



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα, 29/10/2021

Αριθμός απόφασης: 4058

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 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 08/02/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά: α) της υπ' αριθμ. /2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, φορολογικού έτους

2014, β) της υπ' αριθμ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2015, και γ) της υπ' αριθμ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2016, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 15/12/2020 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

7. Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/29-04-2021 υπόμνημα του προσφεύγοντος το οποίο κατατέθηκε στην Υπηρεσία μας.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08/02/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του 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:

α) Με την υπ' αριθμ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 300,36 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 75,09 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **375,45 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4174/2013.

β) Με την υπ' αριθμ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 1.241,98 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 620,99 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **1.862,97 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4174/2013.

γ) Με την υπ' αριθμ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 774,00 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 387,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **1.161,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4174/2013.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 15/12/2020 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Υπηρεσίας.

Στα πλαίσια της ελεγκτικής διαδικασίας ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα τη με αριθμ. πρωτ./2018 πρόσκληση για προσκόμιση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων. Από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων που προσκομίστηκαν διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων καταχώρησε δαπάνες που δεν αφορούσαν τη δραστηριότητά του, αλλά αποτελούσαν προσωπικές δαπάνες και όχι παραγωγικές για την επιχείρηση. Για τις εν λόγω δαπάνες, οι οποίες αφορούν αγορές διαφόρων προϊόντων (καφές, αγορές τροφίμων αναψυκτηρίου κλπ) και απεικονίζονται στον οικείο Πίνακα της από 15/12/2020 Έκθεσης Φορολογικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος για κάθε ελεγχόμενο έτος (από σελ. 7 έως 34), κρίθηκε ότι ο προσφεύγων δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης και συνεπώς παρακάτω προστέθηκαν ως λογιστικές στα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος για τις χρήσεις 2014, 2015 και 2016.

ΧΡΗΣΕΙΣ/ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΤΗ	2014	2015	2016
Λογιστικές διαφορές	457,18	918,50	1.508,19

Περαιτέρω, κατά την διεξαγωγή της ελεγκτικής διαδικασίας ο έλεγχος αιτήθηκε και παρέλαβε την ηλεκτρονική αποστολή στοιχείων κινήσεων τραπεζικών στο σύστημα μητρώου τραπεζικών λογαριασμών & λογαριασμών πληρωμών (ν. 4170/2013) για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2014 έως 31/12/2016. Μετά την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος για τις παραπάνω χρήσεις και τις εξηγήσεις που παρείχε ο προσφεύγων με το με αριθμ. πρωτ./2018 έγγραφό του επί του με αριθμ. πρωτ./2018 αιτήματος παροχής πληροφοριών (άρθρου 14 ν. 4174/2013), αλλά και το με αριθμ. πρωτ./2020 υπόμνημά του επί του με αριθμ./2020 Σημειώματος Διαπιστώσεων, ο έλεγχος έκρινε ότι δε διευκρινίστηκαν κάποιες πιστώσεις και συνεπώς υπάρχει προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, σε συνδυασμό με το άρθρο 39 του ν. 4174/2013, ως κάτωθι:

ΧΡΗΣΕΙΣ/ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΤΗ	2014	2015	2016
Εισόδημα άρθρου 21 παρ. 4 ν.4172/2013	550,00	3.040,00	1.340,00

Με βάση τα ανωτέρω έγινε νέα εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος του προσφεύγοντος για τις ως άνω χρήσεις και εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών οι προσβαλλόμενες με αριθμ./2020,/2020 και/2020 προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/29-04-2021 συμπληρωματικό υπόμνημά του, ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι η προέλευση των χρημάτων που του καταλογίστηκαν ως προσαύξηση έχει πλήρως αιτιολογηθεί στο με αριθμ. πρωτ./2020 έγγραφο των απόψεων του επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, και ειδικότερα, οι καταθέσεις μετρητών προέρχονται από χρηματικά διαθέσιμα που υπήρχαν εις χείρας του και σχηματίστηκαν από:

1) Διαθέσιμα χρηματικά κεφάλαια σε μετρητά που σχηματίστηκαν κατά τη διάρκεια προηγούμενων χρήσεων,

- 2) Αναλήψεις και επανακαταθέσεις των ίδιων χρηματικών ποσών ή μέρος αυτών στους ίδιους ή διαφορετικούς τραπεζικούς λογαριασμούς και
- 3) Εισπραχθέντα μετρητοίς χρηματικά ποσά που προέρχονται από τα ακαθάριστα έσοδα της επαγγελματικής του δραστηριότητας.

Επειδή στην παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«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 στο άρθρο 39 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«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 στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1175/2017 μεταξύ άλλων ορίζεται:

«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.

.....

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.

.....

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης 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.»

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«.....

Β' Προσαύξηση περιουσίας

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

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

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

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

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

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

.....

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα.

Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών **αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα.** Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.»

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επιταγής επί προδικαστικών αιτημάτων:

«Α. Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 § 1 του ν. 4174/2013, ... 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, ...

Β. ... 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, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 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, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των 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 ύπαρξής 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.

Γ. 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, με βάση την ως άνω Απόφαση του ΣΤΕ, ο φορολογούμενος τεκμαίρεται ότι γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και μπορεί ευχερώς και υποχρεούται να υποδείξει στη φορολογική αρχή την πηγή προέλευσης αυτών, τούτο δε, δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης. Επομένως, και μεν επιτρέπεται η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης υπέρ της φορολογικής διοίκησης, όχι όμως χωρίς όρια, δεδομένου ότι ως ασφαλιστική δικλείδα πρέπει να ζητούνται από το φορολογούμενο να αιτιολογήσει τα μεγάλα ποσά, τα οποία σε κάθε περίπτωση κρίνονται από τον έλεγχο μετά τη μελέτη του φακέλου της υπόθεσης.

Επομένως η διαπίστωση προσαύξησης περιουσίας πρέπει να εδράζεται σε «μεγάλα ποσά» (ΣΤΕ 884/2016) για τα οποία ο φορολογούμενος οφείλει να γνωρίζει την πηγή προέλευσής τους. Η έννοια «μεγάλα ποσά» εξειδικεύεται κατά περίπτωση ανάλογα με το προφίλ και την οικονομική δυνατότητα του φορολογουμένου 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 τιθέμενο όριο καταθέσεων πάνω από το οποίο θα πρέπει να ζητείται από τον φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας κατάθεσης πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος ουσιαστικά να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα.

Επειδή στο άρθρο 65 του ν. 4174/2013 σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα δυνάμει της υπ' αριθμ. 156/11-05-2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών. Στα πλαίσια του παραπάνω ελέγχου, εκτός από έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία της ατομικής του επιχείρησης, διενεργήθηκε και έρευνα σχετικά με τους τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσε ο προσφεύγων για το χρονικό διάστημα από την 01/01/2014-31/12/2016. Μετά την επεξεργασία των κινήσεων των παραπάνω τραπεζικών λογαριασμών για τις εν λόγω χρήσεις και τις εξηγήσεις που παρείχε ο προσφεύγων με το με αριθμ. πρωτ./2018 έγγραφό του επί του με αριθμ. πρωτ./2018 αιτήματος παροχής πληροφοριών (άρθρου 14 ν. 4174/2013), αλλά και το με αριθμ. πρωτ./2020 υπόμνημά του επί του με αριθμ./2020 Σημειώματος Διαπιστώσεων, ο έλεγχος έκρινε ότι δε διευκρινίστηκαν οι οκτώ (8) συνολικά πιστώσεις και συνεπώς υπάρχει προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, σε συνδυασμό με το άρθρο 39 του ν.4174/2013, ως κάτωθι:

A/A	Τράπεζα	Λογαριασμός	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Πίστωση
5			19/6/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ		550,00
ΣΥΝΟΛΟ 2014						550,00

29	.....	.....	8/9/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	700,00
32	.....	.....	2/11/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	500,00
33	.....	.....	2/11/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	500,00
ΣΥΝΟΛΟ 2015						1.700,00
35	.....	.....	6/4/2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ ΑΝΑΛΗΨΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	200,00
37	.....	.....	11/5/2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	400,00
40	.....	.....	8/8/2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	700,00
43	.....	.....	6/10/2016	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ		40,00
ΣΥΝΟΛΟ 2016						1.340,00

* Ο έλεγχος εκ παραδρομής καταλόγισε, ως αδιευκρίνιστες τραπεζικές πιστώσεις, στη χρήση 2015 αντί του ορθού ποσού των 1.700,00 ευρώ, το ποσό των 3.040,00 ευρώ, το οποίο αποτελεί το συνολικό ποσό των πιστώσεων για τις χρήσεις 2015 και 2016 (1.700,00 + 1.340,00).

Επειδή, όπως αναφέρεται στις σελ. 44-45 της οικείας έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, οι εγγραφές με α/α 5, 29, 32, 33, 35, 37 και 40 δεν έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο, καθότι δεν προσκομίστηκε το αντίστοιχο καταθετήριο.

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι οι παραπάνω καταθέσεις που παρουσιάζονται στους παρακάτω πίνακες δεν αφορούν άγνωστης προέλευσης και αιτίας ποσά και δεν αποτελούν εισόδημά του. Ειδικότερα επικαλείται τα εξής:

Α. Διαθέσιμο χρηματικό κεφάλαιο σε μετρητά για τις χρήσεις 2014-2016

Παραθέτει πίνακα σχηματισμού διαθεσίμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών και τον πίνακα με τα υπόλοιπα των τραπεζικών του λογαριασμών στις 31/12/2013, ή άλλως κατά την 01/01/2014, ως κάτωθι:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΤΗ		ΣΥΝΟΛΑ	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007
ΑΦΜ	Υπ.	0								
	Συζ.	0								
ΦΟΡΟΛΟΓΟΥ ΜΕΝΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	Υπ.	198.062,88	14.541,50	12.889,25	20.131,00	26.977,89	28.153,99	31.758,81	40.056,58	23.553,86
	Συζ.	210.021,83	30.456,08	36.510,02	28.255,51	33.504,27	29.235,94	25.376,51	26.683,50	
ΑΦΟΡΟΛΟΓΗ ΤΑ & ΦΟΡΟΛΟΓΗΘΕ ΝΤΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΙΚΟ ΤΡΟΠΟ	Υπ.	5.701,53	144,22	678,14			2.082,52	2.091,47	705,18	
	Συζ.	21.373,23	1.947,16	3.133,08	2.693,96		9.605,09		3.993,94	
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΩΝ	Υπ.	203.764,41	14.685,72	13.567,39	20.131,00	26.977,89	30.236,51	33.850,28	40.761,76	23.553,86
	Συζ.	231.395,06	32.403,24	39.643,10	30.949,47	33.504,27	38.841,03	25.376,51	30.677,44	0
ΤΕΚΜΗΡΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	Υπ.	0								
	Συζ.	22.305,00	6.245,00	6.245,00	5.595,00	4.220,00				
ΤΕΚΜΗΡΙΑ	Υπ.	13.440,00	3.640,00	3.640,00	3.640,00	2.520,00				

ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ	Συζ.	16.380,00	4.480,00	4.480,00	4.480,00	2.940,00				
ΑΝΕΓΕΡΣΗ ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ	Υπ.	60.450,00				60.450,00				
Ή ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΔΕΞΑΜΕΝΩΝ ΚΟΛΥΜΒΗΣΗΣ	Συζ.	60.450,00				60.450,00				
ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΠΟΣΟ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	Υπ.	21.600,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00	2.900,00	2.900,00	2.900,00	2.900,00
	Συζ.	10.000,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00				
ΣΥΝΟΛΟ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ & ΔΑΠΑΝΩΝ	Υπ.	95.490,00	6.140,00	6.140,00	6.140,00	65.470,00	2.900,00	2.900,00	2.900,00	2.900,00
	Συζ.	109.135,00	13.225,00	13.225,00	12.575,00	70.110,00	0	0	0	0
ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ	Υπ.	108.274,41	8.545,72	7.427,39	13.991,00	-38.492,11	27.336,51	30.950,28	37.861,76	20.653,86
	Συζ.	122.260,06	19.178,24	26.418,10	18.374,47	-36.605,73	38.841,03	25.376,51	30.677,44	0
ΑΝΑΛΩΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΠΟΥ ΗΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΘΗ ΚΕ	Υπ.	38.492,11				38.492,11				
	Συζ.	36.605,73				36.605,73				
ΤΕΛΙΚΟ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	Υπ.	108.274,41	108.274,41	99.728,69	92.301,30	78.310,30	116.802,41	89.465,90	58.515,62	20.653,86
	Συζ.	122.260,06	122.260,06	103.081,82	76.663,72	58.289,25	94.894,98	56.053,95	30.677,44	0

Πίνακας υπολοίπων χρηματικών καταθέσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς την 31/12/2013 ή 01/01/2014

A/A	Τράπεζα	Αρ. Λογαριασμού	Υπόλοιπο λογαριασμού 31/12/2013
1			1.908,05 €
2			5,89 €
3			1.291,20 €
4			4.043,40 €
5			2.481,87 €
6			692,99 €
7			9,98 €
8			6.000,00 €
9			469,32 €
10			410,42 €
11			1.401,80 €
ΣΥΝΟΛΟ			18.714,92 €

Πίνακας χρηματικών διαθεσίμων κατά την 31/12/2013 ή άλλως 1/1/2014 για κάλυψη καταθέσεων	
Σχηματισθέν διαθέσιμο κεφάλαιο χρήσεων (2006 έως 2013)	108.274,41 €
Υπόλοιπα των τραπεζικών μας λογαριασμών (ήτοι το σύνολο των κεφαλαίων μας που βρισκόταν κατατεθειμένο σε τραπεζικούς λογαριασμούς) 31/12/2013 ή άλλως 1/1/2014 (-)	18.714,92 €
Υπόλοιπο διαθεσίμων κεφαλαίων σε μετρητά προς κάλυψη πιστώσεων στις ελεγχόμενες χρήσεις (=)	89.559,49 €

Β. Αναλήψεις χρηματικών ποσών και επανακαταθέσεις τους σε ίδιους ή σε διαφορετικούς τραπεζικούς λογαριασμούς

Παραθέτει πίνακα αναλήψεων – καταθέσεων ισχυριζόμενος ότι προκύπτει σαφώς ότι το διαθέσιμο κεφάλαιο σε μετρητά προερχόμενα από αναλήψεις που κατείχε εις χείρας του αρκούσε για να καλύψει όλες τις καταθέσεις μετρητών που πραγματοποιήθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς του και οποιαδήποτε χρονική στιγμή πραγματοποιούνταν η πίστωση – κατάθεση υπήρχαν χρηματικά διαθέσιμα από προηγούμενες αναλήψεις. Σύμφωνα με τον εν λόγω πίνακα οι πραγματοποιηθείσες αναλήψεις των χρήσεων 2014-2016 ανέρχονται σε 14.270,00 ευρώ και το σύνολο των αντίστοιχων πιστώσεων για τις ίδιες χρήσεις (συμπεριλαμβανομένων και αυτών που ζητήθηκαν από τον έλεγχο) ανέρχεται σε 4.020,00 ευρώ. Συνεπώς προκύπτει Υπόλοιπο Διαθεσίμων μετρητών ποσού 10.250,00 ευρώ.

Γ. Εισπράξεις μετρητών που προέρχονται τα ακαθάριστα έσοδα του ατομικού του επαγγέλματος

Τέλος παραθέτει τα ακαθάριστα έσοδα που εισέπραξε μετρητοίς και δε διήλθαν από τραπεζικούς λογαριασμούς και τα οποία ανέρχονται στο συνολικό ποσό των 30.104,00 ευρώ.

Με βάση όλα τα ανωτέρω, ο προσφεύγων καταλήγει στον παρακάτω πίνακα που περιλαμβάνει τα χρηματικά διαθέσιμα συγκρινόμενα με τις καταθέσεις μετρητών που του καταλόγιζε ο έλεγχος:

Πίνακας χρηματικών διαθεσίμων για κάλυψη καταθέσεων στις ελεγχόμενες χρήσεις	
Σχηματισθέν διαθέσιμο κεφάλαιο χρήσεων (2006 έως 2013) (σελ. 4 του παρόντος)	108.274,41
Συνολικές αναλήψεις πραγματοποιηθείσες κατά το διάστημα 2014 έως 2016 διακρατηθέν στην οικία τους.(+)	14.270,00
Σύνολο εισπράξεων μετρητοίς από τα ακαθάριστα έσοδα	30.104,00
Σύνολο σχηματισθέντος διαθέσιμου κεφαλαίου χρήσεων 2014 έως 2016 (=)	152.648,41
Συνολικές καταθέσεις μετρητών πραγματοποιηθείσες κατά το διάστημα 2014 έως 2016 που κατατέθηκαν στους λογαριασμούς του (-)	4.020,00
Κατατεθειμένο ποσό σε τραπεζικούς λογαριασμούς (υπόλοιπα λογαριασμών) 31/12/2013 (-)	18.714,92
Υπόλοιπο εισοδημάτων προς κάλυψη πιστώσεων στις ελεγχόμενες χρήσεις (=)	129.913,49

Επειδή, επιπρόσθετα, για τις καταλογισθείσες πιστώσεις προσκομίζει καταθετήρια, στα οποία εμφανίζεται ως καταθέτης των χρημάτων ο ίδιος (εκτός από τις δύο καταθέσεις στις 02/11/2015, στις οποίες εμφανίζεται ως καταθέτης ο πατέρας του), ο οποίος είναι συνδικαιούχος στον έναν εκ των δύο λογαριασμών). Επιπλέον ο προσφεύγων με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/29-04-2021 υπόμνημα που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας προσκόμισε και τα παραστατικά των αναλήψεων των επικαλούμενων χρηματικών ποσών. Συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος για τις πιστώσεις με α/α 5, 29, 32, 33, 35, 37 και 40 γίνονται αποδεκτοί και τα παραπάνω ποσά δεν αποτελούν προσαύξηση του άρθρου 21 του ν.4172/2013. Ομοίως, η πίστωση με α/α 43 ποσού 40,00 ευρώ, παρότι δεν προσκομίστηκε το σχετικό καταθετήριο, δεν μπορεί να θεωρηθεί προσαύξηση περιουσίας, δεδομένου ότι πρόκειται για πολύ μικρό ποσό, το οποίο είναι ασήμαντο λαμβάνοντας υπόψη το προφίλ και την οικονομική δυνατότητα του προσφεύγοντος.

Επειδή, όσον αφορά τις λογιστικές διαφορές, αποδεχόμαστε τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 15/12/2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

Κατόπιν των ανωτέρω ο τελικός προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος της κατά τα φορολογικά έτη 2014-2016 έχει ως εξής:

Α. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ							
	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΠΟΣΑ ΔΕΔ		ΔΙΑΦΟΡΑ
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	3.192,00	2.337,00	3.192,00	2.337,00	3.192,00	2.337,00	
Τόκοι – Μερίσματα-Δικαιώματα	141,31	0,33	141,31	0,33	141,31	0,33	
Επιχειρηματική δραστηριότητα	7.049,89		8.057,07		7.507,07		457,18
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις		29.393,87		29.393,87		29.393,87	
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	10.383,20	31.731,20	11.390,38	31.731,20	10.840,38	31.731,20	457,18
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	10.383,20	31.731,20	11.390,38	31.731,20	10.840,38	31.731,20	457,18
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							
Φορολογητέο Εισόδημα	10.383,20	31.731,20	11.390,38	31.731,20	10.840,38	31.731,20	457,18
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά							
Συνολικό εισόδημα	10.383,20	31.731,20	11.390,38	31.731,20	10.840,38	31.731,20	457,18

Β. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ							
	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΠΟΣΑ ΔΕΔ		ΔΙΑΦΟΡΑ
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	2.964,00	2.109,00	2.964,00	2.109,00	2.964,00	2.109,00	
Τόκοι – Μερίσματα-Δικαιώματα	74,18	1,80	74,18	1,80	74,18	1,80	

Επιχειρηματική δραστηριότητα	1.638,98		5.597,48		2.557,48		918,50
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις		28.979,74		28.979,74		28.979,74	
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	4.677,16	31.090,54	8.635,66	31.090,54	5.595,66	31.090,54	918,50
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	4.677,16	31.090,54	8.635,66	31.090,54	5.595,66	31.090,54	918,50
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							
Φορολογητέο Εισόδημα	4.677,16	31.090,54	8.635,66	31.090,54	5.595,66	31.090,54	918,50
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά							
Συνολικό εισόδημα	4.677,16	31.090,54	8.635,66	31.090,54	5.595,66	31.090,54	918,50

Γ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ							
	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΠΟΣΑ ΔΕΔ		ΔΙΑΦΟΡΑ
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	2.964,00	2.109,00	2.964,00	2.109,00	2.964,00	2.109,00	
Τόκοι – Μερίσματα-Δικαιώματα	0,52	6,05	0,52	6,05	0,52	6,05	
Επιχειρηματική δραστηριότητα	242,37		3.090,56		1.750,56		1.508,19
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις		31.868,43		31.868,43		31.868,43	
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	3.206,89	33.983,48	6.055,08	33.983,48	4.715,08	33.983,48	1.508,19
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	3.206,89	33.983,48	6.055,08	33.983,48	4.715,08	33.983,48	1.508,19
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							
Φορολογητέο Εισόδημα	3.206,89	33.983,48	6.055,08	33.983,48	4.715,08	33.983,48	1.508,19

Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά							
Συνολικό εισόδημα	3.206,89	33.983,48	6.055,08	33.983,48	4.715,08	33.983,48	1.508,19

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 08/02/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, και την τροποποίηση των υπ' αριθμ./2020,/2020 και/2020 προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, ως κάτωθι:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Α. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά ΔΕΔ		
Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα	10.383,20	31.731,20	11.390,38	31.731,20	10.840,38	31.731,20	457,18
Φόρος κλίμακας	2.205,29	7.163,16	2.505,65	7.163,16	2.324,15	7.163,16	118,86
Μείον: Μειώσεις από το φόρο		1.461,60		1.461,60		1.461,60	
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων							
Φόρος που αναλογεί	2.205,29	5.701,56	2.505,65	5.701,56	2.324,15	5.701,56	118,86
Β. Μείον							
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :							
α) Τόκους - Μερίσματα - Δικαιώματα	21,20		21,20		21,20		
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα	466,01		466,01		466,01		
γ) Μισθωτή εργασία - Συντάξεις		4.929,98		4.929,98		4.929,98	
δ) Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
ε) Αλλοδαπή προέλευση							
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :							
α) Το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος	677,22		677,22		677,22		
β) Ειδικών περιπτώσεων							
3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει							
Μείωση επιστροφής φόρου							
Υπόλοιπο φόρου (+/-)	1.040,86	771,58	1.341,22	771,58	1.159,72	771,58	118,86
Γ. Πλέον							

1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος	542,12		542,12		542,12		
2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων							
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου							
Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)	1.582,98	771,58	1.883,34	771,58	1.701,84	771,58	118,86
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			75,09		11,89		11,89
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.							
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου							
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		168,71		168,71		168,71	
Τέλος επιτηδεύματος	650,00		650,00		650,00		
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης							
.....							
Συνολικά ποσά (+/-)	2.232,98	940,29	2.608,43	940,29	2.363,73	940,29	130,75
Δ. ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ							
Διαφορά συμψηφισμού. Ποσό άρθρου 18 §1 ν. 3522/2006							
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		3.173,27		3.548,72		3.304,02	130,75
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή							
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή							
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		3.173,27		3.548,72		3.304,02	130,75

Β. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015

	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
Φορολογητέο εισόδημα	4.677,16	31.090,54	8.635,66	31.090,54	5.595,66	31.090,54	918,50
Φόρος κλίμακας	763,30	7.005,78	2.005,28	7.005,78	1.002,11	7.005,78	238,81
Μείον: Μειώσεις από το φόρο		1.490,53		1.490,53		1.490,53	
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων							
Φόρος που αναλογεί	763,30	5.515,25	2.005,28	5.515,25	1.002,11	5.515,25	238,81
Β. Μείον							
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :							
α) Τόκους - Μερίσματα - Δικαιώματα	11,13	0,27	11,13	0,27	11,13	0,27	
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα	312,00		312,00		312,00		

γ) Μισθωτή εργασία - Συντάξεις		4.495,28		4.495,28		4.495,28	
δ) Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
ε) Αλλοδαπή προέλευση							
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :							
α) Το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος	542,12		542,12		542,12		
β) Ειδικών περιπτώσεων							
3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει							
Μείωση επιστροφής φόρου							
Υπόλοιπο φόρου (+/-)	-101,95	1.019,70	1.140,03	1.019,70	136,86	1.019,70	238,81
Γ. Πλέον							
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος							
2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων							
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου							
Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)	-101,95	1.019,70	1.140,03	1.019,70	136,86	1.019,70	238,81
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			620,99		119,41		119,41
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.							
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου							
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		275,56		275,56		275,56	
Τέλος επιτηδεύματος	650,00		650,00		650,00		
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης							
.....							
Συνολικά ποσά (+/-)	548,05	1.295,26	2.411,02	1.295,26	906,27	1.295,26	358,22
Δ. ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ							
Διαφορά συμψηφισμού. Ποσό άρθρου 18 §1 ν. 3522/2006							
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		1.843,31		3.706,28		2.201,53	358,22
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή							
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή							
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		1.843,31		3.706,28		2.201,53	358,22

Γ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
Φορολογητέο εισόδημα	3.206,89	33.983,48	6.055,08	33.983,48	4.715,08	33.983,48	1.508,19
Φόρος κλίμακας	498,00	8.308,58	1.272,00	8.308,58	829,80	8.308,58	331,80
Μείον: Μειώσεις από το φόρο		1.881,32		1.881,32		1.881,32	
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων							
Φόρος που αναλογεί	498,00	6.427,26	1.272,00	6.427,26	829,80	6.427,26	331,80
Β. Μείον							
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :							
α) Τόκους - Μερίσματα - Δικαιώματα	0,08	0,91	0,08	0,91	0,08	0,91	
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα	130,00		130,00		130,00		
γ) Μισθωτή εργασία - Συντάξεις		4.886,31		4.886,31		4.886,31	
δ) Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
ε) Αλλοδαπή προέλευση							
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :							
α) Το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος							
β) Ειδικών περιπτώσεων							
3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει							
Μείωση επιστροφής φόρου							
Υπόλοιπο φόρου (+/-)	367,92	1.540,04	1.141,92	1.540,04	699,72	1.540,04	331,80
Γ. Πλέον							
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος							
2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων							
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου							
Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)	367,92	1.540,04	1.141,92	1.540,04	699,72	1.540,04	331,80
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			387,00		165,90		165,90
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.							
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου							
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		662,77		662,77		662,77	
Τέλος επιτηδεύματος	650,00		650,00		650,00		
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης							

.....							
Συνολικά ποσά (+/-)	1.017,92	2.202,81	2.178,92	2.202,81	1.515,62	2.202,81	497,70
Δ. ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ							
Διαφορά συμψηφισμού. Ποσό άρθρου 18 §1 ν. 3522/2006							
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		3.220,73		4.381,73		3.718,43	497,70
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή							
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή							
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		3.220,73		4.381,73		3.718,43	497,70

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.