



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 13 / 10 / 2020

Αριθμός Απόφασης 2179

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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 (Β' 1440),
- δ. της Α 1122/31-05-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 2088),

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από **27/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ:**, και της, με **ΑΦΜ:**, κατοίκων αμφοτέρων, κατά της υπ' αριθ. /**23-12-2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** φορολογικού έτους **2014**, που εξέδωσε η προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη της προϊσταμένης της του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, καθώς και την από **23/12/2019** έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **27/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** του, με **ΑΦΜ:**, και της, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης έγινε στις **27/12/2019**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό:

Στον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος **οικονομικού έτους 2014** και **φορολογικού έτους 2014**, δυνάμει των υπ' αριθμ./10-05-2019 και/29-05-2019 εντολών ελέγχου γραφείου της προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013, με αξιοποίηση των δεδομένων του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π), στο οποίο περιλαμβάνονταν οι κινήσεις των τραπεζικών τους λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων για το χρονικό διάστημα από 01/01/2013 έως 31/12/2014.

Από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, στους οποίους ο προσφεύγων και η σύζυγός του ήταν δικαιούχοι ή συνδικαιούχοι, προέκυψαν πιστώσεις μετρητών, μεταφορές χρηματικών ποσών κλπ, οι οποίες, σε όσες περιπτώσεις δεν συσχετιζόνταν με χρεώσεις των τραπεζικών του λογαριασμών και δεν προέκυπτε η αιτία τους, χαρακτηρίστηκαν από την ελέγχουσα φορολογική Αρχή ως **πρωτογενείς πιστώσεις**, για τις οποίες αφού ελήφθησαν υπόψη τα σχετικά υπόμνημα τους, καθώς και η απάντησή τους στο σημείωμα διαπιστώσεων, η ελεγκτική αρχή κατέληξε στο πόρισμά της, το οποίο μαζί με τις διαπιστώσεις της ελεγκτριας, καταγράφεται στην από **23/12/2019** έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος**.

Σύμφωνα με το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

1) Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις:

Ο προσφεύγων κατά το έτος 2013, διατηρούσε ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο κρέατος (και πουλερικών), με έδρα στην οδό, η οποία τηρούσε διπλογραφικά βιβλία και διέκοψε τις εργασίες της στις **31/10/2013**, οπότε και μετασχηματίστηκε βάσει των διατάξεων του ν. 2166/1993 και του ν. 2190/1920 σε Ανώνυμη Εταιρεία με την επωνυμία ".....". Από τον έλεγχο των βιβλίων και των στοιχείων της ατομικής επιχείρησης, προέκυψαν **λογιστικές διαφορές** ποσού **18.542,79€**, οι οποίες, προστέθηκαν στα εκ των βιβλίων προκύπτοντα αποτελέσματα της χρήσης 2013.

2) Εισόδημα από ακίνητα:

Ο προσφεύγων δεν δήλωσε εισόδημα από ακίνητα για το έτος **2013** συνολικού ποσού **1.800€** και για έτος **2014** ποσού **600€**.

3) Εισόδημα από Προσαύξηση περιουσίας

Στον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του, καταλογίστηκε εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας (άρθρου **48§3** του ν. **2238/1994** και άρθρου **21§4** του ν. **4172/2013**), ως εξής:

Οικονομικό / φορολογικό έτος	Εισόδημα προσφεύγοντος	Εισόδημα προσφεύγουσας	Σύνολο
Οικονομικό έτος 2014	1.074.898,42€	534.749,21€	1.609.647,63€
Φορολογικό έτος 2014	57.151,74€	7.164,94€	64.316,68€
Σύνολο	1.132.050,16€	541.914,15€	1.673.964,31€

Μετά τα ανωτέρω, η προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, εξέδωσε τις προσαλλόμενες πράξεις, με τις οποίες καταλόγισε στον προσφεύγοντα τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθμός - Ημερ/ία πράξης	Οριστική Πράξη	Έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρθ. 58 ΚΦΔ	Πρόστιμο αρθ. 53 ΚΦΔ	Εισφορά Αλληλεγγύης	Σύνολο Καταλογισμού
1	 - 23/12/19	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2013	1.629.936,42€	531.757,10€	265.878,55€	279.491,53€	66.378,00€	1.143.505,18€
2	 - 23/12/19	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2014	64.886,68€	21.308,81€	10.665,21€		2.285,25€	34.259,27€
Σύνολα					553.065,91€	276.543,76€	279.491,53€	68.663,25€	1.177.764,45€

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, καθώς και με τα υπ' αριθ. **ΔΕΔ ΕΙ2020ΕΜΠ/26-06-2020** και **ΔΕΔ ΕΙ2020ΕΜΠ/29-09-2020** **υπομνήματα** που υπέβαλαν στην υπηρεσία μας, ζητούν την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** της υπ' αριθμ.**/23-12-2019** Οριστικής πράξης **φορολ. έτους 2014**, προβάλλοντας ότι:

- 1) Η φορολογική Αρχή έκανε εσφαλμένη εφαρμογή και ερμηνεία διατάξεων νόμου:
 - 1.1) Ως προς την έννοια του μεγάλου ποσού που μπορεί να λογιστεί ως προσαύξηση περιουσίας
 - 1.2) Ως προς την ανάλωση κεφαλαίου – επίκληση εισοδήματος παρελθόντων ετών για την κάλυψη των αμφισβητούμενων πιστώσεων – Προσκόμιση τροποποιημένου πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου
 - 1.3) Ως προς τις καταθέσεις σε λογαριασμούς, που προήλθαν από προγενέστερες αναλήψεις και από το ταμείο της ατομικής επιχείρησης
- 2) Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας καθώς η αρμόδια φορολογική αρχή προέβη σε πλημμελή εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών, των προσκομισθέντων στοιχείων αλλά και σε εσφαλμένη ερμηνεία νομοθετικών διατάξεων που ρυθμίζουν τόσο τις διατάξεις όσο και την έννοια της προσαύξησης περιουσίας,
- 3) Το άρθρο 63 του ν. 4172/2013 αντίκειται στο άρθρο 78 του Συντάγματος

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι διαπιστώθηκε για τον προσφεύγοντα **προσαύξηση περιουσίας**, μετά από έλεγχο των κατωτέρω λογαριασμών στους οποίους είναι δικαιούχος ή συνδικαιούχος, οι οποίοι θα αναφέρονται στη συνέχεια της παρούσας με την αντίστοιχη συντομογραφία:

Τράπεζα	Λογαριασμός iban:	Συντομογραφία:	Οικονομικό έτος 2014		Φορολογικό έτος 2014	
			πλήθος πιστώσεων	Σύνολο πιστώσεων	πλήθος πιστώσεων	Σύνολο πιστώσεων
.....					1	3.804,61€
.....			4	5.400,00€	9	39.017,27€
.....			7	619.447,63€		
.....			7	976.800,00€		
.....			3	8.000,00€	4	21.494,80€
Σύνολα			21	1.609.647,63€	14	64.316,68€

Σημειώνεται ότι, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, κατ' αρχήν έγινε ισομερής επιμερισμός των πιστώσεων στους συνδικαιούχους, πλην όμως, από νεότερα στοιχεία που προέκυψαν, διαπιστώθηκε ότι το ποσό που αναλογούσε στον 3^ο συνδικαιούχο των λογαριασμών, και,- γιο των προσφευγόντων, αφορούσε εισόδημα του 1^{ου} από τους προσφεύγοντες και ως εκ τούτου ο επιμερισμός των πιστώσεων των λογαριασμών με τρεις συνδικαιούχους έγινε κατά τα 2/3 στον 1 προσφεύγοντα και κατά 1/3 στη 2^η προσφεύγουσα.

1) Επί των προσκομισθέντων νέων στοιχείων, Κλήση σε ακρόαση, Αναπομπή της υπόθεσης, Παράταση προθεσμίας έκδοσης της παρούσας απόφασης

Επειδή οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, καθώς και με το υπ' αριθμ. **ΔΕΔ..... ΕΙ2020ΕΜΠ/26-06-2020** υπόμνημα, προσκόμισαν μετ' επικλήσεως σε έντυπη και ηλεκτρονική μορφή **νέα στοιχεία**, για τα οποία όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, δεν είχαν τεθεί στην διάθεση του ελέγχου, ήτοι παραστατικά προς αιτιολόγηση των κατωτέρω πιστώσεων:

- ✓ της από 15/01/2013 πίστωσης ποσού 1.053,00€ (**Σχετ. 1.1**)
- ✓ της από 03/04/2013 πίστωσης ποσού 1.500,00€ (**Σχετ. 1.2**)
- ✓ της από 10/10/2013 πίστωσης ποσού 2.000,00€ (**Σχετ. 1.3**)
- ✓ της από 11/11/2013 πίστωσης ποσού 1.000,00€ (**Σχετ. 1.4**)
- ✓ της από 11/11/2013 πίστωσης ποσού 1.400,00€ (**Σχετ. 1.5**)

- ✓ της από 07/02/2014 πίστωσης ποσού 1.321,66€ (**Σχετ. 1.6**)
- ✓ της από 29/12/2014 πίστωσης ποσού 1.030,00€ (**Σχετ. 1.7**)
- ✓ Τροποποιημένος Πίνακας Ανάλωσης Κεφαλαίου (**Σχετ. 2.1**)

Περαιτέρω προσκόμισαν

- ✓ Αναδιατυπωμένη καρτέλα δοσοληπτικού λογαριασμού ιδιοκτήτη (**Σχετ. 3.1**)
- ✓ Αναθεωρημένο ημερήσιο υπόλοιπο ταμείου της ατομικής επιχείρησης (**Σχετ. 3.2**)
- ✓ Κινήσεις των τραπεζικών τους λογαριασμών της και, καθώς και τραπεζικά παραστατικά (**Σχετ. 3.3**) καθώς και
- ✓ Εκτύπωση κινήσεων του υπ' αριθμ. λογαριασμού της (**Σχετ. 4**)

Περαιτέρω, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 63§5 του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως ισχύει, όπου ορίζεται ότι «... Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση», με το υπ' αριθμ. **ΔΕΔ..... ΕΞ2020ΕΜΠ/30-06-2020** έγγραφο της υπηρεσίας μας, οι προσφεύγοντες **κλήθηκαν σε ακρόαση**. Η προφορική ακρόαση των προσφευγόντων, οι οποίοι παρέστησαν δια του αντικλήτου τους, πραγματοποιήθηκε στα γραφεία της υπηρεσίας μας την 06/07/2020 ημέρα Δευτέρα και ώρα 10:00 π.μ. Κατά την ακρόαση ο αντίκλητος των προσφευγόντων αναφέρθηκε κυρίως στις αμφισβητούμενες πιστώσεις που προήλθαν από αναλήψεις από το ταμείο της ατομικής επιχείρησης του 1^{ου} από τους προσφεύγοντες, χωρίς να γίνεται σχετική εγγραφή στα βιβλία σε σχετικό δοσοληπτικό λογαριασμό του ιδιοκτήτη αυτής, προς επίρρωση δε των ανωτέρω, συντάχθηκε του υπ' αριθμ. **/06-07-2020** πρακτικό ακρόασης.

Κατόπιν αυτών, δεδομένου ότι με την ενδικοφανή προσφυγή και το υπόμνημα προσκομίστηκαν νέα στοιχεία και προβλήθηκαν νέοι ισχυρισμοί, με την υπ' αριθμ. **/06-07-2020 Πράξη** του προϊσταμένου της υπηρεσίας μας αποφασίστηκε η **αναπομπή** της υπόθεσης στην φορολογική αρχή που διενήργησε τον έλεγχο και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, την οποία διαβιβάσαμε με το υπ' αριθμ. **ΔΕΔ..... ΕΞ 2020 ΕΜΠ/07-07-2020** έγγραφό μας, προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ή έρευνες), ως προς τα προαναφερθέντα στοιχεία, να αποστείλει στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το σχετικό της πόρισμα και εφόσον από τις επαληθεύσεις αυτές διαφοροποιούνται τα αρχικά πορίσματα του ελέγχου να γίνει επαναπροσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος.

Σε απάντηση αυτών η ελεγκτική αρχή με το υπ' αριθμ. **/04-08-2020** έγγραφό της (**ΔΕΔ ΕΙ2020ΕΜΠ/10-08-2020**), μας διαβίβασε το από 04/08/2020 Σημείωμα πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, στο οποίο θα αναφερθούμε κατά περίπτωση στη συνέχεια της παρούσας.

Περαιτέρω, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63§5 του ν. 4174/2013 (Α' 170) όπου ορίζεται ότι «Με απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, που εκδίδεται πριν από την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών και κοινοποιείται στον υπόχρεο, η εν λόγω προθεσμία δύναται να παρατείνεται άπαξ για τριάντα (30) ημέρες, σε περίπτωση που προσκομισθούν από τον υπόχρεο νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών κατά τις τελευταίες τριάντα (30) ημέρες πριν από την πάροδο της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής», και της κατ' εξουσιοδότηση του του άρθρου 6§5 της από **30.03.2020 Π.Ν.Π** (Α' 75), όπως κυρώθηκε με το άρθρο 1 του ν. 4684/2020 (Α' 86) εκδοθείσας με αρ. **A 1122/31-05-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ** (Β' 2088), σύμφωνα με την οποία «Η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Α' 170), που δεν έχει συμπληρωθεί από την 1η Ιουνίου 2020 έως και την 31η Ιουλίου 2020, εφόσον έως και την 1η Ιουνίου 2020 δεν έχει εκδοθεί η σχετική απόφαση επί ενδικοφανούς προσφυγής,

παραιτείται έως και τις 30.9.2020», δεδομένου ότι οι προσφεύγοντες με το υπ' αριθμ. **ΔΕΔ ΕΙ2020ΕΜΠ/29-09-2020, νέο υπόμνημά τους** που υπέβαλαν στην υπηρεσία μας, προσκόμισαν με επίκληση περαιτέρω **νέα στοιχεία**, τα οποία όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, δεν είχαν τεθεί στην διάθεση του ελέγχου, ήτοι: Παράρτημα 1: Αναλυτική Απεικόνιση Λογιστικών Εγγραφών διόρθωσης ταμείου και δοσοληπτικού λογαριασμού ιδιοκτήτη (**Σχ. 1**), Παράρτημα 2: Αναλυτικό Καθολικό (Καρτέλα) Ταμείου με Ενσωματωμένη την Απογραφή και τις Διορθωτικές Εγγραφές (**Σχ. 2**), Παράρτημα 3: Αναλυτικό Καθολικό (Καρτέλα) Τραπεζικού Λογαριασμού Όψεως με Ενσωματωμένη την Απογραφή και τις Διορθωτικές Εγγραφές (**Σχ. 3**), Παράρτημα 4: Αναλυτικό Καθολικό (Καρτέλα) Δοσοληπτικού Λογαριασμού Ιδιοκτήτη με Ενσωματωμένο το Υπόλοιπο Απογράφης και τις Διορθωτικές Εγγραφές (**Σχ. 4**), με την υπ' αριθμ./29-09-2020 **Απόφαση** του προϊσταμένου της υπηρεσίας **παρατάθηκε** η ανωτέρω προθεσμία, όπως αυτή έχει διαμορφωθεί μετά την υπ' αριθμ. Α 1122/31-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ήτοι 30/09/2020) για την έκδοση απόφασης επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, **για τριάντα (30) ημέρες** και σύμφωνα με τα ανωτέρω **η προθεσμία για έκδοση απόφασης ολοκληρώνεται στις 30/10/2020.**

2) Ως προς την προσαύξηση περιουσίας

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013** (Α' 167), ορίζεται ότι: «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 σύμφωνα με την εγκύκλιο του Υπ. Οικ **ΠΟΛ 1095/2011**, διευκρινίστηκε μεταξύ των άλλων ότι: «... **3)** Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. **4)** Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, στίπια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. **5)** Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες. ... **7)** Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται. **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 ΚΦΕ. **9)** Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.... **11)** Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. **12)** Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος».

Επειδή, με την αριθ. **Δ12Α 1164337 ΕΞ2014/11-12-2014** εγκύκλιο του Υπ.Οικ, διευκρινίστηκε ότι «... 4. Όμως, δεν απαιτείται η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης όταν στα πλαίσια και κατά τη διάρκεια του

διενεργούμενου ελέγχου παρέχονται από τον φορολογούμενο διευκρινίσεις ή προσκομίζονται από το φορολογούμενο υποστηρικτικά έγγραφα ή άλλα στοιχεία ή υποβάλλονται έγγραφα, τα οποία παραλαμβάνει η φορολογική αρχή με απλή αίτηση του φορολογούμενου» που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της,....».

Επειδή με το υπ' αριθ. **ΔΕΑΦΑ1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015** έγγραφο του Υπ. Οικ. διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: **«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 παρ. 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 προσαύξή της. **5)** Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 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. **6)** Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά. **7)** Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (πχ τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κλπ). **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 παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994».

Επειδή όπως έχει κριθεί από το **ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές:**

(σκέψη 7): «... Εξάλλου, ... 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. Κατ' ακολουθίαν, 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. ... 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 δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιπαθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του ..., 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...»

(σκέψη 13): «Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους. Εξάλλου, ναι μεν η εισαγωγή (κατάθεση) χρηματικού ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου ενδέχεται να συνιστά ή να αντιστοιχεί σε «προσαύξηση [της] περιουσίας» του, κατά την έννοια της ίδιας διάταξης, αλλά, πάντως, είναι εμφανές ότι η μεταφορά χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου σε άλλον τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι επταύξανει την περιουσία του ..., τουλάχιστον εφόσον αυτός είναι ο μοναδικός δικαιούχος του πρώτου λογαριασμού»,

(σκέψη 18): «... 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 επιμυσθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων...».

Επειδή η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας του φορολογούμενου, πρέπει να εδράζεται σε “μεγάλα ποσά”, για τα οποία ο φορολογούμενος οφείλει να γνωρίζει την προέλευσή τους. Η έννοια δε “μεγάλα ποσά” εξειδικεύεται κατά περίπτωση ανάλογα με το προφίλ και την οικονομική δυνατότητα του φορολογούμενου και ως εκ τούτου η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το επάγγελμά του, το είδος των εισοδημάτων του, την περιοδικότητα των καταθέσεών του, το

πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ, το δε πθέμενο όριο καταθέσεων πάνω από το οποίο θα πρέπει να ζητείται από τον φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας πίστωσης πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος ουσιαστικά να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα,

Επειδή όπως έχει κριθεί από το **ΣτΕ** ο κοινός νομοθέτης δεν εμποδίζεται, κατ' αρχήν, να θεσπίζει τρόπους τεκμαρτού προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, οφείλει όμως και στην περίπτωση αυτή να αποβλέπει στη φορολόγηση πράγματι υφισταμένων, κατά τ' ανωτέρω, στοιχείων, καταστρώνοντας προς τούτο τεκμήρια αφ' ενός μεν συνάδοντα με τα διδάγματα της κοινής πείρας, αφ' ετέρου δε μαχητά για το φορολογούμενο. Σύμφωνα δε με την κείμενη νομολογία, τα τεκμήρια αποτελούν **συνταγματικώς ανεκτό τρόπο προσδιορισμού της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας** του φορολογουμένου, δεδομένου ότι τόσο η βάση των τεκμηρίων (διάθεση του αναγκαίου για την πραγματοποίηση της δαπάνης εισοδήματος), όσο και τα συμπεράσματά τους (ύπαρξη αντίστοιχου εισοδήματος που διατέθηκε για τη δαπάνη), συνάδουν προς τα **δεδομένα της κοινής πείρας** και **είναι μαχητά** (ΣτΕ 2504/1991 επταμ, 2919/1999 επταμ, 1576/2002 επτ., 1340/2003, 1742/2013),

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι με βάση τη νομολογία (**ΣτΕ 884/2016**), η προσαύξηση περιουσίας πρέπει να εδράζεται σε μεγάλα ποσά, ενώ από την υπηρεσία μας (**ΔΕΔΑΘ 1928/2018**) έχει κριθεί ότι δεν αποτελεί «μεγάλο ποσό» το όριο των 1.000€ για κάθε συνδικαιούχο, και ειδικότερα των ποσών των πιστώσεων μέχρι 1.000€, που αναγράφονται στις σελίδες 7 – 11 της ενδικοφανούς προσφυγής, συνολικού ποσού 10.337,63€,

Επειδή από τον έλεγχο, αφού ελήφθη υπόψη το προφίλ των προσφευγόντων, εξαιρέθηκαν και δεν δόθηκαν προς αιτιολόγηση πιστώσεις μέχρι του ποσού των 1.000€, χωρίς να ληφθεί υπόψη το πλήθος των συνδικαιούχων κάθε λογαριασμού,

Επειδή με την υπ' αριθμ. **1928/2018** Απόφαση της υπηρεσίας μας, κρίθηκε ότι **δεν αποτελούν ελεγκτέα προσαύξηση περιουσίας ποσά καταθέσεων μετρητών μέχρι 1.000€ ανά συνδικαιούχο** ανάλογα με το προφίλ του φορολογουμένου,

Επειδή από τις αιτιολογίες των πιστώσεων που αναφέρονται στις σελίδες 7 – 9 της ενδικοφανούς προσφυγής, προκύπτει ότι μέρος αυτών συνολικού ποσού 4.150€ αφορούν καταθέσεις μετρητών από τους προσφεύγοντες, ενώ οι υπόλοιπες αφορούν καταθέσεις από τρίτους, καταθέσεις επιταγών κλπ,

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη το προφίλ των προσφευγόντων, όπως προκύπτει από τα δηλωθέντα εισοδήματά τους, την κείμενη νομολογία (**ΣτΕ 884/2016**), καθώς και τους κανόνες της **λογικής** και τα διδάγματα της **κοινής πείρας**, γίνεται μερικά δεκτός ο ισχυρισμός των προσφευγόντων, ότι τα κατωτέρω ποσά **καταθέσεων μετρητών** (ήτοι μέχρι 2.000€ ανά τελικώς ελεγχόμενο συνδικαιούχο), **δεν αποτελούν την αληθή έννοια της προσαύξηση περιουσίας (μη ελεγκτέα)** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994 και πρέπει να **διαγραφούν**:

α/α Σημει- ώματος	REC ID	Τράπεζα	Λογ/μός	Περιγραφή κωδ. Συναλλαγής τράπεζας	Αιτιολογία	Ημερ/νία κατάθεσης	Πρωτογενείς Πιστώσεις	Συνόλο όλα	ποσά του υπόχρεου που διανόφονται	ποσά της συζύγου που διανόφονται
202	13107	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	13/2/2014	1.000,00€	1	1.000,00€	0,00€
203	13115	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	26/3/2014	1.000,00€	1	1.000,00€	0,00€
204	13127	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	7/5/2014	1.000,00€	1	1.000,00€	0,00€
206	13115	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	28/5/2014	1.150,00€	1	1.150,00€	0,00€
Σύνολα 2013							4.150,00€		4.150,00€	0,00€

Σημειώνεται ότι οι εν λόγω πιστώσεις δύναται να προέρχονται και από επανακαταθέσεις προγενεστερώς αναληφθέντων ποσών, όπως δέχεται η ελεγκτική φορολογική αρχή με το από 04/08/2020 Σημείωμα πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων που συντάχθηκε εξαιτίας της πράξης αναπομπής του προϊσταμένου της υπηρεσίας μας.

3) Ως προς τις πιστώσεις που προσκομίζονται νέα στοιχεία

Επειδή οι προσφεύγοντες για τις κατωτέρω πιστώσεις προσκομίζουν και επικαλούνται νέα στοιχεία:

α/α Σημει- ώματος	REC ID	Τράπεζα	Λογισμός	Περιγραφή κωδ. Συναλλαγής τράπεζας	Αιτιολογία	Ημερίνα κατάθεσης	Πρωτογενείς Πιστώσεις	Συνδυασ- μός	Αναλογούντα ποσό στον υπόλογο	Αναλογούντα ποσό στη σύζυγο	Σχετικά ενδικοφανούς
197	13082	.....	.....	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	7/1/2014	1.515,61€	1	1.515,61€		Σχετ. 1.6
201	13102	.....	.....	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	7/2/2014	1.321,66€	1	1.321,66€		Σχετ. 1.6
213	13202	.....	.....	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	.....	29/12/2014	1.030,00€	1	1.030,00€		Σχετ. 1.7
Σύνολα 2014							3.867,27€		3.867,27€	0,00€	

Επειδή για τις εν λόγω πιστώσεις οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι:

- Για την πίστωση της **7/1/2014** ποσού **1.515,61€**, ότι αφορά είσπραξη από την, η οποία είναι πελάτης της εταιρείας και από συνήθεια κατέθεσε στον ατομικό λογαριασμό του 1^{ου} προσφεύγοντος, προσκομίστηκε δε στον έλεγχο η οικεία απόδειξη είσπραξης, ενώ με την παρούσα προσκομίζεται η καρτέλα του πελάτη (**Σχετ. 1.6**).
- Για την πίστωση της **07/02/2014** ποσού **1.321,66€**, ότι αφορά είσπραξη από την, η οποία είναι πελάτης της εταιρείας και από συνήθεια κατέθεσε στον ατομικό λογαριασμό του 1^{ου} προσφεύγοντος, προσκομίζει δε και επικαλείται την υπ' αρ/11-11-2013 απόδειξη είσπραξης, και την καρτέλα του πελάτη (**Σχετ. 1.6**).
- Για την πίστωση της **29/12/2014** ποσού **1.030€**, ότι αφορά είσπραξη μετρητών από την πελάτη, πελάτη της εταιρείας και από συνήθεια κατέθεσε στον ατομικό λογαριασμό του 1^{ου} προσφεύγοντος, προσκομίζει δε και επικαλείται την υπ' αρ./11-11-2013 απόδειξη είσπραξης, και την καρτέλα του πελάτη (**Σχετ. 1.7**).

Επειδή οι εν λόγω ισχυρισμοί, εξετάστηκαν από τη φορολογική αρχή που διενήργησε τον έλεγχο και στην από 03/02/2020 έκθεση απόψεων που παρελήφθη από την υπηρεσία μας μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή, αναφέρονται κατά περίπτωση αυτή τα εξής:

- Για την πίστωση της **7/1/2014** ποσού **1.515,61€**, «Μέχρι την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο προς απόδειξη της πηγής, της αιτίας κατάθεσης ή της φορολόγησής ή της απαλλαγής του ποσού αυτού από την φορολογία όπως προβλέπεται από το άρθρο 39 του Ν.4174/2013. Με την ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίστηκαν νεότερα στοιχεία. ... **Κρίνουμε ότι δεν πρέπει να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός των προσφευγόντων καθόσον δεν αποδείχθηκε η πηγή, η αιτία κατάθεσης, ή φορολόγηση του ποσού, ή η απαλλαγή του λόγω συγκεκριμένων διατάξεων**».
- Για την πίστωση της **07/02/2014** ποσού **1.321,66€**, «Μέχρι την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο προς απόδειξη της πηγής, της αιτίας κατάθεσης ή της φορολόγησής ή της απαλλαγής του ποσού αυτού από την φορολογία όπως προβλέπεται από το άρθρο 39 του Ν.4174/2013. Με την ενδικοφανή προσφυγή προσκομίστηκε αντίγραφο της υπ' αριθ. Σειρά/07-02-2014 απόδειξης είσπραξης της επιχείρησης ".....", προς τον πελάτη καθώς και αντίγραφο της καρτέλας με ανοιχτό υπόλοιπο πριν την πίστωση ποσού 1.488,36€. **Από τα στοιχεία αυτά προκύπτει η πηγή και η αιτία της πίστωσης, δεν προκύπτει όμως η φορολόγηση του ποσού**. ... **Κρίνουμε ότι δεν πρέπει να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός των προσφευγόντων**».
- Για την πίστωση της **29/12/2014** ποσού **1.030€**, «Μέχρι την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο προς απόδειξη της πηγής, της αιτίας κατάθεσης ή της φορολόγησής ή της απαλλαγής του ποσού αυτού από την φορολογία όπως προβλέπεται από το άρθρο 39 του Ν.4174/2013. Με την ενδικοφανή προσφυγή προσκομίστηκε αντίγραφο της υπ' αριθ. Σειρά/02-01-2015 απόδειξης είσπραξης της επιχείρησης "....." προς την πελάτισσα» καθώς και αντίγραφο της καρτέλας με ανοιχτό υπόλοιπο πριν την πίστωση ποσού 7.526,88€. **Από τα στοιχεία αυτά προκύπτει η πηγή και η αιτία της πίστωσης, δεν προκύπτει όμως η φορολόγηση του ποσού**. ... **Κρίνουμε ότι δεν πρέπει να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός των προσφευγόντων**».

Επειδή, ως προς τις πιστώσεις της **07/02/2014** ποσού **1.321,66€** και της **29/12/2014** ποσού **1.030€**, μετά την προσκόμιση των νέων στοιχείων, αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσης αυτών, πλην όμως από την ελέγχουσα υπηρεσία κρίθηκε ότι δεν πρέπει να γίνουν δεκτοί οι ισχυρισμοί καθόσον δεν προκύπτει η φορολόγηση αυτών. Δεδομένου όμως ότι αποδείχθηκε η πηγή (κατάθεση από πελάτη της) και η αιτία (εμπορικές συναλλαγές της εταιρείας), οι εν λόγω πιστώσεις **δεν αποτελούν**

προσαύξηση περιουσίας, και πρέπει να γίνουν **δεκτοί** οι σχετικοί ισχυρισμοί των προσφευγόντων.

Περαιτέρω, για την πίστωση της **7/1/2014** ποσού **1.515,61€**, δεδομένου ότι προσκομίστηκε η καρτέλα του πελάτη, από την οποία προκύπτει ότι με την υπ' αριθμ./07-01-2014 απόδειξη είσπραξης εισπράχθηκε το ποσό των 1.515,61€, πρέπει να γίνει **δεκτός** ο ισχυρισμός των προσφευγόντων καθόσον αποδείχθηκε ότι η εν λόγω ΑΕ εισέπραξε την ίδια μέρα με την πίστωση, το ίδιο ποσό της πίστωσης.

Ως εκ τούτου, οι εν λόγω πιστώσεις συνολικού **ποσού 3.867,27€**, **δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας** των προσφευγόντων, δεδομένου ότι αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία αυτών, πρέπει δε **να διαγραφούν** από την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας του 1^{ου} προσφεύγοντος.

4) Ως προς την δυνατότητα κατάθεσης μετρητών από συσσωρευμένα, φορολογηθέντα και μη αναλωθέντα εισοδήματά του από προηγούμενες χρήσεις, τα οποία κατείχαν σε μετρητά

Επειδή οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και τα ανωτέρω υπομνήματά τους, ισχυρίζονται ότι η πίστωση μετρητών της **13/01/2014** ποσού **2.500€**, προέρχεται από συσσωρευμένα, φορολογηθέντα και μη αναλωθέντα εισοδήματά τους από προηγούμενες χρήσεις, τα οποία κατείχαν σε μετρητά. Για το σκοπό αυτό προσκομίζουν και επικαλούνται τροποποιημένο πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου διαφοροποιημένο ως προς την απεικόνιση της λήψης δανείου ύψους 1.000.000€ και την αφαίρεση των ποσών που καταβλήθηκαν για την εξυπηρέτηση του. (**Σχ. 2.1**),

Επειδή ο εν λόγω νέος ισχυρισμός, εξετάστηκε από τη φορολογική αρχή που διενήργησε τον έλεγχο και στην από 03/02/2020 έκθεση απόψεων που παρελήφθη από την υπηρεσία μας μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή, αναφέρονται για την περίπτωση αυτή τα εξής:

«Οι προσφεύγοντες επικαλούνται ανάλωση κεφαλαίου των ετών 2005-2012 προς δικαιολόγηση της προσδιορισθείσας προσαύξησης περιουσίας.

Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις παραγράφους 1 και 3 της υπ' αριθ. Πρωτ. **ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5-11-2015** εγκυκλίου του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα της Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης Α' «Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών»:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15, 16, 17, 18 και 19 του ν. 2238/1994, καθώς και σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίου και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, προβλέπεται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό που προσδιορίζεται με τα ως άνω σχετικά άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό εισόδημά του. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ανωτέρω νόμου, η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων περιορίζεται ή καλύπτεται μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο.

3. Τα ως άνω αναφερόμενα στις παραγράφους 1 και 2 ίσχυαν για υποθέσεις και διαχειριστικές περιόδους μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2013. Από την 1 Ιανουαρίου 2014 και μετά, ισχύουν οι διατάξεις των άρθρων 30, 31, 32, 33 και 34 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α') όπως αυτές έχουν ερμηνευτεί με την ΠΟΛ.1076/26.3.2015. Συγκεκριμένα οι διατάξεις περί ανάλωσης κεφαλαίου αναφέρονται στην περίπτωση ζ', της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013, ερμηνεύθηκαν με την ΠΟΛ.1076/26.3.2015 και δεν έχουν διαφοροποιηθεί σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν με τον ν. 2238/1994.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η ανάλωση κεφαλαίου δύναται να μειώσει την προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων που προσδιορίζεται βάσει των διατάξεων των άρθρων 15, 16, 17, 18 του ν. 2238/1994 ή των άρθρων 30, 31, 32, 33 του ν. 4172/2013. Σε καμία περίπτωση η ανάλωση κεφαλαίου δεν δύναται να μειώσει την προσαύξηση περιουσίας καθ' όσον κατά τον υπολογισμό αυτής λαμβάνονται υπόψη τόσο πραγματικά όσο και τεκμαρτά μεγέθη ενώ δεν λαμβάνονται υπόψη όλες οι πραγματικές δαπάνες του φορολογούμενου. Αντιθέτως, προς μείωση της προσαύξησης περιουσίας λαμβάνονται υπόψη μόνο τα πραγματικά εισοδήματα και λοιπά έσοδα των φορολογουμένων εφόσον αποδεικνύεται ότι αυτά δεν έχουν διατεθεί από τον φορολογούμενο προς πραγματοποίηση δαπανών.

Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παρ. 6 της παραγράφου Β' «Προσαύξηση περιουσίας» της υπ' αριθ. Πρωτ. **ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5-11-2015** εγκυκλίου του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα της Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης: 6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων

που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), **πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.**

Οι προσφεύγοντες μέσω της ανάλωσης κεφαλαίου επικαλούνται **δάνειο ποσού 1.000.000,00€** το οποίο καταχώρησαν στο **οικονομικό έτος 2007** του τροποποιημένου πίνακα ανάλωσης που κατέθεσαν με την ενδικοφανή προσφυγή (σχ. 2.1) ενώ καταχώρησαν το κόστος εξυπηρέτησης αυτού συνολικού ποσού 626.796,71 € έως 31/12/2012 (τους τόκους) στα οικονομικά έτη 2007 - 2013.

Το υπόψιν δάνειο δεν είχε καταχωρηθεί στην Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος ενώ δεν προσκομίσθηκε αντίγραφο της σύμβασης παρά το γεγονός ότι υπάρχει υποχρέωση βάσει της προαναφερόμενης εγκυκλίου.

Βάσει των ανωτέρω, η ανάλωση κεφαλαίου την οποία οι προσφεύγοντες επικαλούνται με την κατατεθείσα ενδικοφανή προσφυγή **δεν δύναται να μειώσει την προσαύξηση περιουσίας** ενώ όσον αφορά το επικαλούμενο δάνειο παρατηρούμε τα κάτωθι:

1) Δεν προσκομίσθηκε αντίγραφο της σύμβασης του δανείου από την οποία να προκύπτει ο λόγος για τον οποίον λήφθηκε, αν δηλαδή πρόκειται για επαγγελματικό, καταναλωτικό ή στεγαστικό δάνειο. Στην περίπτωση που το δάνειο έχει ληφθεί για επαγγελματικούς σκοπούς και έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης, δεν λαμβάνεται υπόψιν για την μείωση της προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίων βάσει των διατάξεων της Φορολογίας Εισοδήματος ούτε λαμβάνεται υπόψιν για μείωση της προσαύξησης περιουσίας.

2) Δεν προσκομίσθηκε η κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού στον οποίον έχει κατατεθεί προκειμένου να διαπιστωθεί τυχόν ανάληψη αυτού και η δικαιολόγηση ή μη ύπαρξης ρευστών διαθέσιμων στα χέρια των φορολογουμένων.

3) Δεδομένου ότι κατά τον ισχυρισμό των προσφευγόντων στο διάστημα των ετών 2006-2012 λήφθηκε δάνειο ποσού 1.000.000,00€ με συνολικό κόστος εξυπηρέτησης αυτού έως 31/12/2012 ποσού 626.796,71€, **δεν θα υπήρχε εναπομείναν υπόλοιπο βάσει της ανάλωσης κεφαλαίου χωρίς το εν λόγω δάνειο** καθόσον οι προσφεύγοντες επικαλούνται υπόλοιπο διαθέσιμο κεφάλαιο ποσού 364.721,23€ στις 31/12/2012 και το συνολικό όφελος από το δάνειο είναι 373.203,29€ (1.000.000,00-626.796,71). Συνεπώς πρόκειται για διαθέσιμο κεφάλαιο μικρότερο του οφέλους που προέρχεται από το δάνειο»

Επειδή δεν προσκομίσθηκαν δικαιολογητικά για την χορήγηση του εν λόγω δανείου και συγκεκριμένα αντίγραφο της σύμβασης του δανείου από την οποία να προκύπτει ο λόγος για τον οποίον λήφθηκε, καθώς και η κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού στον οποίον έχει κατατεθεί αυτό, παρά μόνο η εκταμίευση αυτού, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΔΕΑΦ Α1144110ΕΞ2015/05-11-2015, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων **απορρίπτεται**, όπως προτείνει και η ελεγκτική αρχή με την έκθεση απόψεων και αποδέχεται η υπηρεσία μας, δεδομένου ότι αντίγραφο των απόψεων της ελεγκτικής αρχής τους χορηγήθηκε μετά από αίτησή τους με το υπ' αρ. ΔΕΔ.....ΕΞ2020ΕΜΠ/21-05-2020 έγγραφο της υπηρεσίας μας, και ως εκ τούτου ενώ γνώριζαν για τις εν λόγω ελλείψεις, δεν προσκόμισαν τα σχετικά δικαιολογητικά με τα επόμενα υπομνήματά τους.

Ως εκ τούτου οι προσφεύγοντες δεν είχαν την αποταμιευτική δυνατότητα να κατέχουν μετρητά κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης (01/01/2013).

5) Ως προς τις καταθέσεις σε λογαριασμούς, που προήλθαν από προγενέστερες αναλήψεις - επανακαταθέσεις.

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι από την επεξεργασία των τραπεζικών του λογαριασμών προκύπτουν αναλήψεις μετρητών που δεν δαπανήθηκαν μπορούσαν να επανακατατεθούν, οι οποίες αναγράφονται στον Πίνακα Β' του 1^{ου} υπομνήματος.

Επειδή οι εν λόγω ισχυρισμοί, εξετάστηκαν από τη φορολογική αρχή που διενήργησε τον έλεγχο και στην από 03/02/2020 έκθεση απόψεων που παρελήφθη από την υπηρεσία μας μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή, αναφέρονται για την περίπτωση αυτή τα εξής:

«**Α)** Όσον αφορά τις προθεσμιακές καταθέσεις που επικαλούνται οι προσφεύγοντες παρατηρούμε τα κάτωθι:

Όπως αναφέρεται και στην συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, από την κίνηση του υπ' αριθ. λογαριασμού της προκύπτει ότι ο λογαριασμός αυτός χρεώθηκε στις 14/12/2012 με το ποσόν 1.000.000€ το οποίο μεταφέρθηκε σε προθεσμιακή κατάθεση με πίστωση την ίδια ημερομηνία του προθεσμιακού λογαριασμού υπ' αριθ..... της και άνοιγμα ομολόγου νο 8. Στις 15/04/2013 το ποσόν του 1.000.000€ κατά την λήξη

της προθεσμίας μεταφέρθηκε στον καταθετικό λογαριασμό υπ' αριθ. GR της Όλες οι αναλήψεις που έγιναν από 15/04/2013 και μεταγενέστερα, από τον λογαριασμό αυτόν έχουν συσχετισθεί από τον έλεγχο με λοιπές καταθέσεις ή πληρωμές εξόδων. Συνεπώς, το ποσόν της προθεσμιακής κατάθεσης που επικαλείται ο ελεγχόμενος δεν χρησιμοποιήθηκε για την κατάθεση των πιστώσεων που απετέλεσαν κατά τον έλεγχο προσαύξηση περιουσίας.

Β) Οι υπό κρίση πιστώσεις που απετέλεσαν προσαύξηση περιουσίας αφορούσαν πρωτογενείς πιστώσεις, δηλαδή δεν προέρχονται από μεταφορά από άλλους λογαριασμούς καθ' όσον κατά τον έλεγχο έγινε διασταύρωση μεταξύ των λογαριασμών με αποτέλεσμα όσες από τις πιστώσεις αποτελούσαν μεταφορές από άλλους λογαριασμούς να μην συμπεριληφθούν στα αιτήματα παροχής πληροφοριών που κοινοποιήθηκαν στους προσφεύγοντες. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του Ν.4174/2013 «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, 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 το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις». Οι προσφεύγοντες δεν επικαλέστηκαν αναλήψεις από τους λογαριασμούς προκειμένου να αποδείξουν την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης των πιστώσεων. Συνεπώς, σε καμία περίπτωση δεν αποδείχθηκε η ανακατανομή ήδη σχηματισθέντος και προσηκόντως φορολογηθέντος διαθεσίμου κεφαλαίου.

Γ) Όλες οι πιστώσεις που απετέλεσαν προσαύξηση περιουσίας δεν αποδείχθηκε ότι προέρχονται από ήδη σχηματισθέντα διαθέσιμα κεφάλαια προγενέστερων ετών καθ' όσον δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία προς απόδειξη αυτού..

Επειδή μετά την υπ' αριθμ. /06-07-2020 **Πράξη Αναπομπής** του προϊσταμένου της υπηρεσίας μας, η ελέγχουσα φορολογική αρχή, διενήργησε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις και μας απέστειλε το από **04/08/2020 σημείωμα συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων**, στο οποίο αναφέρονται για την εν λόγω περίπτωση τα εξής:

«Επανακαταθέσεις μετρητών. Οι προσφεύγοντες αναφέρουν ότι χρησιμοποιούν προσωπικούς λογαριασμούς για ανάγκες της επιχείρησης, ότι δηλαδή μεταφέρουν χρήματα από προσωπικούς λογαριασμούς προς την επιχείρηση, και το αντίθετο θεωρώντας μια τσέπη - ένα ταμείο τόσο την προσωπική χρηματική ρευστότητα ως ιδιώτες όσο και την επιχειρηματική ρευστότητα.

Κατόπιν τούτου και με το δεδομένο ότι δεν καλύπτονται όλες οι δαπάνες - αγορές της επιχείρησης μέσω του τραπεζικού συστήματος αλλά το μεγαλύτερο μέρος αυτών, τα ποσά των αναλήψεων από προσωπικούς λογαριασμούς που πραγματοποιήθηκαν έως 31/10/2013 είναι πιθανόν να έχουν χρησιμοποιηθεί για τις ανάγκες της επιχείρησης, χωρίς όμως αυτό να μπορεί να ελεγχθεί με ακρίβεια λόγω της εσφαλμένης τακτικής του επιχειρηματία. Κατόπιν ελέγχου των αναφερομένων από τους προσφεύγοντες στο κατατεθέν συμπληρωματικό Υπόμνημα, συντάξαμε τους παρακάτω πίνακες με τις θέσεις της Υπηρεσίας μας σχετικά με τους ισχυρισμούς των προσφευγόντων.

Ο πίνακας Ι περιλαμβάνει τις απόψεις της Υπηρεσίας μας σχετικά για τις αναλήψεις μετρητών των ετών 2013 και 2014 που επικαλούνται οι προσφεύγοντες και ο πίνακας ΙΙ περιλαμβάνει τις πιστώσεις του έτους 2014 που δεν είχαν αιτιολογηθεί επαρκώς από τους προσφεύγοντες και απετέλεσαν προσαύξηση περιουσίας κατά τον έλεγχο, με την προσθήκη νέας στήλης με τις θέσεις του ελέγχου.

ΠΙΝΑΚΑΣ Ι							
ΑΠΟΨΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΑΝΑΛΗΨΕΙΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΕΤΩΝ 2013 ΚΑΙ 2014 ΠΟΥ ΔΕΝ ΔΑΠΑΝΗΘΗΚΑΝ							
REC-ID	Τράπεζα	Λογαριασμός	Ημερ/νία	Ποσό	Χαρακτηρισμός προσφευγόντων	Απόψεις Υπηρεσίας	
						Αιτιολογία	Συνολ. Ποσό
10876			22/02/2013	2.000,00	ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΘΕΙ ΓΙΑ ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΩΝ REC ID 11109 /3-4-13 και REC ID 11110/3-4-13	Το συγκεκριμένο ποσόν δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για επανακατάθεση καθ' όσον μέσω τραπεζικών λογαριασμών του επιχειρηματία καλύπτονται και ανάγκες της επιχείρησης έως 31/10/2013	0
11004			15/03/2013	2.000,00	ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΘΕΙ ΓΙΑ ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΩΝ REC ID 11109 /3-4-13 και REC ID 11110/3-4-13	Το συγκεκριμένο ποσόν δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για επανακατάθεση καθ' όσον μέσω τραπεζικών λογαριασμών του επιχειρηματία καλύπτονται και ανάγκες της επιχείρησης έως 31/10/2013	0
11224			18/04/2013	20.000,00	ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΘΕΙ ΓΙΑ ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΗ	Το συγκεκριμένο ποσόν δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για επανακατάθεση καθ' όσον μέσω τραπεζικών λογαριασμών του	0

ΠΙΝΑΚΑΣ Ι ΑΠΟΦΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΑΝΑΛΗΨΕΙΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΕΤΩΝ 2013 ΚΑΙ 2014 ΠΟΥ ΔΕΝ ΔΑΠΑΝΗΘΗΚΑΝ							
REC-ID	Τράπεζα	Λογαριασμός	Ημερ/νία	Ποσό	Χαρακτηρισμός προσφευγόντων	Απόψεις Υπηρεσίας	
						Αιτιολογία	Συνολ. Ποσό
					100.000€ ΜΕ REC ID 11562/12- 6-13	επιχειρηματία καλύπτονται και ανάγκες της επιχείρησης έως 31/10/2013	
11238	*****	*****	22/04/2013	7.500,00	ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΘΕΙ ΓΙΑ ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΗ 100.000€ ΜΕ REC ID 11562/12- 6-13	Το συγκεκριμένο ποσόν δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για επανακατάθεση καθ' όσον μέσω τραπεζικών λογαριασμών του επιχειρηματία καλύπτονται και ανάγκες της επιχείρησης έως 31/10/2013	0
11346	*****	*****	13/05/2013	15.000,00	ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΘΕΙ ΓΙΑ ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΗ 100.000€ ΜΕ REC ID 11562/12- 6-13	Το συγκεκριμένο ποσόν δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για επανακατάθεση καθ' όσον μέσω τραπεζικών λογαριασμών του επιχειρηματία καλύπτονται και ανάγκες της επιχείρησης έως 31/10/2013	0
11868	*****	*****	19/07/2013	20.000,00	ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΘΕΙ ΓΙΑ ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΗ 267.000€, REC-ID 11927/26- 7-13	Το συγκεκριμένο ποσόν δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για επανακατάθεση καθ' όσον μέσω τραπεζικών λογαριασμών του επιχειρηματία καλύπτονται και ανάγκες της επιχείρησης έως 31/10/2013	0
11926	*****	*****	26/07/2013	20.000,00	ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΘΕΙ ΓΙΑ ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΗ 150.000€ REC ID 12440 /24- 9-13	Το συγκεκριμένο ποσόν δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για επανακατάθεση καθ' όσον μέσω τραπεζικών λογαριασμών του επιχειρηματία καλύπτονται και ανάγκες της επιχείρησης έως 31/10/2013	0
12387	*****	*****	17/09/2013	10.000,00	ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΘΕΙ ΓΙΑ ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΗ 150.000€ ΜΕ REC ID 12440 /24- 9-13	Το συγκεκριμένο ποσόν δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για επανακατάθεση καθ' όσον μέσω τραπεζικών λογαριασμών του επιχειρηματία καλύπτονται και ανάγκες της επιχείρησης έως 31/10/2013	0
12595	*****	*****	17/10/2013	40.000,00	ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΘΕΙ ΓΙΑ ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΗ	Το συγκεκριμένο ποσόν δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για επανακατάθεση καθ' όσον μέσω τραπεζικών λογαριασμών του επιχειρηματία καλύπτονται και ανάγκες της επιχείρησης έως 31/10/2013	0
13065	*****	*****	20/12/2013	20.000,00	ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΘΕΙ ΓΙΑ ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΗ	Δεδομένου ότι οι δαπάνες της επιχείρησης πραγματοποιούνται ως επί το πλείστον μέσω Τραπεζής και από την δήλωση φορολογίας Εισοδήματος δεν προκύπτουν δαπάνες για αγορά ακινήτων, ανέγερση ακινήτων κλπ , το συγκεκριμένο ποσόν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για επανακατάθεση μετρητών	20.000
13066	*****	*****	23/12/2013	2.212,00	ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΘΕΙ ΓΙΑ ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΗ	Το συγκεκριμένο ποσόν δεν μπορεί να δικαιολογήσει επανακατάθεση μετρητών καθόσον από την κοινή πείρα και λογική συνάγεται ότι έχει αναληφθεί προς πραγματοποίηση συγκεκριμένης δαπάνης	20.000
13067	*****	*****	27/12/2013	50.000,00	ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΘΕΙ ΓΙΑ ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΗ	Δεδομένου ότι οι δαπάνες της επιχείρησης πραγματοποιούνται ως επί το πλείστον μέσω Τραπεζής και από την δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος δεν προκύπτουν δαπάνες για αγορά ακινήτων, ανέγερση ακινήτων κλπ , το συγκεκριμένο ποσόν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για επανακατάθεση μετρητών	70.000
13068	*****	*****	30/12/2013	60.000,00	ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΘΕΙ ΓΙΑ ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΗ	Δεδομένου ότι οι δαπάνες της επιχείρησης πραγματοποιούνται ως επί το πλείστον μέσω Τραπεζής και από την δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος δεν προκύπτουν δαπάνες για αγορά ακινήτων, ανέγερση ακινήτων κλπ , το συγκεκριμένο ποσόν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για επανακατάθεση μετρητών	130.000
13095	*****	*****	14/01/2014	4.046,72	ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΘΕΙ ΓΙΑ ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΗ	Το συγκεκριμένο ποσόν δεν μπορεί να δικαιολογήσει επανακατάθεση μετρητών καθόσον από την κοινή πείρα και λογική συνάγεται ότι έχει αναληφθεί προς πραγματοποίηση δαπάνης δεδομένης της ύπαρξης ακόμα και δεκαδικών ψηφίων στο ποσόν (4.046,72€).	130.000
13096	*****	*****	14/01/2014	9.660,36	ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΘΕΙ ΓΙΑ ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΗ	Το συγκεκριμένο ποσόν δεν μπορεί να δικαιολογήσει επανακατάθεση μετρητών καθόσον από την κοινή πείρα και λογική συνάγεται ότι έχει αναληφθεί προς πραγματοποίηση δαπάνης δεδομένης της ύπαρξης ακόμα και δεκαδικών ψηφίων στο ποσόν (9.660,36€).	130.000
13097	*****	*****	14/01/2014	30.313,75	ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΘΕΙ ΓΙΑ ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΗ ΠΟΣΩΝ ΜΕ REC ID 13107/13-2-14 [1.000€], 13115/16-3-14 (1.000€), 13127/7-5-14 [1.000€] και	Το συγκεκριμένο ποσόν δεν μπορεί να δικαιολογήσει επανακατάθεση μετρητών καθόσον από την κοινή πείρα και λογική συνάγεται ότι έχει αναληφθεί προς πραγματοποίηση δαπάνης δεδομένης της ύπαρξης ακόμα και δεκαδικών ψηφίων στο ποσόν (30.313,75).	130.000

ΠΙΝΑΚΑΣ Ι							
ΑΠΟΨΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΑΝΑΛΗΨΕΙΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΕΤΩΝ 2013 ΚΑΙ 2014 ΠΟΥ ΔΕΝ ΔΑΠΑΝΗΘΗΚΑΝ							
REC-ID	Τράπεζα	Λογαριασμός	Ημερ/νία	Ποσό	Χαρακτηρισμός προσφευγόντων	Απόψεις Υπηρεσίας	
						Αιτιολογία	Συνολ. Ποσό
					13135/28-5-14 11.150€]		
13108			13/02/2014	2.142,35	ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΘΕΙ ΓΙΑ ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΗ	Το συγκεκριμένο ποσόν δεν μπορεί να δικαιολογήσει επανακατάθεση μετρητών καθόσον από την κοινή πείρα και λογική συνάγεται ότι έχει αναληφθεί προς πραγματοποίηση συγκεκριμένης δαπάνης δεδομένης της ύπαρξης ακόμα και δεκαδικών ψηφίων στο ποσόν (2.142,35).	130.000
13116			08/04/2014	40.000,00	ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΘΕΙ ΓΙΑ ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΗ	Δεδομένου ότι οι δαπάνες της επιχείρησης πραγματοποιούνται ως επί το πλείστον μέσω Τραπέζης και από την δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος δεν προκύπτουν δαπάνες για αγορά ακινήτων, ανέγερση ακινήτων κλπ, το συγκεκριμένο ποσόν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για επανακατάθεση μετρητών	170.000
				354.875,18			

Επειδή δεν υπάρχουν καταθέσεις μετρητών στις αμφισβητούμενες πιστώσεις, εκτός τις με rec-id: 13107, 13115, 13127 και 13115 συνολικού ποσού 4.150€, οι οποίες μπορούν να καλυφθούν με επανακαταθέσεις, πλην όμως αυτές **έχουν ήδη διαγραφεί ως μικροποσά** (κεφ. 2 της παρούσας) και συνεπώς παρέλκει η εξέταση του ισχυρισμού.

6) Ως προς την φερόμενη εσφαλμένη εκτίμηση του αποδεικτικού υλικού και έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας κατά την έκδοση της οριστικής πράξης.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 28 § 2 του ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι «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», και με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του ίδιου νόμου** 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»,

Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου **17 §§ 1 και 2 του Κ.Δ.Δ (ν. 2690/1999 ΦΕΚ Α'45)**, ορίζεται ότι «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Στην προκείμενη περίπτωση, δυνάμει των υπ' αριθμ./**10-05-2019** και/**29-05-2019** εντολών ελέγχου γραφείου της προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π διενεργήθηκε στους προσφεύγοντες μερικός έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος για τα έτη από 2013 - 2014. Η ελεγκτική αρχή, κατά τον φορολογικό έλεγχο που διενήργησε, αξιοποίησε κάθε στοιχείο που είχε στην κατοχή της, και συγκεκριμένα τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των προσφευγόντων και τις κινήσεις των τραπεζικών τους καταθέσεων, και αφού έλαβε υπόψη της τα υποβληθέντα απ' αυτούς υπομνήματα, προέβη, στη σύνταξη της **από 27/12/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος**, αφού προηγουμένως διενήργησε διασταυρωτική έρευνα των αιτιάσεων

των προσφευγόντων, σε σχέση με τις πρωτογενείς πιστώσεις στους τραπεζικούς τους λογαριασμούς,

Επειδή περαιτέρω οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η αρμόδια φορολογική αρχή προέβη σε πλημμελή εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών, των προσκομισθέντων στοιχείων αλλά και σε εσφαλμένη ερμηνεία νομοθετικών διατάξεων που ρυθμίζουν τόσο τις διατάξεις όσο και την έννοια της προσαύξησης περιουσίας, πλην όμως, η αποδοχή ή η απόρριψη από τα ελεγκτικά όργανα, των έγγραφων απόψεων που αναφέρονταν στα υπομνήματά τους, έγινε μετά από ενδελεχή έρευνα και εξέταση όλων των ισχυρισμών τους και όσων από αυτούς απορρίφθηκαν, έγινε πλήρως αιτιολογημένα. Επομένως η έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, που συνοδεύει την προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, διέπεται από αντικειμενικότητα, σαφήνεια ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται διεξοδικά τόσο στη νομική βάση, όσο και στα γεγονότα και τα πραγματικά περιστατικά που ελήφθησαν υπόψη και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί των προσφευγόντων πρέπει **να απορριφθούν** ως αβάσιμοι.

7) Ως προς την φερόμενη αντισυνταγματικότητα του άρθρου 63 του ΚΦΔ

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η έκδοση από τη φορολογική αρχή μη οριστικής εκτελεστής ατομικής πράξης και η υποχρεωτική κατά αυτής άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής προκειμένου ο φορολογούμενος να δικαιούται να αιτηθεί δικαστικής προστασίας, με αποτέλεσμα αφενός η μη εκτελεστή διοικητική πράξη να υποστεί ιεραρχικό έλεγχο και αφετέρου να απομακρυνθεί ο φορολογούμενος από την ευχερή άσκηση του δικαιώματος της έννομης προστασίας κλονίζει τα συναγόμενα από τον κανόνα νομιμότητας και βεβαιότητας του φόρου καθώς και προσβάλλει υπέρμετρα το δικαίωμα του φορολογουμένου για παροχή έννομης προστασίας (άρθρο 20 Σ).

Κατ' ακολουθίαν των ανωτέρω, τα οριζόμενα στο άρθρο 63 του ν. 4174/13, αναφορικά με τη δυνατότητα της φορολογικής αρχής να προβαίνει σε ιεραρχικό έλεγχο εκδοθείσας πράξης της και μάλιστα ως υποχρεωτική προδικασία για την άσκηση του δικαιώματος έννομου προστασίας, είναι αντίθετα στο άρθρο 78 του Συντάγματος και στο άρθρο 20 του Συντάγματος και ως εκ τούτου δεν δύνανται να εφαρμοσθούν (κανόνας βεβαιότητας του φόρου και δικαίωμα παροχής εννόμου προστασίας).

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 63 του ν. 4174/2013** (Α' 170), ορίζονται τα ακόλουθα: «**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,... **5)** Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης **εκδίδει απόφαση**, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση,... **6)** Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού....»

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται και ισχύουν όπως έχουν δημοσιευθεί στο Φύλλο Εφημερίδας της Κυβέρνησης, ενώ μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί Δικαστική Απόφαση η οποία να κρίνει αντισυνταγματική την εν λόγω διάταξη,

Επειδή σε κάθε περίπτωση, η διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας ενώ ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από **23/12/2019** έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από **27/01/2020** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ:**, και της, με **ΑΦΜ:**, κατοίκων αμφοτέρων, και την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./**23-12-2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** φορολογικού έτους **2014**, που εξέδωσε η προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Α. Πιστώσεις για τις οποίες δε συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013

Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, για τα κατωτέρω ποσά πιστώσεων, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013 περί προσαύξησης περιουσίας:

rec-id	Τράπεζα	Λογαριασμός	Ημερομηνία	Πρωτογενής Πίστωση	Ποσό που Διαγράφεται		Αιτιολογία Διαγραφής
					Υπόχρεου	Συζύγου	
13107			13/2/2014	1.000,00€	1.000,00€		Μικροποσό Κεφ.2
13115			26/3/2014	1.000,00€	1.000,00€		Μικροποσό Κεφ.2
13127			7/5/2014	1.000,00€	1.000,00€		Μικροποσό Κεφ.2
13115			28/5/2014	1.150,00€	1.150,00€		Μικροποσό Κεφ.2
13082			7/1/2014	1.515,61€	1.515,61€		Νέα στοιχεία Κεφ.3
13102			7/2/2014	1.321,66€	1.321,66€		Νέα στοιχεία Κεφ.3
13202			29/12/2014	1.030,00€	1.030,00€		Νέα στοιχεία Κεφ.3
Σύνολο Διαγραφέντων ποσών με την παρούσα					8.017,27€		

Β. Προσαύξηση Περιουσίας με βάση την παρούσα απόφαση

Η προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με την παρούσα απόφαση, έχει ως ακολούθως:

Προσδιορισμός Προσαύξησης Περιουσίας Απόφασης	Υπόχρεου	Συζύγου
Σύνολο Προσαύξησης Περιουσίας κατ' έλεγχο	57.151,74€	7.164,94€
Μείον: Διαγραφείσες Πιστώσεις που δεν αποτελούν Προσαύξηση Περιουσίας βάσει της παρούσας Απόφασης	8.017,27€	0,00€
Σύνολο Προσαύξησης Περιουσίας βάσει Απόφασης	49.134,47€	7.164,94€

Γ. Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

Φορολογητέα εισοδήματα Φορολογικού Έτους 2014

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου
Ακίνητη Περιουσία	4.405,63€	3.265,63€	4.975,63€	3.265,63€	4.975,63€	3.265,63€
Τόκοι						
Μερίσματα						
Δικαιώματα						
Ατομική Επιχειρηματική Δραστηριότητα						
Εισόδημα του άρθρου 21 § 4 ν.4172/13 (29§4)			57.151,74€	7.164,94€	49.134,47€	7.164,94€
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα						
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	7.772,00€	13.409,31€	7.772,00€	13.409,31€	7.772,00€	13.409,31€
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου						
Ναυτικό Εισόδημα						
α) Αξιοματικών εμπορικού Ναυτικού (αρ.						
β) Κατώτερου πληρώματος						
Συνολικό Εισόδημα	12.177,63€	16.674,94€	69.899,37€	23.839,88€	61.882,10€	23.839,88€
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
Υπόλοιπο	12.177,63€	16.674,94€	69.899,37€	23.839,88€	61.882,10€	23.839,88€
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών						
Εκπτώσεις εισοδήματος						
Φορολογητέο Εισόδημα	12.177,63€	16.674,94€	69.899,37€	23.839,88€	61.882,10€	23.839,88€
Απαλλασσόμενα επιχειρημ. δραστηριότητας						
Αυτοτελή φορολογηθ. ποσά και φόρος αυτών						
Συνολικό Εισόδημα	12.177,63€	16.674,94€	69.899,37€	23.839,88€	61.882,10€	23.839,88€
Τεκμαρτό Εισόδημα						
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	12.177,63€	16.674,94€	69.899,37€	23.839,88€	61.882,10€	23.839,88€
Συντελεστής Εισφοράς	1,0%	1,0%	3,0%	2,0%	3,0%	2,0%

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση φόρου εισοδήματος & εισφ. αλληλεγγύης φορ. έτους 2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Φορολογητέο Εισόδημα	12.177,63€	16.674,94€	69.899,37€	23.839,88€	61.882,10€	23.839,88€	56.869,41€
Φόρος Κλίμακας	2.194,46€	3.309,27€	18.471,53€	5.673,70€	15.825,84€	5.673,70€	15.995,80€
Μειώσεις από το φόρο	1.709,84€	2.100,00€	1.709,84€	2.100,00€	1.709,84€	2.100,00€	
Πλέον:Επιβάρυνση Αποδείξεων							
Φόρος που αναλογεί	484,62€	1.209,27€	16.761,69€	3.573,70€	14.116,00€	3.573,70€	15.995,80€
Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.	1.700,67€	850,05€	1.700,67€	850,05€	1.700,67€	850,05€	
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	-1.216,05€	359,22€	15.061,02€	2.723,65€	12.415,33€	2.723,65€	15.995,80€
Τέλη χαρτί/μου	139,13€	103,13€	157,13€	103,13€	157,13€	103,13€	18,00€
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτί/μο	27,83€	20,63€	31,43€	20,63€	31,43€	20,63€	3,60€
Πλέον: Προκαταβ.Επομ.έτους							
Σύνολο	-1.049,09€	482,98€	15.249,58€	2.847,41€	12.603,89€	2.847,41€	16.017,40€
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.	121,78€	166,75€	2.096,98€	476,80€	1.856,46€	476,80€	2.044,73€
Μείον: Εισφορά παρακρατηθ.		86,14€		86,14€		86,14€	
Πλέον: Τέλος Επιτηδ/ματος κλπ	1.619,80€		1.619,80€		1.619,80€		
Σύνολο Εισφοράς & Τέλ.Επιτ	1.741,58€	80,61€	3.716,78€	390,66€	3.476,26€	390,66€	2.044,73€
Πλέον ή Μείον: Συμψηφισμοί		-0,01€					0,01€
Σύνολο		1.256,07€		22.204,43€		19.318,21€	18.062,14€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής	120%						
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής άρθρου 58 ν.4174/2013			50%	9.342,36€	50%	8.019,51€	8.019,51€
Γενικό Σύνολο		1.256,07€		31.546,79€		27.337,72€	26.081,65€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.