



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 28/12/2020

Αριθμός απόφασης: 1933

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **01-09-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ** **με ΑΦΜ:**..... κατά: α) της με αριθ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, β) της με αριθμ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 και γ) της με αριθμ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 08/09/2020 Έκθεση Απόψεων του της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **01-09-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ** **με ΑΦΜ:**....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ.**/2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 5.378,10 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, ύψους 5.751,34 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 403,58 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **11.533,02 €**.

-Με την υπ' αριθμ.**/2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 (φορολογική περίοδος 01/01-31/12/2014), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 8.332,50 €, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ν. 4174/2013, ύψους 4.166,25 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 618,60 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **13.117,35 €**.

-Με την υπ' αριθμ.**/2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015 (φορολογική περίοδος 01/01-31/12/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 828,57 €, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ν. 4174/2013, ύψους 414,29 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **1.242,85 €**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013) και φορολογικών ετών 2014 και 2015 (φορολογικών περιόδων 1/1-31/12/2014 και 1/1-31/12/2015, αντίστοιχα) δυνάμει της υπ' αρ.**/2019** εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

Ειδικότερα, αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου αποτέλεσε η από 21/10/2019 πληροφοριακή έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος -Τμήμα Φορολογικής Αστυνόμευσης (εισερχ. πρωτ. στη Δ.Ο.Υ. Ξάνθης**/2019**), σύμφωνα με την οποία διενεργήθηκε έλεγχος εξακρίβωσης της προέλευσης και φορολόγησης του συνόλου των πρωτογενών καταθέσεων που έχουν πραγματοποιηθεί από 01/01/2011 έως και 31/12/2017 στους τραπεζικούς λογαριασμούς, απλούς ή κοινούς, με δικαιούχο τον προσφεύγοντα, **ΤΟΥ**, λαμβάνοντας υπόψη την ισχύουσα για το προαναφερόμενο χρονικό διάστημα σχετική νομοθεσία. Σημειώνεται ότι οι διαχειριστικές χρήσεις από 2011 έως και 2012, θεωρήθηκαν από την ως άνω Υπηρεσία ως μη ελεγχόμενες, καθόσον το δικαίωμα της φορολογικής αρχής να προβεί σε έκδοση πράξεων

διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είχε παραγραφεί για τις χρήσεις αυτές. Κατόπιν τούτου, η Υποδιεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος, αιτήθηκε το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, για τα έτη 2013-2017, προκειμένου να διαπιστωθεί αν υπάρχει αδικαιολόγητη αύξηση της περιουσίας του, ο οποίος δραστηριοποιήθηκε ως εργολάβος – επιβλέπων και μέλος του Δ.Σ. της Εργολαβικής εταιρείας «.....», ενώ παράλληλα διετέλεσε μέλος σε διάφορες επιτροπές και διοικητικά συμβούλια Ν.Π. του Δήμου Από την επεξεργασία των αναλυτικών κινήσεων των τραπεζικών και χρηματιστηριακών του συναλλαγών, προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις και αφού ελήφθησαν υπόψη τα σχετικά υπομνήματα, οι ελεγκτές της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος και της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης κατέληξαν στο πόρισμά τους, ότι για τις παρακάτω πιστώσεις, όπως συνολικά απεικονίζονται, ανά έτος, στον παρακάτω πίνακα, δεν αιτιολογήθηκε η πηγή προέλευσής τους:

ΕΤΟΣ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ
2013	21.370,00	20.685,00
2014	25.500,00	25.250,00
2015	5.595,00	2.510,83

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/01-09-2020 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

1. Έχει επέλθει παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για τη χρήση 2013.
2. Εσφαλμένα ο έλεγχος χαρακτήρισε τις ως άνω πιστώσεις ως πρωτογενείς καταθέσεις καθόσον αποτελούν επανακαταθέσεις νομίμως φορολογηθέντων ποσών.
3. Αντισυνταγματικότητα της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994 που επικαλείται η φορολογική αρχή- μη νόμιμη η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό επισημαίνονται τα εξής:

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία

διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας».

Επειδή, με την απόφαση **2934/2017** του Συμβουλίου της Επικρατείας η οποία έγινε δεκτή από τον Διοικητή της ΑΑΔΕ με την ΠΟΛ 1194/2017, έχει κριθεί ότι, **δεν μπορούν να θεωρηθούν «συμπληρωματικά» φορολογικά στοιχεία οι τραπεζικές καταθέσεις φορολογούμενου στην ημεδαπή**, υπό την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε (2238/1994), προκειμένου να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου ή την παράταση της παραγραφής, δεδομένου ότι «...δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. Περαιτέρω, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην σκέψη 10, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος, ο οποίος, κατά τα προεκτεθέντα, πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός της προβλεπόμενης στο ανωτέρω άρθρο 84 παρ. 1 πενταετίας, είναι και η εξέταση του υπόλοιπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή. Τούτων έπεται ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν (ενόψει και των επιταγών της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας) την επιμήκυνση της (κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περιπτ. β, σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περιπτ. α του ΚΦΕ.».

Επειδή με την ΠΟΛ. 1194/2017, παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ.2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την

προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

2. Επιπλέον, με τις παραπάνω αποφάσεις του ΣτΕ κρίθηκε ότι, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος είναι και η εξέταση του υπολοίπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή.

3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της [παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994](#) (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016)...

Επειδή περαιτέρω, με την αριθμ. **ΣτΕ 1057/2020**, η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., κρίθηκε ότι δεν οδηγεί σε παρέκταση κατ' ένα έτος της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής λόγω εύρεσης κρίσιμων στοιχείων το τελευταίο έτος της πενταετίας, καθόσον, δεν ικανοποιεί - ενόψει και της περιοριστικής απαρίθμησης των περιπτώσεων παρέκτασης της πενταετούς παραγραφής – τις απορρέουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις σαφήνειας και προβλεψιμότητας των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας. Το γεγονός, εξάλλου, ότι τυχόν παρέκταση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής θα ήταν, ενδεχομένως, δικαιολογημένη, σε περιπτώσεις κατά τις οποίες κρίσιμα στοιχεία φορολογικού ενδιαφέροντος τίθενται υπόψη των αρμοδίων αρχών σε χρόνο πλησίον της εκπνοής της προθεσμίας παραγραφής, δεν είναι, ενόψει των συνταγματικών αρχών της νομιμότητας του φόρου και της ασφάλειας δικαίου, επαρκές για την ερμηνευτική συναγωγή αντίστοιχης ρυθμίσεως, για την οποία, αντιθέτως, απαιτείται ρητή και, πάντως, σαφής νομοθετική πρόβλεψη.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, αιτία του παρόντος ελέγχου αποτέλεσε η από 21/10/2019 πληροφοριακή έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος (Τμήμα Φορολογικής Αστυνόμευσης), βάσει της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2019 εντολή ελέγχου από τη φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. Ξάνθης) και καταλογίστηκε προσαύξηση περιουσίας, που προέκυψε από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος. Εντούτοις, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 84 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι

το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων παραγράφεται εντός της πενταετίας, δεδομένου ότι δυνάμει της απόφασης 2934/2017 του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία έγινε δεκτή από τη Διοίκηση με την ΠΟΛ 1194/2017, **δεν μπορούν να θεωρηθούν «συμπληρωματικά» στοιχεία οι τραπεζικές καταθέσεις φορολογούμενου στην ημεδαπή**, υπό την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε, προκειμένου να δικαιολογήσουν την έκδοση αρχικού ή συμπληρωματικού φύλλου. Σε κάθε περίπτωση, όποιο και αν ήταν το περιεχόμενο και οι πηγές των πορισμάτων της από 21/10/2019 πληροφοριακής έκθεσης της Οικονομικής Αστυνομίας, αυτή, ήταν σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός του πέμπτου και καταληκτικού έτους για την έκδοση, πράξης φόρου εντός της κανονικής περιόδου παραγραφής για το οικονομικό έτος 2014 και συνεπακόλουθα δε στοιχειοθετεί (συμπληρωματικό) στοιχείο για την έκδοση πράξης φόρου πέραν της πενταετίας. Συνεπεία τούτου, το εν λόγω δικαίωμα για καταλογισμό φόρου εισοδήματος στη χρήση 2013, έχει παρέλθει κατά την 31/12/2019.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς επισημαίνονται τα εξής:

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «4. 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 περαιτέρω, με την παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

Επειδή στο άρθρο 39 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «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».

Επειδή περαιτέρω, με την **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής:

«Β΄ Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

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

6. [...]

7. [...]

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 περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 , στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του Ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ'

επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του Ν.2238/1994 ή του Ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

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.

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

3. Η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στη νομοθεσία χρόνος παραγραφής) και σε υποθέσεις, στις οποίες η περιουσιακή προσαύξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010 (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 1897/2016).

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του

N.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαιών, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016).

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.

5.2. Υπενθυμίζεται ότι για τα μερίσματα πλοιοκτητριών εταιρειών ή εταιρειών χαρτοφυλακίου ισχύει το άρθρο 44 του Ν.4141/2013 και τα όσα έχουν διευκρινιστεί με την ΠΟΛ.1106/2014 εγκύκλιο.

5.3. Το υπερβάλλον τίμημα από μεταβίβαση ακινήτου το οποίο διαπιστώνεται ως τέτοιο από τον έλεγχο και δηλώνεται από τον πωλητή με συμπληρωματικό συμβόλαιο ανεξάρτητα από τον χρόνο σύνταξης του αρχικού συμβολαίου δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας, δεδομένου ότι με την υποβολή του συμπληρωματικού συμβολαίου είναι γνωστή η πηγή προέλευσης και το υπερβάλλον τίμημα είτε έχει φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί. Τα ανωτέρω ισχύουν ακόμη και αν δεν συνταχθεί συμπληρωματικό συμβόλαιο, εφόσον από τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος αποδεικνύεται ότι τα σχετικά ποσά αποτελούν μη δηλωθέν τίμημα μεταβίβασης ακινήτου (όπως, ενδεικτικά, η ταυτόχρονη ή σχεδόν ταυτόχρονη με το συμβόλαιο μεταβίβαση κατάθεσης χρημάτων σε λογαριασμό του πωλητή από τον αγοραστή ή η ύπαρξη επιταγών). Κατά τον αντικειμενικό προσδιορισμό του εισοδήματος από ιδιοχρησιμοποίηση - ιδιοκατοίκηση ακινήτου σύμφωνα με τις παρ. 1 και παρ. 3 του άρθρου 22 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 2 του άρθρου 39 του Ν.4172/2013 ,

λαμβάνεται υπόψη η αξία του ακινήτου ως οικοδομή, συμπεριλαμβανομένου του συνόλου των στεγασμένων επιφανειών και δεν λαμβάνεται υπόψη το δικαίωμα υψούν, το οικόπεδο ή το αγροτεμάχιο. (σχετ. το 1064968/1070/A0012/30.05.1994 έγγραφό μας).

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

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.

6. Στις περιπτώσεις που έχει γίνει χρήση των διατάξεων περί επαναπατρισμού κεφαλαίων (άρθρο 38 του Ν.3259/2004 και άρθρο 18 του Ν. 3842/2010) και έχει καταβληθεί ο αναλογών φόρος, τότε εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση για τα ποσά που δηλώθηκαν και για τα οποία καταβλήθηκε ο φόρος που προέβλεπαν οι σχετικές διατάξεις. Σε αυτή την περίπτωση τα εν λόγω ποσά μπορούν να επαναπατριστούν οποτεδήποτε το επιθυμεί ο ελεγχόμενος και, εφόσον επαναπατρισθούν (εισερχόμενο έμβασμα) αναγράφονται στους κωδικούς 783-784 της δήλωσης φορολογίας

εισοδήματος της οικείας φορολογικής δήλωσης και μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την κάλυψη τεκμηρίων απόκτησης περιουσιακών στοιχείων...».

Επειδή, όπως επικουρικώς, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1050/17.02.2014**, ορίζεται ότι: «Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους δικαιούχους (ποσό δια αριθμό συνδικαιούχων).

Επειδή, με την υπ' αρ. 884/2016 απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, επί προδικαστικών ερωτημάτων υποβληθέντων από το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών, κρίθηκαν μεταξύ άλλων τα ακόλουθα: «7. Επειδή, ο ΚΦΕ (άρθρα 66 επ.) και, ήδη, ο ν. [4174/2013](#) (άρθρα 13 επ., τα οποία εφαρμόζονται κατ' αρχήν και στην παρούσα υπόθεση, σύμφωνα με τις ανωτέρω μεταβατικές ρυθμίσεις του άρθρου 66, που έχει αναριθμηθεί σε άρθρο 72, του νόμου αυτού), παρέχει στη φορολογική αρχή εξουσία ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, με διάφορα μέσα. Σε υπόθεση, όπως η παρούσα, στην οποία (πρέπει να) αναζητείται αν τα επίμαχα μεγάλα ποσά τραπεζικών λογαριασμών (και συναφών εμβασμάτων) του φορολογούμενου, που υπερβαίνουν κατά πολύ τα δηλωθέντα εισοδήματά του, αντιστοιχούν, εν όλω ή εν μέρει, σε μη δηλωθείσα, διαφυγούσα το φόρο οικονομική ύλη, μεταξύ των μέσων αυτών συγκαταλέγονται, ιδίως, η κτήση από τραπεζικά ιδρύματα στοιχείων για τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου (λ.χ. ποσά, χρονικά σημεία και τυχόν προκύπτουσα αιτία των αυξομειώσεων), η αντιπαραβολή τους με τα βιβλία και στοιχεία του, η συλλογή από τρίτα πρόσωπα σχετικών πληροφοριών (λ.χ. για την αιτία κατάθεσης που έγινε από τον τρίτο σε τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φορολογούμενου) και η κλήση του φορολογούμενου για παροχή πληροφοριών και αποδεικτικών στοιχείων. Το τελευταίο τούτο μέσο ενδέχεται να έχει μεγάλη σημασία και βαρύτητα: σε αρκετές περιπτώσεις (λ.χ. όταν ο ίδιος ο δικαιούχος του λογαριασμού καταθέτει σε αυτόν μετρητά ή το ποσό επιταγής), η αληθής φύση και η ακριβής αιτία ή πηγή (γενεσιουργός οικονομικός λόγος) των οικείων σημαντικών αυξήσεων του ποσού του τραπεζικού λογαριασμού είναι αδύνατο ή, εν πάση περιπτώσει, ιδιαίτερα δυσχερές να διαγνωσθούν με άλλους τρόπους από τη φορολογική διοίκηση, η οποία διαπιστώνει μια κατάσταση, όσον αφορά την περιουσία του φορολογούμενου, που ευλόγως καλεί για εξηγήσεις εκ μέρους του. Εξάλλου, σε υπόθεση όπως η κρινόμενη, 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 (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας,

28601/11, σκέψεις 92-93). Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, ECLI:EU:C:1989:387, σκέψεις 35-41, στο πεδίο του δικαίου του ανταγωνισμού), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17).»

Επειδή, με την ίδια ως άνω απόφαση του ΣτΕ κρίθηκε, επίσης ότι: «Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της [παραγράφου 3 του άρθρου 48](#) του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το [άρθρο 15 παρ. 3](#) του ν. [3888/2010](#)), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των [άρθρων 14 \(παρ. 1\)](#), [15 \(παρ. 3\)](#) και [27 \(παρ. 1\)](#) του ν. [4174/2013](#) και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου»

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

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτουν τα ακόλουθα: Δυνάμει της/2019 εντολής ελέγχου διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, έλεγχος της κίνησης των τραπεζικών του λογαριασμών για τη διαπίστωση τυχόν αποκρυσβείσας φορολογητέας ύλης για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και τα φορολογικά έτη 2014 και 2015. Συγκεκριμένα, αφού προηγήθηκε η άρση του τραπεζικού απορρήτου σε λογαριασμούς με δικαιούχο τον προσφεύγοντα, ή τον ίδιο και τρίτους, ακολούθησε πρόσκληση για παροχή στοιχείων και διευκρινήσεις- επεξηγήσεις επί πιστώσεων για τις οποίες δεν προέκυπτε η προέλευση αυτών και αν τα χρηματικά ποσά φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν με ειδική διάταξη νόμου. Σημειώνεται ότι, ο έλεγχος εξαίρεσε από τα ποσά των τραπεζικών καταθέσεων τα μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών μεταφερόμενα ποσά, τις εκταμιεύσεις δανείων, τους πιστωτικούς τόκους, έσοδα χρηματοοικονομικών προϊόντων, συμψηφιστικές τραπεζικές κινήσεις. Μετά την παροχή διευκρινήσεων μέσω του από 16/09/2019 σχετικού υπομνήματος ενώπιον της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδας και του υπ' αρ./2020 υπομνήματός του στη Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, βάσει της από 10/07/2020 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, το συνολικό ποσό των καταθέσεων που αποτελεί προσαύξηση περιουσίας προερχόμενη από άγνωστη πηγή ή αιτία και αντιστοιχεί στον προσφεύγοντα (με τον ισομερή επιμερισμό των πιστώσεων μεταξύ των συνδικαιούχων των ελεγχόμενων λογαριασμών), προσδιορίστηκε ανά έτος, ως κάτωθι:

ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΠΟΥ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΗΚΑΝ ΤΟ ΕΤΟΣ 2014

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡ.	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟ ΝΤΑ
1			24/3/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	25.000,00	25.000,00
2			20/10/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	250,00	125,00
3			16/12/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	250,00	125,00
ΣΥΝΟΛΟ					25.500,00	25.250,00

ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΠΟΥ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΗΚΑΝ ΤΟ ΕΤΟΣ 2015

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡ.	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟ ΝΤΑ
1			15/1/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	250,00	125,00
2			18/3/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.720,00	573,33
3			6/5/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.750,00	1.750,00
4			17/8/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	125,00	62,50
ΣΥΝΟΛΟ					5.595,00	2.510,83

Με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή εσφαλμένα χαρακτήρισε ως πρωτογενείς τις ως άνω καταθέσεις, καθόσον αφορούν σε επανακαταθέσεις νομίμως φορολογηθέντων ποσών.

Ειδικότερα για το έτος 2014 ισχυρίζεται ότι:

i) Η με α/α 1 πίστωση ύψους 25.000,00 € προέρχεται από μετρητά που διέθετε η σύζυγός του. Προς επίρρωση του σχετικού ισχυρισμού προσκόμισε στην Υπηρεσία μας αντίγραφα των με αρ. και λογαριασμών της Τουρκικής Τράπεζας, υποκατάστημα πλατείας (σχετ. 1 και 1^α), βεβαιώσεις αποδοχών (τακτικών και πρόσθετων) του Υπουργείου Εξωτερικών για τα χρονικά διαστήματα 01/01/2013-31/12/2013, 01/01/2014-31/12/2014, 01/01/2015-31/12/2015, 01/01/2016-31/12/2016 και 01/01/2017-31/12/2017 (σχετικ. 10), καθώς και αντίγραφα φορολογικών δηλώσεων εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, 2014 και φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016 (σχετ. 5).

ii) Οι με α/α 2 και 3 πιστώσεις ύψους 125,00€, έκαστη αφορούν σε καταθέσεις για εξόφληση καταναλωτικού δανείου– πιστωτικής κάρτας. Προς επίρρωση του σχετικού ισχυρισμού προσκόμισε αντίγραφο της κίνησης του με αριθμ. λογαριασμού της Τράπεζας (σχετικό α/α 2).

Για το έτος 2015, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι:

i) Η με α/α 1 πίστωση ύψους 125,00 €, αφορά σε κατάθεση για εξόφληση καταναλωτικού δανείου– πιστωτικής κάρτας. Προς επίρρωση του σχετικού ισχυρισμού προσκόμισε αντίγραφο της κίνησης του με αριθμ. λογαριασμού της Τράπεζας (σχετικό α/α 2).

ii) Η με α/α 2 πίστωση ύψους 1720,00 €, αφορά σε κατάθεση της εταιρείας «.....» για τον, που είναι ο βασικός μέτοχος της εν λόγω εταιρείας, νόμιμα δηλωθείσα και φορολογηθείσα ως εισόδημα της εταιρείας. Πρόκειται για κοινό λογαριασμό του και της Προς

επίρρωση του σχετικού ισχυρισμού προσκόμισε αντίγραφο της κίνησης του με αριθμ.
λογαριασμού της (σχετικό 6).

iii) Η με α/α 3 πίστωση ύψους 3.500,00 €, αφορά σε κατάθεση ποσού από την συνδικαιούχο του λογαριασμού Προς επίρρωση του σχετικού ισχυρισμού προσκόμισε ένα αντίγραφο στο οποίο αναγράφεται ο τίτλος «Δωρεάν Τραπεζικές Συναλλαγές», ονοματεπώνυμο δικαιούχων του με αριθμ. λογαριασμού της (σχετικό 8).

iv) Η με α/α 4 πίστωση ύψους 125,00 €, αφορά μεταφορά από κλείσιμο άλλου λογαριασμού και πλέον καθίσταται ανενεργός. Προς επίρρωση του σχετικού ισχυρισμού προσκόμισε αντίγραφο της κίνησης του με αριθμ. λογαριασμού της (σχετικό α/α 9). Σε κάθε περίπτωση πρόκειται για μικρό ποσό που υπερκαλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματα τόσο του ιδίου όσο και της συζύγου του.

Ως προς την με α/α 1 πίστωση ύψους 25.000,00 €, για το έτος 2014:

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων, ο οποίος φέρει το βάρος της απόδειξης, επικαλείται ότι η ανωτέρω κατάθεση προέρχεται από μετρητά της συζύγου του, προσκομίζοντας σχετικές βεβαιώσεις μισθοδοσίας της. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση μιας κατάστασης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να αποδεικνύει το ζητούμενο με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Τα ανωτέρω όμως αποσπασματικά στοιχεία, δεν καθίστανται ικανά αποδεικτικά στοιχεία θεμελίωσης του σχετικού ισχυρισμού, χωρίς να προσκομίζεται πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών, σε επίπεδο συζύγων, από τον οποίο να αποδεικνύεται η ύπαρξη διαθέσιμου χρηματικού υπολοίπου και ως εκ τούτου, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Κατά τον ίδιο τρόπο πρέπει να απορριφθεί ως αναπόδεικτη και η γενική επίκληση περί επανακαταθέσεων, καθόσον η συγκεκριμένη πίστωση δε συσχετίζεται με συγκεκριμένες προηγούμενες αναλήψεις ποσών από τους τραπεζικούς του λογαριασμούς, έτσι ώστε να ελεγχθεί και να επαληθευτεί ο συγκεκριμένος ισχυρισμός.

Ως προς τις με α/α 2 και 3 πιστώσεις ύψους 125,00 €, έκαστη, για το έτος 2014 και τη με α/α 1 πίστωση ύψους 125,00 € για το έτος 2015:

Επειδή, από το αντίγραφο κίνησης του με αριθμ. λογαριασμού της (σχετικό α/α 2), προκύπτει ότι, οι ως άνω πιστώσεις αφορούν σε ονομαστικές καταθέσεις, από τον άλλο συνδικαιούχο του λογαριασμού και σύζυγο του προσφεύγοντος, Ως εκ τούτου κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ. 1050/17.02.2014, τα εν λόγω ποσά θα έπρεπε ενδεχομένως να καταλογιστούν στην τελευταία, αφενός διότι, από το ανωτέρω τραπεζικό έγγραφο ταυτοποιείται ο καταθέτης των εν λόγω ποσών και αφετέρου, από τις προσκομιζόμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 και 2014 και

φορολογικού έτους 2015, προκύπτει ότι η έχει δικά της εισοδήματα. Συνεπώς οι σχετικοί ισχυρισμοί γίνονται αποδεκτοί.

Ως προς την με α/α 2 πίστωση ύψους 573,33 €, για το έτος 2015:

Ως προς την ανωτέρω πίστωση, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορά σε κατάθεση της εταιρείας «.....» για τον, (βασικό μέτοχο της εν λόγω εταιρείας), η οποία νόμιμα έχει δηλωθεί και φορολογηθεί ως εισόδημα της εταιρείας. Επειδή όμως για την απόδειξη του ως άνω ισχυρισμού, ο προσφεύγων προσκόμισε μόνο αντίγραφο της κίνησης του με αριθμ. λογαριασμού της, από το οποίο όμως δεν προκύπτει η ταυτότητα του καταθέτη. Επιπροσθέτως, ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει την αιτία για την οποία κατατέθηκε το εν λόγω ποσό από την εταιρεία και γενικότερα δεν αποδεικνύεται ότι το ποσό αυτό έχει φορολογηθεί ή έχει νομίμως απαλλαγεί από το φόρο και για το λόγο αυτό προσαυξάνει την περιουσία του προσφεύγοντα. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Ως προς την με α/α 3 πίστωση ύψους 1.750,00 €, για το έτος 2015:

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει ότι η ως άνω πίστωση αφορά σε ονομαστική κατάθεση, από τον άλλο συνδικαιούχο του λογαριασμού και θεία του προσφεύγοντος, του Ως εκ τούτου κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ. 1050/17.02.2014, το εν λόγω ποσό θα έπρεπε να καταλογιστεί στην τελευταία, αφενός διότι, ταυτοποιείται ο καταθέτης του εν λόγω ποσού και αφετέρου, από το πληροφοριακό σύστημα δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2014 και 2015 προκύπτει ότι η είχε δικά της εισοδήματα. Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός γίνεται αποδεκτός.

Ως προς την με α/α 4 πίστωση ύψους 62,50 €, για το έτος 2015:

Ως προς την ανωτέρω πίστωση, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορά σε μεταφορά από κλείσιμο άλλου λογαριασμού και πλέον καθίσταται ανενεργός. Προς επίρρωση του σχετικού ισχυρισμού προσκόμισε αντίγραφο της κίνησης του με αριθμ. λογαριασμού της (σχετικό α/α 9). Σε κάθε δε περίπτωση επικαλείται ότι πρόκειται για μικρό ποσό που υπερκαλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματα τόσο του ιδίου όσο και της συζύγου του.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την αξιολόγηση όλων των στοιχείων της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής και λαμβάνοντας υπόψη α) τη συνολική εικόνα του προσφεύγοντος, β) το μικρό ύψος της επίμαχης κατάθεσης, σε συνδυασμό με τα διαλαμβανόμενα στην απόφαση ΣτΕ 884/2016, πρέπει να γίνει αποδεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος και, ως

εκ τούτου, το συνολικό ποσό των 62,50€, που πιστώθηκε στον λογαριασμό του, δε συνιστά προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013.

Κατόπιν τούτου, δια της παρούσας κρίνεται ότι δεν στοιχειοθετείται προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος, ανά έτος, ως εξής:

Έτη	2014	2015
Προσαύξηση περιουσίας βάσει ελέγχου που αντιστοιχεί στον προσφεύγοντα	25.250,00	2.510,83
Προσαύξηση περιουσίας βάσει απόφασης ΔΕΔ	25.000,00	573,33

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/01-09-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ** **με ΑΦΜ:**..... και συγκεκριμένα:

1) Την ακύρωση της υπ' αρ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014(διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013), λόγω παραγραφής,

2) Την τροποποίηση των υπ' αριθμ./2020 και/2020 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξεων επιβολής προστίμων φορολογικών ετών 2014 και 2015, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:

1)Επί της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013)

ανάλυση	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ- ΔΗΛΩΣΗΣ
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή	-	11.533,02	0,00	0,00

2)Επί της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014)

ανάλυση		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ- ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό	14.637,22	39.887,22	39.637,22	25.000,00
	Της συζύγου	14.656,02	14.656,02	14.656,02	
Πιστωτικό ποσό φόρου		1.134,31			1.134,31
Χρεωστικό ποσό φόρου			7.198,19	7.097,41	7.097,41
Προκαταβολή φόρου		177,99	177,99	177,99	-
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		54,00	54,00	54,00	-
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		10,80	10,80	10,80	-
Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17)			4.166,25	4.115,86	4.115,86
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		67,36	685,96	680,96	613,60
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		546,00	546,00	546,00	
Ποσό επιστροφής βάσει δήλωσης		278,16	278,16	278,16	
Σύνολο φόρων για καταβολή			13.117,35	12.961,18	12.961,18

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

3)Επί της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 (φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015)

ανάλυση		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ- ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό	1.731,38	4.242,21	2.304,71	573,33
	Της συζύγου	13.322,62	13.322,62	13.322,62	-
Πιστωτικό ποσό φόρου		322,34		133,14	189,20
Χρεωστικό ποσό φόρου			506,23		
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		54,68	54,68	54,68	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		10,94	10,94	10,94	

Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17)		414,29	94,60	94,60
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	102,34	102,34	102,34	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης				
Ποσό επιστροφής βάσει δήλωσης	154,38	154,38		-154,38
Σύνολο φόρων για καταβολή		1.242,85	129,42	129,42

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.