αιτιολογεί με οποιονδήποτε τρόπο την πηγή ή την αιτία προέλευσης του πιστωθέντος ποσού. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή ως προς την πίστωση με αύξοντα αριθμό 21 του έτους 2013, ο προσφεύγων διατείνεται ότι πρόκειται για έναντι προς την , σύζυγό του, από τον

Επειδή από την προσκομισθείσα σχετική εγγραφή από τα λογιστικά βιβλία της συζύγου του προσφεύγοντος και συγκεκριμένα την καρτέλα του (κωδ. 01-01-0075) για την περίοδο από 01/01/2013-31/12/2017 προκύπτει ότι ο ανωτέρω πελάτης κατέθεσε στην στις 30/01/2013 στην

τράπεζα το ποσό των 5.000,00€ ως έναντι του υπολοίπου που της όφειλε. Σημειώνεται δε ότι σύμφωνα με την προσκομισθείσα καρτέλα, είχε προηγηθεί μία άλλη καταβολή μέσω τράπεζας ποσού 7.000,00€ την 01/03/2013. Η εν λόγω καταβολή, συμπεριλαμβάνονταν μεταξύ των διερευνώμενων με τον παρόντα έλεγχο και, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση, έφερε την ίδια ακριβώς αιτιολογία (ENANTI ΑΠΟ) με την εξεταζόμενη. Για την εν λόγω πίστωση ο έλεγχος είχε κάνει αποδεκτούς τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος ότι αφορούσε είσπραξη της ατομικής επιχείρησης της συζύγου του προσφεύγοντος, η οποία ήταν και συνδικαιούχος του λογαριασμού. Συνεπώς, τόσο από τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν, όσο και από την αιτιολογία της κρινόμενης πίστωσης, προκύπτει ότι αυτή δεν αφορά τον ίδιο προσφεύγοντα αλλά την επαγγελματική δραστηριότητα της συζύγου του. Ως εκ τούτου, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας και πρέπει να διαγραφεί.

Επειδή ως προς την πίστωση με αριθ. στις 23/08/2013, ο προσφεύγων με το συμπληρωματικό υπόμνημα που υπέβαλλε ισχυρίζεται ότι πρόκειται για εξόφληση από την εταιρεία προς την ατομική επιχείρηση του αδερφού του με ΑΦΜ

Επειδή ο προσφεύγων προς απόδειξη του ισχυρισμού του προσκομίζει την σχετική εγγραφή από τα βιβλία του αδερφού του και συγκεκριμένα την καρτέλα της εταιρείας με ΑΦΜ για το χρονικό διάστημα από 01/01/2013 έως και 31/12/2017.

Επειδή από την εξέταση των προσκομισθέντων διαπιστώνεται ότι με την κρινόμενη κατάθεση ποσού 1.787,54€, η προαναφερθείσα εταιρεία, εξόφλησε τα εκδοθέντα από τον αδερφό του προσφεύγοντος ΤΔΑΠ (...../2013 αξίας 1.231,963€ και/2013 αξίας 2.555,61€). Μάλιστα, είχε σύμφωνα με την καρτέλα προηγηθεί μία καταβολή μέσω τράπεζας ποσού 2.000,00€ ως έναντι την 14/08/2013. Η εν λόγω καταβολή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου έφερε την ίδια ακριβώς αιτιολογία (.....) με την εξεταζόμενη και είχε γίνει δεκτό από τον έλεγχο ότι αφορούσε είσπραξη της ατομικής επιχείρησης του αδερφού του προσφεύγοντος, ο οποίος ήταν και συνδικαιούχος του λογαριασμού. Κατά συνέπεια, από όλα τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι η επίμαχη πίστωση δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος καθόσον τεκμηριώνεται η πηγή και η αιτία προέλευσής της.

Επειδή ως προς την πίστωση με αριθμό 126 του έτους 2013 ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ρητά στην αιτιολογία αναφέρεται ότι αφορά επιστροφή ΕΦΚ σε αγρότες και συνεπώς δεν αποτελεί εισόδημα.

Επειδή η εν λόγω πίστωση αφορούσε σε ποσό 148,98€ που πιστώθηκε στις 10/10/2013 στον λογαριασμό της και η οποία πράγματι έφερε, όπως ο προσφεύγων διατείνεται, περιγραφή κωδικού συναλλαγής τράπεζας «ΑΠΚ ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΤΡΙΤΩΝ» και αιτιολογία συναλλαγής «09192 ΕΠΙΣΤΡ. ΕΦΚ ΑΓΡΟΤΩΝ». Κατά συνέπεια, λαμβάνοντας υπόψη το σχετικό επάγγελμα του προσφεύγοντος (Αγρότης-Κτηνοτρόφος), το πολύ μικρό ύψος της διερευνώμενης κατάθεσης καθώς και την αιτιολογία της συναλλαγής, κρίνεται ότι η εν λόγω πίστωση δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας και πρέπει να διαγραφεί.

Ως προς τις παρακάτω πιστώσεις:

α/α	REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τράπεζας	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ - Πίστωση	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα
128	11651	.....	.....	14/10/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		2.080,00	2.080,00
129	11659	.....	.....	17/10/2013	Transfer		1.444,95	1.444,95

Επειδή η φορολογική αρχή απέρριψε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος για την πίστωση με α/α 128 της χρήσης 2013 διότι «το τραπεζικό παραστατικό που προσκομίστηκε στον έλεγχο, φέρει το όνομα τρίτου προσώπου και όχι του ιδίου (.....)». Περαιτέρω, για την πίστωση με α/α 129 ο έλεγχος δεν αποδέχτηκε τον ισχυρισμό για τους ίδιους λόγους καθόσον στο τραπεζικό παραστατικό εμφανίζονταν άλλο πρόσωπο πλην του προσφεύγοντος (.....).

Επειδή ως προς τις ανωτέρω πιστώσεις ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι εσφαλμένα ο έλεγχος απέρριψε τον ισχυρισμό του ότι επρόκειτο για χρήματα που προέρχονταν από τα τρέχοντα εισοδήματα του, με την αιτιολογία ότι ήταν διαφορετικό το πρόσωπο του καταθέτη. Όσον αφορά τον, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ήταν ο πατέρας του ο οποίος απεβίωσε στις 08/02/2015. Δεδομένου του στενού συγγενικού δεσμού, δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι η κατάθεση ποσού εκ μέρους του συνιστά εισόδημα. Επιπροσθέτως, σε ότι αφορά τον, είναι υπάλληλος του λογιστηρίου της εταιρείας του και ως εκ τούτου πολλές φορές τον στέλνει να καταθέτει χρήματα αντ' αυτού.

Επειδή η φορολογική αρχή επισημαίνει σχετικά στις έγγραφες απόψεις επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής: «...Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι ανυπόστατος και εσφαλμένος, δεδομένου ότι σε καμία περίπτωση η συγγενική σχέση (οποιασδήποτε μορφής), δεν αποτελεί αποδεικτικό στοιχείο αιτιολόγησης καταθέσεων-πιστώσεων, οποιουδήποτε ποσού σε

ατομικό λογαριασμό. Απαιτείται η προσκόμιση στοιχείων που να αποδεικνύουν τόσο την πηγή όσο και την αιτία προέλευσης, ούτως ώστε να προκύπτει με σαφήνεια ότι τα συγκεκριμένα ποσά που κατατίθενται στους ατομικούς τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί.»

Επειδή η πίστωση με α/α 129 ποσού 1.444,95€, η οποία πραγματοποιήθηκε από τον πατέρα του προσφεύγοντος σε λογαριασμό του, δεν δύναται λόγω των συγγενικών δεσμών να αποτελέσει προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης. Σε κάθε περίπτωση, το εάν η πίστωση αυτή συνιστά δωρεά, γονική παροχή, δάνειο κ.ο.κ. είναι αντικείμενο άλλου ελέγχου, ο οποίος δύναται να διενεργηθεί από τη φορολογική αρχή στα πλαίσια των ισχυουσών διατάξεων περί παραγραφής.

Επειδή ως προς την πίστωση με α/α 128 της χρήσης 2013 ο προσφεύγων προς απόδειξη του ισχυρισμού του επικαλείται και προσκομίζει τον Ατομικό Λογαριασμό Ασφάλισης στον ΕΦΚΑ του υπαλλήλου του για τη χρονική περίοδο από 01/2002 έως 01/2020, από τον οποίο προκύπτει ότι ο εν λόγω υπάλληλος απασχολείται στην επιχείρηση του από τον 10/2009 μέχρι και τον 01/2015.

Επειδή από τα παραπάνω στοιχεία συνάγεται ότι ο καταθέτης του επίμαχου ποσού είναι ο υπάλληλος του προσφεύγοντος Ωστόσο, ακόμη και αν γίνει αποδεκτό ότι ο εν λόγω υπάλληλος ενεργούσε για λογαριασμό του προσφεύγοντος, δεν διευκρινίζεται από οποιοδήποτε προσκομισθέν στοιχείο η πηγή και η αιτία προέλευσης των πιστωθέντων ποσών. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του κρίνεται αβάσιμος και δεν γίνεται αποδεκτός.

Επειδή ως προς τις λοιπές καταλογισθείσες πιστώσεις με αύξοντες αριθμούς 26, 28, 44, 46, 84, 103, 141 και 144 της χρήσης 2013, ο προσφεύγων δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό. Συνεπώς, δεν τις αμφισβητεί και ως εκ τούτου δεν εξετάζονται στα πλαίσια της παρούσας.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από 30/01/2020 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ. και τροποποίηση της υπ' αρ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης:

Χρήση	Ποσά που καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας βάσει ελέγχου	Ποσά που δεν αποτελούν προσαύξηση βάσει της παρούσας απόφασης	Καταλογισθέντα ποσά βάσει της παρούσας απόφασης
2013	111.220,14	81.099,87	30.120,27

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑ- ΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά Απόφασης ΔΕΔ		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της συζύ- γου	Ατομικό και τέκνων	της συζύ- γου	Ατομικό και τέκνων	της συζύ- γου	
A - B. Από ακίνητα	1.746,00		1.746,00		1.746,00		0,00
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχει- ρήσεις	41,85	2.112,56	41,85	2.112,56	41,85	2.112,56	0,00
Ε. Από γεωργικές επιχει- ρήσεις	10.450,00	15.903,66	10.450,00	15.903,66	10.450,00	15.903,66	0,00
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρε- σίες							
Ζ. Από ελευθέρια επαγ- γέλματα	0,00	0,00	111.220,14	0,00	30.120,27	0,00	30.120,27
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης							
Συνολικό εισόδημα	12.237,85	18.016,22	123.457,99	18.016,22	42.358,12	18.016,22	30.120,27
Αρνητικά στοιχεία εισο- δήματος που συμψηφί- ζονται							
Υπόλοιπο	12.237,85	18.016,22	123.457,99	18.016,22	42.358,12	18.016,22	30.120,27
Διαφορά τεκμαρτής δα- πάνης που προστίθεται							
Άθροισμα	12.237,85	18.016,22	123.457,99	18.016,22	42.358,12	18.016,22	30.120,27
Εκπτώσεις δαπανών άρ- θρου 8 ν. 2238/1994							
Φορολογητέο εισόδη- μα	12.237,85	18.016,22	123.457,99	18.016,22	42.358,12	18.016,22	30.120,27

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Κ.ΛΠ.

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας		Ποσά Δήλωσης		Ποσά Απόφασης ΔΕΑ		Διαφορά
		Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	
1. Του συζύγου	Εισόδημα-φόρος κλίμακας	12.237,85	2.484,48	42.358,12	10.315,75	
	Μείωση του φόρου		2.294,52		2.294,52	
	Υπόλοιπο φόρου (α)		189,96		8.021,23	
2. Της συζύγου	Εισόδημα-φόρος κλίμακας	18.016,22	4.048,08	18.016,22	4.048,07	
	Μείωση του φόρου		2.100,00		2.100,00	
	Υπόλοιπο φόρου (β)		1.948,08		1.948,07	
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)			0,00		0,00	
Β. Συμπληρωματικός φόρος						
Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)		1.800,00	50,40		50,40	
Φόρος που αναλογεί [(α) + (β) + (γ) + (δ)]			2.188,44		10.019,70	7.831,26
Γ. Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί						
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :						
α) Κινητές αξίες				0,00		
β) Εμπορικές επιχειρήσεις				0,00		
γ) Ακίνητα				0,00		
δ) Μισθωτές υπηρεσίες				0,00		
ε) Ελευθέρια επαγγέλματα				0,00		
στ) Την αλλοδαπή				0,00		
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :						
α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος		1.634,83		1.634,83		
β) Ειδικών περιπτώσεων			1.634,83	0,00	1.634,83	
3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση						
Υπόλοιπο φόρου			553,61		8.384,87	7.831,26
Δ. Σε περίπτωση χρεωστικού υπόλοιπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπόλοιπου φόρου αφαιρούνται :						
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικονομικό έτος			1.203,64		1.203,64	0,00
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων			3,60		3,60	0,00
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου			0,72		0,72	0,00
4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου					0,00	0,00
5. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω εκπροθέσμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ					0,00	0,00
6. Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					8.031,74	8.031,74
Μη υποβολή 7.831,26*0,5					3.915,63	
Τόκοι 72 μήνες Χ 0,73 %					4.116,11	
7. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβ.		0,00%			0,00	0,00
8. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					0,00	0,00
9. Εισφορά ΕΛΓΑ					0,00	0,00
10. Εισφορά Αλληλεγγύης			851,39		1.532,29	680,90
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. εισφοράς αλληλεγγύης						0,00
Μη υποβολή 490,36 * 0,5						
Τόκοι 52 μήνες Χ 0,73 %						
11. Τέλος Επιτηδεύματος			1.300,00		1.300,00	0,00
12. Φόρος Πολυτ. Διαβ.						
13. Διαφορά Συμψηφισμού					0,00	
Σύνολο			3.912,96		20.456,86	16.543,90
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμψηφισμών			1,81		1,81	0,00
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			3.911,15		20.455,05	16.543,90
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή			0,00		0,00	0,00
Ποσό που επιστράφηκε			0,00		0,00	0,00
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			3.911,15		20.455,05	16.543,90

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

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.