



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 06 / 12 / 2021

Αριθμός Απόφασης **4481**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604561
e-mail : ded.ath@aade.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), 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. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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

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

4. Την από **21/09/2021** και αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του - του, με ΑΦΜ:, κατασκευαστή οικιστικών κτιρίων, με έδρα τη, στον (..... αριθ. ...), τ.κ., κατά των υπ' αριθ. /2021 και /2021 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικον. έτους 2014 και φορολ. έτους 2014 αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και την από **12/07/2021** έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων 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 **21/09/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του - του, με ΑΦΜ:, η οποία, λαμβανομένης, υπόψη ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **23/07/2021**, κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό

φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Στον προσφεύγοντα είχε διενεργηθεί μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους **2014** και **φορολογικού έτους 2014**, δυνάμει της υπ' αριθμ./**2019** εντολής ελέγχου γραφείου του προϊσταμένου 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 ψηφιακών δεδομένων του αρχείου Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π της ΑΑΔΕ, στο οποίο περιλαμβάνονταν οι κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων για το χρονικό διάστημα από 1/1/2013 έως 31/12/2014. Μετά την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών του λογαριασμών, η ως άνω ελεγκτική Αρχή συνέταξε την από **20/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος** με βάση την οποία διαπιστώθηκαν για τον προσφεύγοντα:

- ✓ Εισόδημα από **Μισθωτές υπηρεσίες** (άρθρου 12§1, 2δ' και 3η' του ν. 4172/2013) συνολικού ποσού **99.314,27€** για το έτος 2014,
- ✓ Εισόδημα από **Προσαύξηση περιουσίας** (άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994 και άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013), για τα έτη 2013 και 2014 συνολικού ποσού **249.789,23€** και **641.840,44€** αντίστοιχα.

Κατόπιν αυτών, ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. εξέδωσε τις υπ' αριθ./**2019** και/**2019** Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για τα έτη 2013 και 2014, με τις οποίες καταλόγισε στον προσφεύγοντα το ποσό των 168.512,09€ και 398.206,62€ αντίστοιχα.

Κατά των ανωτέρω πράξεων ο προσφεύγων άσκησε την υπ' αριθ./**2020 ενδικοφανή προσφυγή** ενώπιον της υπηρεσίας μας, ζητώντας την ακύρωση ή την τροποποίηση αυτών, προσκομίζοντας νέα συμπληρωματικά στοιχεία, με την ενδικοφανή προσφυγή και με τα υπ' αριθμ. **ΔΕΔΕΙ2020ΕΜΠ/19-03-2020** (ΥΠ-I), **ΔΕΔΕΙ2020ΕΜΠ/13-07-2020** (ΥΠ-II) και **ΔΕΔΕΙ2020ΕΜΠ/16-07-2020** (ΥΠ-III) Υπομνήματά του.

Η ανωτέρω ενδικοφανής προσφυγή εξετάστηκε από την Υπηρεσία μας και εκδόθηκε η υπ' αριθ. **2065/2020 Απόφαση της Υπηρεσίας μας**, με την οποία έγινε δεκτή η ενδικοφανής προσφυγή και ακυρώθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, καθόσον η έκθεση ελέγχου και οι προσβαλλόμενες πράξεις ήταν **πλημμελώς αιτιολογημένες** και αποφασίστηκε η **επανάληψη διαδικασίας** προκειμένου να επαναυπολογιστεί το εισόδημα του προσφεύγοντος με βάση το ακόλουθο σκεπτικό:

«Περαιτέρω, δεδομένου ότι στην απάντηση της ελεγκτικής αρχής επί της ως άνω πράξης αναπομπής, δεν περιλαμβάνονταν τα στοιχεία που ζητήθηκαν, με νέο έγγραφό μας με αρ. πρωτ./**E=2020ΕΜΠ/09-09-2020** ζητήσαμε και πάλι από την ελεγκτική αρχή να μας αποστείλει **τα υπόλοιπα κατά την 01/01/2013 και 01/01/2014, εκάστου τραπεζικού λογαριασμού** (καταθετικού, προθεσμιακού, επενδυτικού, δανειακού, κλπ) καθώς και των λοιπών χρηματιστηριακών προϊόντων, τα οποία αθροίζουν τα συνολικά υπόλοιπα που μας γνώρισε με το αρχικό έγγραφό της, **τονίζοντας ότι τα στοιχεία αυτά είναι κρίσιμα για την επανεξέταση της υπόθεσης**, δεδομένου ότι ο προσφεύγων επικαλείται ότι **καταθέσεις μετρητών συνολικού ποσού 139.511,06€ για το έτος 2013 και 492.931,38€ για το έτος 2014** προέρχονται από ανάλωση φορολογημένων εισοδημάτων του από προηγούμενα έτη και είχαν διακρατηθεί σε μετρητά, **στο οποίο η ελεγκτική αρχή δεν έχει απαντήσει με επίσημο έγγραφό της μέχρι σήμερα**.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών που αναγράφονται στη σελ. 11 - 12 της έκθεσης ελέγχου από τα οποία προκύπτει ότι τα υπόλοιπα αυτών ανήλθαν κατά την 31/12/2012 στο ποσό των 39.100,06€ και κατά την 31/12/2013 στο ποσό των 9.607,99€, ενώ η ελεγκτική αρχή βεβαιώνει ότι ανήλθαν στο ποσό των 608.212,96€ και 335.260,68€ αντίστοιχα, χωρίς όμως να μας αποστείλει τα αιτηθέντα υπόλοιπα εκάστου τραπεζικού λογαριασμού τα οποία αθροίζουν τα

ανωτέρω συνολικά υπόλοιπα, προκειμένου να διαπιστωθεί η αποταμιευτική δυνατότητα του προσφεύγοντος.

Επειδή όπως επισημάνθηκε στην ελεγκτική φορολογική αρχή, τα στοιχεία αυτά ήταν **κρίσιμα** για την επανεξέταση της υπόθεσης.

Επειδή η ελέγχουσα φορολογική αρχή δεν έχει απαντήσει με επίσημο έγγραφό της μέχρι σήμερα, προκειμένου να μας γνωρίσει τα αιτηθέντα υπόλοιπα εκάστου τραπεζικού λογαριασμού, **λόγω δε της έλλειψης του κρίσιμου αυτού στοιχείου, η νομική βάση για καταλογισμό είναι πλημμελής.**

Κατά συνέπεια η έκθεση ελέγχου και οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι **πλημμελώς αιτιολογημένες** και ο έλεγχος πρέπει να διενεργηθεί εκ νέου, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των ανωτέρω στοιχείων, ζητώντας οποιοδήποτε περαιτέρω στοιχείο κρίνει απαραίτητο για τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ...

Επειδή, παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής **η δυνατότητα έκδοσης νέας οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 6 του ν. 4174/2013».**

Κατόπιν αυτών με την υπ' αριθμ./**2021** εντολή ελέγχου του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος σε επανάληψη διαδικασίας, για το οικονομικό έτος **2014** και για το φορολογικό έτος **2014**, δυνάμει της υπ' αριθμ. **2065/2020 Απόφασης** της υπηρεσίας μας και μετά το πέρας του ελέγχου συντάχθηκε η από **12/7/2021** έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, από την οποία προκύπτουν τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου, διαπιστώθηκε για τον προσφεύγοντα:

1) Εισόδημα από Μισθωτές υπηρεσίες (άρθρου 12§1, 2δ' και 3η' του ν. 4172/2013) συνολικού ποσού 99.314,27€ για το έτος 2014.

Ειδικότερα, από την ελέγχουσα φορολογική αρχή διαπιστώθηκε ότι σε ατομικό κυρίως τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος πιστώνονταν κατά το **φορολογικό έτος 2014** ποσά ονομαστικών πιστώσεων, που προέρχονταν κυρίως από πιστώσεις που κατέθεταν μισθωτές της εταιρείας με **ΑΦΜ:** και αφορούσαν **έσοδα ενοικίων** τα οποία είχαν δηλωθεί ως εισόδημά της, δεδομένου δε ότι ο προσφεύγων είχε την ιδιότητα του Αντιπροέδρου του Δ.Σ αυτής και τα ποσά αυτά όπως προέκυψε δεν επέστρεφαν στην εταιρεία ούτε εκπλήρωναν κάποια εταιρική υποχρέωση, καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα ως εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών. Τα εν λόγω ποσά, αφορούσαν **389 πιστώσεις** και ανέρχονταν συνολικά στο ποσό των **110.717,27€**, από τα οποία καταλογίστηκε επιμεριστικά στον προσφεύγοντα το ποσό των **99.314,27€**, συγκεντρωτικά δε ανά λογαριασμό έχουν ως εξής:

Τράπεζα	Τραπεζικός Λογαριασμός	Συν-δικαιούχοι	Πρωτογενείς πιστώσεις που καταλογίστηκαν ως εισόδημα άρθρου 12§§1,2,3 ν. 4172/2013		Εισόδημα άρθρου 12§§1,2,3 ν. 4172/2013 που αναλογεί στον προσφεύγοντα	
			πλήθος	Συνολ. Ποσό	πλήθος	Συνολ. Ποσό
.....		2	2	740,00€	2	370,00€
.....		3	4	1.400,00€	4	1.400,00€
.....		2	13	9.066,00€	13	4.533,00€
.....		1	367	86.511,27€	367	86.511,27€
.....		2	3	13.000,00€	3	6.500,00€
Σύνολο			389	110.717,27€	389	99.314,27€

Περαιτέρω, οι εν λόγω πιστώσεις, συγκεντρωτικά ανά κατηγορία έχουν ως εξής:

Κατηγορία Πιστώσεων	Εισόδημα της εταιρείας		Πρωτογενείς πιστώσεις		Εισόδημα που καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα
	Επωνυμία	Α.Φ.Μ	Πλήθος	Συνολ. Ποσό	
Ενοίκια Ακινήτων			379	90.577,27€	88.544,27€
Ενοίκια Parking			2	740,00€	370,00€
Πώληση Ακινήτων			4	18.000,00€	9.000,00€
Μεταφορά από λογ/σμό			4	1.400,00€	1.400,00€
Εισόδημα άρθρου 12 ν.4172/2013 κατ' έλεγχο			389	110.717,27€	99.314,27€

2) Εισόδημα από Προσαύξηση περιουσίας (άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994 και άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013), για τα έτη **2013** και **2014** συνολικού ποσού **249.789,23€** και **641.840,44€** αντίστοιχα.

Οι πρωτογενείς πιστώσεις που καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας συγκεντρωτικά ανά λογαριασμό κατάθεσης, έχουν ως ακολούθως:

Πιστώσεις ανά λογαριασμό έτους 2013	Σύνολα Πιστώσεων		Καταλογισθείσα Προσαύξηση	
	Πλήθος	Συνολ. Ποσό	Πλήθος	Συνολ. Ποσό
.....	2	20.349,55€	2	6.783,18€
.....	8	36.560,00€	8	18.280,00€
.....	1	10.000,00€	1	3.333,33€
.....	2	440,00€	2	440,00€
.....	1	33.000,00€	1	11.000,00€
.....	1	150,00€	1	75,00€
.....	2	30.000,00€	2	15.000,00€
.....	41	559.283,13€	41	186.427,72€
.....	4	25.350,00€	4	8.450,00€
Σύνολο Προσαύξησης Περιουσίας ελέγχου	62	715.132,68€	62	249.789,23€

Πιστώσεις ανά λογαριασμό έτους 2014	Σύνολα Πιστώσεων		Καταλογισθείσα Προσαύξηση	
	Πλήθος	Συνολ. Ποσό	Πλήθος	Συνολ. Ποσό
.....	5	53.887,00€	4	9.000,00€
.....	8	23.760,00€	8	11.880,00€
.....	1	13.200,00€	1	13.200,00€
.....	3	3.408,00€	3	3.408,00€
.....	32	554.835,11€	32	184.945,05€
.....	2	5.000,00€	2	2.500,00€
.....	7	37.672,20€	7	12.557,39€
Σύνολο	58	691.762,31€	57	237.490,44€
πλέον: Καταβολή μετρητών για αύξηση κεφαλαίου στην εταιρεία				404.350,00€
Σύνολο Προσαύξησης Περιουσίας ελέγχου		691.762,31€		641.840,44€

Μετά τα ανωτέρω, ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, με τις οποίες καταλόγισε στον προσφεύγοντα τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρθ. 58 ΚΦΔ	Πρόστιμο αρθ. 53 ΚΦΔ	Εισφορά Αλληλεγγύης	Σύνολο Καταλογισμού
1		Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2013	249.789,23€	78.930,45€	39.465,23€	52.433,50€	8.630,57€	179.459,75€
2		Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2014	741.154,71€	246.854,45€	123.427,23€		27.924,94€	398.206,62€
Σύνολα					325.784,90€	162.892,46€	52.433,50€	36.555,51€	577.666,37€

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας ότι:

- 1) Εσφαλμένα & παράνομα επανήλθε η φορολογική διοίκηση στον υπό κρίση έλεγχο και στην έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων, καθώς η υπ' αριθμόν 2065/2020 απόφαση της Δ.Ε.Δ., ακύρωσε τις αρχικά προσβαλλόμενες πράξεις φόρου εισοδήματος κατ' ουσίαν, διότι η πλημμελής αιτιολογία αποτελεί ουσιαστική πλημμέλεια και όχι τυπική,
- 2) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρων ως προς τις διαχειριστικές περιόδους 1.1.2013 – 31.12.2014,
- 3) Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νόμω και ουσία αβάσιμες, αόριστες και αναιτιολόγητες:
 - 3.1) Τα ποσά που πιστώθηκαν στους λογαριασμούς του από εταιρείες στις οποίες συμμετέχει, ή στα πλαίσια φορολογημένων συναλλαγών των εταιρειών αυτών, δεν συνιστούν προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης (ΠΟΛ 1175/2017, ΔΕΔ 2811/2016 και 1086/2020),
 - 3.2) Οι ατομικοί του λογαριασμοί (και αυτοί που διατηρεί από κοινού με τον αδερφό και τον πατέρα του) χρησιμοποιήθηκαν προς εξυπηρέτηση εταιρικών υποχρεώσεων των εταιριών συμφερόντων τους (ΔΕΔ 1161/2019, 450/2020 & ΠΟΛ 1175/2017) και, ως εκ τούτου, οι προς αυτούς πιστώσεις από τις εταιρίες ή από συναλλασσόμενους με αυτές δεν αποτελούν με κανέναν τρόπο προσαύξηση της περιουσίας του,
 - 3.3) Νόμω και ουσία αβάσιμος ο καταλογισμός σε βάρος μου δυνάμει του άρ. 12 παρ. 1 του Ν. 4172/2013 – Εσφαλμένη Υπαγωγή στη φορολόγηση μισθωτής εργασίας,
 - 3.4) Νόμω και ουσία αβάσιμη η υπαγωγή των χρηματικών ποσών που καταβλήθηκαν σε μετρητά για Αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου προς τις εταιρίες στις οποίες συμμετέχει, στη φορολόγηση κατ' άρθρο 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013,
 - 3.5) Νόμω και ουσία αβάσιμος ο καταλογισμός σε βάρος του, ως εισοδήματός του των ποσών τα οποία κατέβαλε σε μετρητά για Αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου (Α.Μ.Κ.) της
 - 3.6) Ως προς τις πιστώσεις που έχουν αιτιολογηθεί εκ μέρους του ως «Καταθέσεις μετρητών Ιδίου», ο καταλογισμός είναι παράνομος, καθώς πρόκειται για καταθέσεις μετρητών από το νόμιμα σχηματισθέν κεφάλαιό του προς ανάλωση και από αδιάθετο υπόλοιπο προηγούμενων αναλήψεων,
 - 3.7) Μη νόμιμος ο έλεγχος ως προς τις πιστώσεις έως του ποσού των 1.000 ευρώ. Παραβίαση των αρχών της νομιμότητας, της ισότητας, της χρηστής διοίκησης, της καλής πίστης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης καθώς και της αρχής «imposibillum nulla est obligatio» - «ουδείς υποχρεούται στα αδύνατα»,
 - 3.8) Σε κάθε περίπτωση, ο επίδικος καταλογισμός αποδεικνύεται αντιφατικός και παράλογος, καθώς αφενός του καταλογίζει εισόδημα δυνάμει του άρθρου 21§4 και του άρθρου 12§1,2,3 του ν. 4172/2013, αφετέρου και παρά τον επαχθή καταλογισμό, του καταλογίζει εκ νέου τα ποσά που κατέβαλε τοις μετρητοίς για ΑΜΚ, ενώ αυτά, υπερκαλύπτονται εν τέλει από τον πρώτο καταλογισμό της φορολογικής Αρχής,
- 4) Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι άκυρες καθόσον ο επιβληθείς φόρος και ιδιαίτερα το πρόστιμο ανακρίβειας με τις επ' αυτού επιβαρύνσεις σε τόκους, προσκρούει ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας.
- 5) Έλλειψη αιτιολογίας,
- 6) Οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος έχουν εκδοθεί κατά προφανή παράβαση των αρχών του κράτους δικαίου και της χρηστώς δρώσας διοίκησης,
- 7) Η 1^η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2013 – 31.12.2013, έχει εκδοθεί κατά προφανή παράβαση των αρχών του κράτους δικαίου, της χρηστής διοικήσεως, αλλά και της αρχής της αναλογικότητας.

1) Ως προς την νομιμότητα του ελέγχου

Επειδή ο προσφεύγων, με τον 1^ο και 2^ο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα και παράνομα επανήλθε η φορολογική διοίκηση στον υπό κρίση έλεγχο και στην έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων, καθόσον η υπ' αριθ. 2065/2020 απόφαση της Δ.Ε.Δ., ακύρωσε τις αρχικά προσβαλλόμενες πράξεις φόρου εισοδήματος κατ' ουσίαν, διότι η πλημμελής αιτιολογία αποτελεί ουσιαστική πλημμέλεια και όχι τυπική. Περαιτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές γιατί κοινοποιήθηκαν μετά τη λήξη της πενταετίας.

Επειδή ως προς τον ισχυρισμό της παραγραφής, με τις διατάξεις του άρθρου 63§6 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] 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. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης»,

Περαιτέρω από τη διατύπωση της ανωτέρω διάταξης, συνάγεται ότι η Υπηρεσία μας έχει ευρεία ευχέρεια δράσης στην αιτιολόγηση των αποφάσεων που εκδίδει, αφού, μπορεί να αποδέχεται (άρα μπορεί και να αποκλίνει) τις διαπιστώσεις της αρχικά προσβαλλόμενης πράξης, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου που αποτελεί τη νόμιμη αιτιολογία της. Αυτό σημαίνει ότι η Υπηρεσία μας δύναται, όχι μόνον να συμπληρώνει / διορθώνει την αρχική αιτιολογία που είναι το αυτονόητο, αλλά ακόμα και να την μεταβάλλει. Δύναται, δηλαδή, να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση (βλ. ad hoc ΔΕΦΑΘ 3762/2015).

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 περ. γ' του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α)... β)... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά»

Επειδή, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ 6 του άρθρου 63 και της παρ 2 περ γ' του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 και σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 2065/2020 απόφασης της Υπηρεσίας μας, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθ. πρωτ./2020 ενδικοφανής προσφυγή που κατέθεσε ο προσφεύγων για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια ελεγκτική αρχή (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) προέβη στην έκδοση της υπ' αριθ./2021 εντολής ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 και το φορολογικό έτος 2014 και στη σύνταξη του υπ' αριθ./2021 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 28 του ν. 4174/2013 και των υπ' αριθ./...../2021 και/...../2021 προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου αντίστοιχα, που επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα στις 26/05/2021, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις-αντιρρήσεις του, επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, εντός της τασσόμενης προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών. Η ως άνω προθεσμία παρήλθε άπρακτη, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν κατέθεσε σχετικό υπόμνημα για να εκφράσει τις απόψεις του, σχετικά με τα πορίσματα του ελέγχου,

Επειδή τέλος, όπως προκύπτει από τα αποδεικτικά κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων, αυτές κοινοποιήθηκαν στις 23/07/2021, ήτοι πριν την παρέλευση της ενιαίας προθεσμίας που προβλέπεται από τη διάταξη του άρθρου 36§2 περ. γ' του ν. 4174/2013,

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, **απορρίπτονται** ως αβάσιμος.

2) Ως προς την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας

Επειδή ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι οι πιστώσεις που του καταλογίστηκαν δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας, ειδικότερα δε, το πλήθος και η συνολική αξία αυτών, συγκεντρωτικά ανά προβαλλόμενο λόγο, έχουν ως εξής:

Κατηγορία Πιστώσεων έτους 2013	Σύνολα Πιστώσεων		Ποσά που αναλογούν στον προσφεύγοντα	
	Πλήθος	Συνολ. Ποσό	Πλήθος	Συνολ. Ποσό
Ανάληψη μετρητών από εταιρεία συμφερόντων του	6	165.000,00€	6	54.999,99€
Μεταφορά από λογ/μό αμοιβής μηχανικού	1	23.765,00€	1	7.921,67€
Δεν προσκομίστηκαν στοιχεία	9	51.209,55€	9	23.266,52€
Λοιπά	3	2.290,00€	3	811,67€
Κατάθεση Μετρητών Ιδίων (Ανάλωση)	43	472.868,13€	42	162.789,38€
Σύνολο Προσαύξηση Περιουσίας ελέγχου	62	715.132,68€	61	249.789,23€

Κατηγορία Πιστώσεων έτους 2014	Σύνολα Πιστώσεων		Ποσά που αναλογούν στον προσφεύγοντα	
	Πλήθος	Συνολ. Ποσό	Πλήθος	Συνολ. Ποσό
Ανάληψη μετρητών από εταιρεία συμφερόντων του	5	206.111,76€	5	78.003,92€
Μεταφορά από εταιρεία συμφερόντων του	1	20.000,00€	1	6.666,67€
Δεν προσκομίστηκαν στοιχεία	16	173.050,55€	16	60.548,84€
Πώληση ακινήτου	3	33.887,00€	2	2.666,67€
Λοιπά	2	3.068,88€	2	1.022,96€
Κατάθεση Μετρητών Ιδίων (Ανάλωση)	31	255.644,12€	31	88.581,38€
Κατάθεση Μετρητών Ιδίων για αύξηση Μ.Κ (Ανάλωση)				404.350,00€
Σύνολο Προσαύξηση Περιουσίας ελέγχου	58	691.762,31€	57	641.840,44€

Σημειώνεται ότι με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, μεταβάλλει ορισμένους από τους ισχυρισμούς του σε σχέση με τους προβληθέντες στην προηγούμενη ενδικοφανή προσφυγή η οποία είχε γίνει δεκτή από την υπηρεσία μας για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 εδ. β' του ν. 2238/1994 (Α' 151), ορίζεται ότι: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση» [ισχύει για προσαύξηση περιουσίας μέχρι και το οικον. έτος 2014], και 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» [ισχύει για προσαύξηση περιουσίας από το φορολογικό έτος 2014 και μετά],

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, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (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 επαγγελματιών, 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 προσαύξησή 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' επταμ.**, επί προδικαστικών αιτημάτων:

(**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 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 ..., 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 αναγκαιών, 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 επαυξάνει 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 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 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, με την αριθ. ΠΟΛ. 1175/16-11-2017 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι «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,... 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, αναγκαιών, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου,... 5.4 ... 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,...».

Περαιτέρω, η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας του φορολογουμένου, 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 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 λαμβάνοντας υπόψη το προφίλ του προσφεύγοντος, όπως προκύπτει από τα δηλωθέντα εισοδήματά του, την κείμενη νομολογία (ΣΤΕ 884/2016), καθώς και τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας, γίνεται δεκτό ότι τα κατωτέρω ποσά καταθέσεων μετρητών (ήτοι μέχρι 1.500€ ανά συνδικαίουχο), δεν αποτελούν την αληθή έννοια της προσαύξησης περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013 και πρέπει να διαγραφούν:

α/α από από	Τράπεζα	Λογαριασμός	Περιγραφή κωδ. Συναλλαγής τράπεζας	Αιτιολογία	Ημερ/νία κατάθεσης	Πρωτογενείς Πιστώσεις	Συνδικαίο όχοι	Αναλογούντα ποσά στον υπόχρεο
018			Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/		1/2/2013	1.000,00€	3	333,33€
64			Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/		5/2/2013	2.000,00€	3	666,67€
74			Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/		14/2/2013	600,00€	3	200,00€
75			Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/		15/2/2013	2.700,00€	3	900,00€
90			Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/		1/3/2013	2.500,00€	3	833,33€
99			Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/		4/3/2013	900,00€	3	300,00€
107			Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/		12/3/2013	2.500,00€	3	833,33€
121			Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/		22/3/2013	3.200,00€	3	1.066,67€
145			ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		5/4/2013	140,00€	2	70,00€
201			Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/		9/5/2013	2.000,00€	3	666,67€
255			ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	12/6/2013	200,00€	3	66,67€
262			Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/		19/6/2013	3.200,00€	3	1.066,67€
273			Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/		1/7/2013	1.880,00€	3	626,67€
284			Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/		4/7/2013	3.500,00€	3	1.166,67€
337			Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/		14/8/2013	2.600,00€	3	866,67€
341			Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/		20/8/2013	1.000,00€	3	333,33€
354			Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/		4/9/2013	1.500,00€	3	500,00€
364			ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	10/9/2013	150,00€	3	50,00€
373			Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/		23/9/2013	2.750,00€	3	916,67€
0153			Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/		1/10/2013	2.000,00€	3	666,67€
471			ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		3/12/2013	1.000,00€	2	500,00€
Σύνολα 2013						37.320,00€		12.630,02€

α/α από από	Τράπεζα	Λογαριασμός	Περιγραφή κωδ. Συναλλαγής τράπεζας	Αιτιολογία	Ημερ/νία κατάθεσης	Πρωτογενείς Πιστώσεις	Συνδικαίο όχοι	Αναλογούντα ποσά στον υπόχρεο
519			ΚΑΤΑΘΕΣΗ		8/1/2014	4.500,00€	3	1.500,00€
535			ΚΑΤΑΘΕΣΗ		21/1/2014	2.000,00€	3	666,67€
568			ΚΑΤΑΘΕΣΗ		11/2/2014	3.000,00€	3	1.000,00€
575			ΚΑΤΑΘΕΣΗ		17/2/2014	1.000,00€	3	333,33€
578			ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ		20/2/2014	468,88€	3	156,29€
639			ΚΑΤΑΘΕΣΗ		1/4/2014	3.200,00€	3	1.066,67€
717			ΚΑΤΑΘΕΣΗ		23/5/2014	2.650,00€	3	883,33€
759			ΚΑΤΑΘΕΣΗ		23/6/2014	600,00€	3	200,00€
797			ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	14/7/2014	3.000,00€	3	1.000,00€
854			ΚΑΤΑΘΕΣΗ		4/9/2014	4.000,00€	3	1.333,34€
874			ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ		26/9/2014	320,00€	3	106,67€
957			ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	19/11/2014	2.600,00€	3	866,67€
1015			ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	30/12/2014	4.500,00€	3	1.500,00€
Σύνολα 2014						31.838,88€		10.612,97€

3) Ως προς τη δυνατότητα κατοχής ρευστών διαθεσίμων από μη αναλωθέν κεφάλαιο εκτός τραπεζικού συστήματος

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι κατωτέρω πιστώσεις του έτους **2013** συνολικού ποσού **162.789,48€** και του έτους **2014** συνολικού ποσού **88.581,38€**, καθώς και η συμμετοχή του κατά το έτος **2014** στην αύξηση κεφαλαίου της ποσού **404.350,00€**, προέρχονται από συσσωρευμένα, φορολογηθέντα και μη αναλωθέντα εισοδήματά του από προηγούμενες χρήσεις, τα οποία κατείχε σε μετρητά.

Σημειώνεται ότι οι πιστώσεις της κατηγορίας αυτής που απομένουν μετά τη διαγραφή των μικροποσών που αναπύχθηκε στο προηγούμενο κεφάλαιο, και της με α/α 825 πίστωσης ποσού 34.034,12€ η οποία δεν αφορά κατάθεση μετρητών, ανέρχονται για τα έτη **2013** και **2014** σε **150.896,03€** και **67.646,66€**, ως αναλυτικά παρατίθενται στους παρακάτω πίνακες:

α/α από- ματος	Τράπεζα	Λογαριασμός	Περιγραφή κίνησης τραπεζ.	Αιτιολογία	Ημερ/νία	Πρωτογενείς πιστώσεις	Συνδι- κασχοί	Προσαύξηση περιουσίας
4			Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/		2/1/2013	10.000,00€	3	3.333,33€
15			Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/		7/1/2013	48.335,00€	3	16.111,67€
20			ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	8/1/2013	10.000,00€	3	3.333,33€
21			ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		8/1/2013	10.000,00€	2	5.000,00€
22			Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/		8/1/2013	12.000,00€	3	4.000,00€
25			Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/		9/1/2013	18.000,00€	3	6.000,00€
123			Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/		26/3/2013	15.000,00€	3	5.000,00€
153			Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/		8/4/2013	36.500,00€	3	12.166,67€
156			Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/		9/4/2013	32.000,00€	3	10.666,67€
159			Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/		10/4/2013	12.000,00€	3	4.000,00€
175			Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/		23/4/2013	19.000,00€	3	6.333,33€
199			Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/		8/5/2013	35.900,00€	3	11.966,67€
243			Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/		3/6/2013	17.000,00€	3	5.666,67€
303			Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/		26/7/2013	23.500,00€	3	7.833,33€
327			Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/		7/8/2013	17.165,00€	3	5.721,67€
328			Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/		7/8/2013	20.000,00€	3	6.666,66€
329			Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/		9/8/2013	7.000,00€	3	2.333,33€
340			Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/		19/8/2013	25.000,00€	3	8.333,33€
357			Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/		5/9/2013	9.788,13€	3	3.262,71€
393			Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/		3/10/2013	5.500,00€	3	1.833,33€
426			ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1/11/2013	10.000,00€	3	3.333,33€
427			Κατάθεση/ ανάληψη σε λογαριασμό		1/11/2013	10.000,00€	2	5.000,00€
428			ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		1/11/2013	10.000,00€	2	5.000,00€
429			Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/		1/11/2013	24.000,00€	3	8.000,00€
Σύνολο έτους 2013 (επικαλούμενου λόγου: ΑΝΑΛΩΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ)						437.688,13€		150.896,03€

α/α από- ματος	Τράπεζα	Λογαριασμός	Περιγραφή κίνησης τραπεζ.	Απολογία	Ημερ/νία	Πρωτογενείς πιστώσεις	Συνδι- καυόχοι	Προσαύξηση περιουσίας
514			ΚΑΤΑΘΕΣΗ		3/1/2014	7.500,00€	3	2.500,00€
587			ΚΑΤΑΘΕΣΗ		27/2/2014	7.000,00€	3	2.333,33€
588			ΚΑΤΑΘΕΣΗ		27/2/2014	10.000,00€	3	3.333,33€
657			ΚΑΤΑΘΕΣΗ		8/4/2014	4.900,00€	3	1.633,33€
670			ΚΑΤΑΘΕΣΗ		16/4/2014	10.000,00€	3	3.333,33€
682			ΚΑΤΑΘΕΣΗ		29/4/2014	20.000,00€	3	6.666,67€
709			ΚΑΤΑΘΕΣΗ		12/5/2014	13.500,00€	3	4.500,00€
737			ΚΑΤΑΘΕΣΗ		4/6/2014	6.590,00€	3	2.196,67€
749			ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		12/6/2014	5.000,00€	2	2.500,00€
750			ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	12/6/2014	10.000,00€	3	3.333,33€
771			ΚΑΤΑΘΕΣΗ		30/6/2014	20.300,00€	3	6.766,67€
791			ΚΑΤΑΘΕΣΗ		7/7/2014	4.750,00€	3	1.583,33€
794			ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		11/7/2014	3.000,00€	1	3.000,00€
795			ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		11/7/2014	3.200,00€	2	1.600,00€
802			ΚΑΤΑΘΕΣΗ		18/7/2014	7.100,00€	3	2.366,67€
804			ΚΑΤΑΘΕΣΗ		22/7/2014	8.000,00€	3	2.666,67€
808			ΚΑΤΑΘΕΣΗ		30/7/2014	5.000,00€	3	1.666,67€
820			ΚΑΤΑΘΕΣΗ		5/8/2014	40.000,00€	3	13.333,33€
824			ΚΑΤΑΘΕΣΗ		8/8/2014	7.000,00€	3	2.333,33€
Σύνολο πιστώσεων έτους 2014						192.840,00€		67.646,66€
			Καταβολή Αύξησης Μ.Κ με μετρητά	έτος 2014				404.350,00€
Σύνολο έτους 2014 (επικαλούμενου λόγου: ΑΝΑΛΩΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ)								471.996,66€

Επειδή από το φάκελο της υπόθεσης, προκύπτει ότι ο προσφεύγων έχει ήδη προσκομίσει πίνακες ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών για τα οικονομικά έτη 1993 – 2004 και για τα οικονομικά έτη 2005 – 2013, αντίγραφα των υποβληθεισών φορολογικών δηλώσεων και αντίστοιχων εκκαθαριστικών σημειωμάτων μόνο για τα οικονομικά έτη 2005-2013, καθώς και Υπεύθυνη Δήλωση με την οποία δηλώνει ότι δεν διαθέτει περιουσιακά στοιχεία στο εξωτερικό. Επιπλέον, ο προσφεύγων αν και είχε κληθεί από την υπηρεσία μας, δεν προσκόμισε, ούτε προσκομίζει με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή αντίγραφα των εκκαθαριστικών σημειωμάτων που έχουν εκδοθεί από την υπηρεσία για τα έτη 1993 - 2004, με συνέπεια, κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ 1076/26.3.2015, η ανάλωση που προκύπτει από τα έτη αυτά να μη μπορεί να γίνει αποδεκτή.

Επειδή όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου (σελ. 131 – 132), από τον έλεγχο του πίνακα ανάλωσης της 31/12/2013 που προσκομίστηκε στην ελεγκτική αρχή και παρουσιάζει υπόλοιπο ποσού 1.792.295,79€, προέκυψε ότι δεν είχαν συμπεριληφθεί τα ποσά που κατέβαλε σε μετρητά κατά το έτος 2008 για τη σύστασή τους και κατά το έτος 2009 κατά την αύξηση του Μ.Κ των εταιρειών:, και, στις οποίες μετέχει ο προσφεύγων, με ποσοστό συμμετοχής στο μετοχικό κεφάλαιο: 40,00%, 37,65% και 38,33% αντίστοιχα (όπως προκύπτει από τα αντίστοιχα βιβλία μετόχων που

προσκομίστηκαν στον έλεγχο). Στη συνέχεια το έτος **2009**, πραγματοποιήθηκαν αυξήσεις κεφαλαίου, για την ποσού **3.527.870€** και για την ποσού **1.535.005€**.

Συνολικά από τον προσφεύγοντα καταβλήθηκαν για κάθε εταιρεία:

✓ Για την εταιρεία ποσό **3.589.505€ x 37,65% = 1.351.448,63€**

✓ Για την εταιρεία ποσό **1.596.640€ x 40,00% = 638.656,00€**

✓ Για την εταιρεία ποσό **61.635€ x 38,33% = 23.624,69€**

Έτσι συνολικά ο προσφεύγων κατέβαλε για αυξήσεις κεφαλαίου ποσό **2.013.729,32€**

Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τις ανωτέρω αυξήσεις κεφαλαίου, αφαίρεσε το ποσό των **2.013.729,32€** από το τελικώς διαθέσιμο υπόλοιπο της **31/12/2013** που προέκυπτε βάσει του προσκομισθέντος πίνακα ανάλωσης ποσού **1.792.295,79€**. Τα ποσά αυτά δεν είχε υποχρέωση να τα συμπεριλάβει στη δήλωση, καθόσον τότε δεν αποτελούσαν τεκμήριο, κατ' εφαρμογή όμως των κείμενων διατάξεων, ο έλεγχος τα συμπεριέλαβε προκειμένου να προσδιορίσει το μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών, λαμβάνοντας υπόψη τους πίνακες ανάλωσης που υποβλήθηκαν μαζί με τις δηλώσεις. Το γεγονός αυτό είχε ως συνέπεια να μην δύναται ο προσφεύγων να επικαλεσθεί ανάλωση κεφαλαίου διότι αυτή ήδη έχει μηδενισθεί.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα δημοσιευθέντα στο Γ.Ε.ΜΗ. στοιχεία, οι ανωτέρω τρεις ως άνω εταιρείες συστάθηκαν το έτος **2008** και το κεφάλαιό τους αυξήθηκε το έτος **2009**, ως ο πίνακας που ακολουθεί:

Εταιρεία	Συμμετοχή (%) στο Μ.Κ	Κεφάλαιο σύστασης (2008)	Κεφάλαιο σε μετρητά που κατέβαλε το 2008	Αύξηση κεφαλαίου 2009	Κεφάλαιο σε μετρητά που κατέβαλε το 2009
.....	37,65%	61.635,00€	23.205,58€	3.527.870,00€	1.328.243,06€
.....	40,00%	61.635,00€	24.654,00€	1.535.005,00€	614.002,00€
.....	38,33%	61.635,00€	23.624,70€	0,00€	0,00€
			71.484,28€	5.062.875,00€	1.942.245,06€

Επειδή και με τις διατάξεις του άρθρου **19§2** περ. ζ' του ν. **2238/1994**, καθώς και με την υπ' αριθμ. **ΠΟΛ. 1094/23-03-1989** διαταγή του Υπ. Οικονομικών, για τον υπολογισμό του κεφαλαίου που σχηματίζεται κάθε έτος, λαμβάνονται υπόψη τα εισοδήματα που είχαν φορολογηθεί ή είχαν νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, εισπράχθηκαν αποδεδειγμένα και τα οποία προκύπτουν από τον συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων του ίδιου έτους. Τα έτη αυτά θα πρέπει να είναι συνεχόμενα, χωρίς χρονικό περιορισμό, και να φτάνουν μέχρι το προηγούμενο του έτους που επικαλείται ο φορολογούμενος (κρινόμενο έτος). Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων αυτών των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη. Αν σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο και ο προσδιορισμός του εισοδήματος πραγματοποιηθεί με βάση τα τεκμήρια τότε θεωρείται ότι δεν απομένει κεφάλαιο προς επίκληση για το έτος αυτό (θεωρείται μηδενικό) και δεν επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών. Αν όμως σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο από δαπάνες των άρθρων **16** και **17** του ΚΦΕ, οι οποίες απαλλάσσονται της εφαρμογής του τεκμηρίου, τότε το έτος αυτό επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών (**Δ12Α 1148627/27-09-2013**). Περαιτέρω, από **01/01/2014** και μετά, ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου **34§2** περ. ζ' του ν. **4172/2013** (Α'167), οι οποίες ερμηνεύθηκαν με την **ΠΟΛ. 1076/26-03-2015** και δεν έχουν διαφοροποιηθεί σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν με τον ν. **2238/1994**.

Επειδή το μη αναλωθέν κεφάλαιο προκύπτει ως διαφορά των εισοδημάτων και των δαπανών (άρθρων **31, 32** ν. **4172/2013** και **16, 17** ν. **2238/1994**) κάθε έτους, στο οποίο προστίθενται τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών. Επομένως τα ανωτέρω ποσά που πραγματικά καταβλήθηκαν το έτος **2008** ποσού **71.484,28€** και το έτος **2009** ποσού **1.942.245,06€**, έπρεπε να προστεθούν στις δαπάνες των αντίστοιχων ετών, και ως εκ τούτου ο πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου έπρεπε να έχει ως εξής:

Οινον. έτος	ΠΡΙΝ τις καταβολές για σύσταση και Α.Μ.Κ των εταιρειών		ΜΕΤΑ τις καταβολές για σύσταση και Α.Μ.Κ των εταιρειών	
	Υπόλοιπο Εισοδήματος προς Ανάλωση	Συνολικό Εισόδημα προς Ανάλωση	Υπόλοιπο Εισοδήματος προς Ανάλωση	Συνολικό Εισόδημα προς Ανάλωση
2005	114.679,95€	114.679,95€	114.679,95€	114.679,95€
2006	116.242,91€	230.922,86€	89.563,80€	204.243,75€
2007	188.639,65€	419.562,51€	206.784,11€	411.027,86€
2008	203.291,84€	622.854,35€	207.190,64€	618.218,50€
2009	14.269,48€	637.123,83€	-53.164,07€	565.054,43€
2010	443.383,53€	1.080.507,36€	-1.495.763,06€	-930.708,63€
2011	529.025,59€	1.609.532,95€	524.194,49€	-406.514,14€
2012	158.088,09€	1.767.621,04€	150.303,09€	-256.211,05€
2013	79.453,73€	1.847.074,77€	71.668,73€	-184.542,32€
2014	-54.778,98€	1.792.295,79€	-62.563,89€	-247.106,21€
Σύνολα	1.792.295,79€		-247.106,21€	

Επειδή ο προσφεύγων είχε ισχυριστεί με το υπ' αριθμ.ΕΙ2020ΕΜΠ/13-07-2020 υπόμνημά του ότι το αρνητικό αποτέλεσμα του πίνακα ανάλωσης, δεν μπορεί να μεταφερθεί σε επόμενα έτη για να συμψηφιστεί με μη αναλωθέν κεφάλαιο επομένων χρήσεων, ισχυρισμός που γίνεται δεκτός από την υπηρεσία μας, βάσει της υπ' αριθμ. 1092330/1805/Α0012/23-11-2007 διαταγής όπου αναφέρεται ότι: αν το τελικό αλγεβρικό άθροισμα κάποιου έτους προς ανάλωση είναι αρνητικό δεν μεταφέρεται κανένα ποσό στα επόμενα έτη, αλλά και του γεγονότος ότι ο προσφεύγων έχει δυνατότητα επίκλησης εισοδημάτων από το οικ. έτος 2011 και μετά, εφόσον είναι συνεχόμενα.

Ως εκ τούτου, μετά την ορθή εφαρμογή των διατάξεων, ο τροποποιημένος πίνακας ανάλωσης έχει ως ακολούθως:

Οινον. έτος	Δήλωση		Δ.Ε.Δ	
	Υπόλοιπο Εισοδήματος προς Ανάλωση	Συνολικό Εισόδημα προς Ανάλωση	Υπόλοιπο Εισοδήματος προς Ανάλωση	Συνολικό Εισόδημα προς Ανάλωση
2005	114.679,95€	114.679,95€	114.679,95€	114.679,95€
2006	116.242,91€	230.922,86€	89.563,80€	204.243,75€
2007	188.639,65€	419.562,51€	206.784,11€	411.027,86€
2008	203.291,84€	622.854,35€	207.190,64€	618.218,50€
2009	14.269,48€	637.123,83€	-53.164,07 €	565.054,43€
2010	443.383,53€	1.080.507,36€	-1.495.763,07 €	0,00€
2011	529.025,59€	1.609.532,95€	524.194,49€	524.194,49€
2012	158.088,09€	1.767.621,04€	150.303,09€	674.497,58€
2013	79.453,73€	1.847.074,77€	71.668,73€	746.166,31€
2014	-54.778,98 €	1.792.295,79€	-62.563,89 €	683.602,42€
Σύνολα	1.792.295,79€		-247.106,22 €	

Επειδή στην από 30/09/2021 έκθεση απόψεων της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής, που παρελήφθη από την υπηρεσία μας μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή (Αριθ. Πρωτ./2021), αναφέρονται για την περίπτωση της δυνατότητας διατήρησης μετρητών εκτός τραπεζικού συστήματος και την κατάθεση αυτών με τις πρωτογενείς πιστώσεις και την ΑΜΚ, τα ακόλουθα:

«Ο έλεγχος επισημαίνει ότι:

Α) οι αιτιάσεις του προσφεύγοντα είναι γενικές και αόριστες, ο προσφεύγων ενώ αναφέρει ότι απέσυρε από το τραπεζικό σύστημα μετά το 2009 τα χρηματικά διαθέσιμα που διέθετε είτε ατομικά, είτε ομού με τους συνδικαιούχους των λογαριασμών του εντούτοις δεν προσκόμισε παραστατικά χρηματικών αναλήψεων από το “καταρρέον” τραπεζικό σύστημα. Αξίζει να σημειωθεί ότι το σύνολο των μετρητών που κατατίθενται στους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς (πριν τον επιμερισμό αυτών) είναι τόσο μεγάλο που καθιστά αδύνατη αν όχι απαγορευτική την διακράτηση αυτών στην οικία τους ή στις εγκαταστάσεις της δραστηριότητάς των.

Β) Επίσης αναφέρει ότι: ο πίνακας ανάλωσης που προσκομίσθηκε από τον προσφεύγοντα και ο οποίος αφορά τα οικονομικά /φορολογικά έτη 1999 - 2014 αποτέλεσε νέο στοιχείο κατά την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής με αριθμό πρωτ.: /23-01-2020.

Γ) Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών στην με αριθμό 2065/30-09-2020 απόφασή του και στις σελ 5, 6 και 7 αναφέρεται στους πίνακες ανάλωσης που προσκόμισε ο προσφεύγων στην υπηρεσία τους και

επισημαίνει ότι σε απάντηση του με αριθμό ΔΕΔΕΞ2020 ΕΜΠ/01-04-2020 εγγράφου της αυτός με το με αριθμό ΔΕΔΕΙ2020ΕΜΠ/04-05-2020 έγγραφο προσκόμισε αντίγραφα των φορολογικών του δηλώσεων. Από την επεξεργασία αυτών και λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα του αρχικού ελέγχου σχετικά με τα ποσά που κατέβαλε σε μετρητά ο προσφεύγων για την σύσταση και τις μετέπειτα αυξήσεις των κεφαλαίων των εταιριών & και εφαρμόζοντας την με αριθμό 1092330/1805/Α0012/23.11.2007 διαταγή τροποποίησε τον κατατεθέντα σ' αυτήν πίνακα ανάλωσης διαμορφώνοντάς τον στο ποσό των 683.602,42€ στο οικονομικό έτος 2014.

Δ) Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών δεν αφορούν μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ των λογαριασμών που διαθέτει ο προσφεύγων, δεν προσκομίσθηκαν τα αντίστοιχα παραστατικά που να αποδεικνύουν το αντίθετο, αλλά αφορούν καταθέσεις μετρητών του ιδίου ή συγγενικού του προσώπου (ο οποίος ελέγχεται ταυτόχρονα από την υπηρεσία μας).

Ε) Δεν αποδείχθηκε η μίσθωση θυρίδας, ούτε προσκομίσθηκε αντίγραφο επισκέψεων σε τυχόν υπάρχουσα τέτοια.

ΣΤ) Από το πρόγραμμα taxis της υπηρεσίας μας και την κεντρική εικόνα φορολογουμένου φαίνεται ότι ο προσφεύγων έχει καταβάλλει για φόρους από το 1999 μέχρι τις 31/12/2012 **802.628,00€** περίπου

Ζ) Από την εκτύπωση του Ε9 του προσφεύγοντα, από το πρόγραμμα ELENXIS της υπηρεσίας μας, διαπιστώθηκε ότι από το οικονομικό έτος 2005 μέχρι και το 2014 υπάρχουν διαφοροποιήσεις των ακινήτων που έχει στην κατοχή του χωρίς να έχουν προσκομισθεί τα αντίστοιχα συνταχθέντα συμβόλαια αγοραπωλησίας αυτών ώστε να μπορεί ο έλεγχος να αποφανθεί για την ορθή μεταφορά στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των χρημάτων που δαπανήθηκαν για την απόκτηση ή την διάθεση αυτών.

Η) Ο προσφεύγων, όπως φαίνεται από το τμήμα μητρώου, έχει δηλώσει στις 15-01-2008 ότι θα ασχοληθεί και με την κατασκευή ανέγερση και την αποπεράτωση ενός συγκροτήματος κατοικιών στην περιοχή ΟΤ.

..... στην του υπαγόμενης στο άρθρο 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. Για την κατασκευή αυτής τηρεί βιβλίο κοστολογίου οικοδομών στο οποίο καταγράφει κάθε δαπάνη αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών και κάθε άλλη επιβάρυνση που πραγματοποιείται για την κατασκευή και αποπεράτωση αυτής. Σημειώνεται ότι δεν έχει πραγματοποιήσει διακοπή αυτής της εγκατάστασης.

Θ) Τονίζεται επίσης ότι ο προσφεύγων από την άσκηση της δραστηριότητάς του στις 31/12/2014 έχει απογράψει δύο ακίνητα που διαθέτει, και τα οποία προέρχονται από αυτήν του κατασκευαστή οικιστικών κτιρίων στην περιοχή του, με την αξία των **612.800,51€**.

Ι) Από το τηρούμενο βιβλίο κοστολογίου οικοδομών ο έλεγχος διαπίστωσε ότι για την κατασκευή αυτών ο προσφεύγων πραγματοποίησε δαπάνες αξίας **708.701,78€, ...»**

Επειδή η ελεγκτική αρχή με την έκθεση απόψεων, για πρώτη φορά αναφέρεται στις πραγματικές δαπάνες που και τους φόρους που έχει πληρώσει ο προσφεύγων κατά τα έτη που επικαλείται εισόδημα από ανάλωση και δεδομένου ότι κατά την 01/01/2010 το εισόδημα προηγούμενων χρήσεων έχει μηδενιστεί, με την παρούσα συντάσσουμε τον κατωτέρω πίνακα με βάση τα πραγματικά εισοδήματα του προσφεύγοντος και τις πραγματικές δαπάνες που έχουν περιληφθεί στις αντίστοιχες δηλώσεις, καθώς και τους φόρους που προκύπτουν από το taxis, ως ακολούθως:

Α. Δαπάνες που περιλαμβάνονται στις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών

Δαπάνες που περιλαμβάνονται στις δηλώσεις			
Κωδ. δήλωσης	Οικ. 2011	Οικ. 2012	Οικ. 2013
769	8.935,00€	15.702,00€	22.848,00€
047	327,00€		
049	50.320,00€	33.579,70€	23.855,76€
051		110,00€	91,00€
052		1.040,92€	
053	6.086,87€	4.031,04€	4.041,12€
054	3.559,78€		2.777,28€
073	3.610,17€	3.697,04€	2.899,13€
074	1.260,45€	820,52€	822,46€
735		10.500,00€	

Σύνολα	74.099,27€	69.481,22€	57.334,75€
--------	------------	------------	------------

Β. Φόροι που προκύπτουν από το σύστημα taxis της υπηρεσίας, ανά ημερομηνία καταβολής:

Καταβληθέντες το έτος 2010		Καταβληθέντες το έτος 2011		Καταβληθέντες το έτος 2012	
Ημερομηνία	Ποσό	Ημερομηνία	Ποσό	Ημερομηνία	Ποσό
26/02/2010	2.278,04€	28/02/2011	1.847,39€	30/01/2012	4.391,29€
29/10/2010	45.675,35€	25/01/2011	2.150,00€	28/02/2012	4.391,27€
29/10/2010	1.847,39€	16/06/2011	25.750,00€	01/03/2012	5.268,29€
31/12/2010	45.675,35€	29/07/2011	43.007,84€	25/05/2012	38.205,50€
31/12/2010	1.847,39€	30/09/2011	47.399,13€		97,00€
		31/10/2011	4.391,29€		
		30/11/2011	47.399,14€		
		31/12/2011	4.391,29€		
Σύνολα	97.323,52€		176.336,08€		52.353,35€

Γ. Πίνακας σχηματισμού διαθέσιμου κεφαλαίου με πραγματικές δαπάνες:

Διαθέσιμο κεφάλαιο		Οικονομικό έτος 2011	Οικονομικό έτος 2012	Οικονομικό έτος 2013
Οικογενειακό εισόδημα βάσει δήλωσης	(1)	576.049,49€	222.064,89€	140.076,53€
Δαπάνες άρθρων 16 & 17 ν. 2238/1994	(2)	51.855,00€	71.761,80€	68.407,80€
Οικογενειακές πραγματικές δαπάνες δηλώσεων	(3)	74.099,27€	69.481,22€	57.334,75€
Φόροι καταβληθέντες εντός του έτους (taxis)	(4)	97.323,52€	176.336,08€	52.353,35€
Σύνολο πραγματικών δαπανών και φόρων	(5)=(3+4)	171.422,79€	245.817,30€	109.688,10€
Διαθέσιμο κεφάλαιο με πραγματικές δαπάνες	(1) - (5)	404.626,70€	-23.752,41€	30.388,43€
Διαθέσιμο κεφάλαιο με πραγματικές δαπάνες σωρευτικά		404.626,70€	380.874,29€	411.262,72€

Περαιτέρω η αποταμιευτική δυνατότητα του προσφεύγοντος για κατάθεση μετρητών στους λογαριασμούς του ή στα ταμεία των προαναφερόμενων εταιρειών, κρίνεται αφού ληφθούν υπόψη τα υφιστάμενα υπόλοιπα της 01/01/2013 όλων των τραπεζικών του λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων εσωτερικού και εξωτερικού, τα οποία δεν αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου, προκύπτουν όμως από την από 30/09/2021 έκθεση απόψεων της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής που παρελήφθη από την υπηρεσία μας μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή (Αριθ. Πρωτ./2021), στην οποία αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Οι τραπεζικοί λογαριασμοί που επεξεργάστηκε ο έλεγχος, όπως ρητά αναφέρονται στη σελ. 10 της από 12/07/2021 έκθεση μερικού ελέγχου, ανέρχονται σε 80. Χαρακτηρίζονται ως καταθετικοί, προθεσμιακοί, επενδυτικοί, λογαριασμοί πιστωτικής κάρτας και άλλοι.

Από την επεξεργασία αυτών συντάχθηκε ο παρακάτω πίνακας υπολοίπων των τραπεζικών λογαριασμών κατά το σκεπτικό και τις παραδοχές σχετικά με την εφαρμογή του ηλεκτρονικού αρχείου Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π. που αναφέρονται ρητά στη σελ 134 και 135 της από 12-07-2021 έκθεσης μερικού ελέγχου της υπηρεσίας μας.

Τράπεζα	Λογαριασμός	Είδος λογαριασμού	Αριθ. Δικ/ων	Υπόλοιπο 1/1/2013	Αναλογία	Υπόλοιπο 1/1/2014	Αναλογία
.....		Καταθετικός	3	0,00	0,00	0,79	0,26
.....		Καταθετικός	1	0,00	0,00	0,05	0,05
.....		Προθεσμιακός	3	0,00	0,00	0,00	0,00
.....		Καταθετικός	1	0,00	0,00	0,00	0,00
.....		Προθεσμιακός	3	0,00	0,00	0,00	0,00
.....		Καταθετικός	3	0,00	0,00	21.490,51	7.163,50
.....		Καταθετικός	1	0,00	0,00	0,00	0,00
.....		Καταθετικός	3	11.712,50	3.904,17	11.869,29	3.956,43
.....		Καταθετικός	1	3,84	3,84	7,91	7,91
.....		Προθεσμιακός	3	0,00	0,00	0,00	0,00
.....		Προθεσμιακός	3	0,00	0,00	0,00	0,00
.....		Καταθετικός	3	92,97	30,99	0,00	0,00
.....		Προθεσμιακός	3	0,00	0,00	0,00	0,00
.....		Προθεσμιακός	3	0,00	0,00	0,00	0,00
.....		Προθεσμιακός	3	0,00	0,00	0,00	0,00

Τράπεζα	Λογαριασμός	Είδος λογαριασμού	Αριθ. Δικ/ων	Υπόλοιπο 1/1/2013	Αναλογία	Υπόλοιπο 1/1/2014	Αναλογία
.....		Καταθετικός	1	0,05	0,05	0,00	0,00
.....		Προθεσμιακός	3	0,00	0,00	0,00	0,00
.....		Προθεσμιακός	3	0,00	0,00	0,00	0,00
.....		Προθεσμιακός	3	0,00	0,00	0,00	0,00
.....		Προθεσμιακός	3	146.500,00	48.833,33	0,00	0,00
.....		Καταθετικός	1	0,05	0,05	0,00	0,00
.....		Καταθετικός	3	83.831,53	27.943,84	0,00	0,00
.....		Προθεσμιακός	3	0,00	0,00	0,00	0,00
.....		Προθεσμιακός	3	0,00	0,00	0,00	0,00
.....		Καταθετικός	3	79,37	26,46	659,85	219,95
.....		Καταθετικός	1	6,94	6,94	7,37	7,37
.....		Καταθετικός	1	0,00	0,00	0,00	0,00
.....		Καταθετικός	1	115,96	115,96	0,47	0,47
.....		Καταθετικός	3	7.281,19	2.427,06	40,86	13,62
.....		Πιστωτ.Κάρτα	1	0,00	0,00	0,00	0,00
.....		Επενδυτικός	1	0,00	0,00	0,00	0,00
.....		Καταθετικός	1	2.041,55	2.041,55	0,00	0,00
.....		Πιστωτ.Κάρτα	1	0,00	0,00	0,00	0,00
.....		Καταθετικός	1	0,37	0,37	210,13	210,13
.....		Καταθετικός	3	14.843,45	4.947,82	23.994,12	7.998,04
.....		Προθεσμιακός	3	60.000,00	20.000,00	0,00	0,00
.....		Προθεσμιακός	3	0,00	0,00	0,00	0,00
.....		Προθεσμιακός	3	0,00	0,00	0,00	0,00
.....		Προθεσμιακός	3	0,00	0,00	0,00	0,00
.....		Προθεσμιακός	3	0,00	0,00	0,00	0,00
.....		Προθεσμιακός	3	0,00	0,00	0,00	0,00
.....		Προθεσμιακός	3	0,00	0,00	0,00	0,00
.....		Προθεσμιακός	3	0,00	0,00	0,00	0,00
.....		Προθεσμιακός	3	0,00	0,00	0,00	0,00
.....		Προθεσμιακός	3	0,00	0,00	0,00	0,00
.....		Προθεσμιακός	3	0,00	0,00	0,00	0,00
.....		Προθεσμιακός	3	0,00	0,00	0,00	0,00
.....		Προθεσμιακός	3	0,00	0,00	0,00	0,00
.....		Προθεσμιακός	3	0,00	0,00	0,00	0,00
.....		Καταθετικός	1	0,00	0,00	4.014,04	4.014,04
.....		Καταθετικός	1	0,00	0,00	1.000,02	1.000,02
.....		Καταθετικός	3	11.485,32	3.828,44	19.658,78	6.552,93
.....		Καταθετικός	2	0,00	0,00	0,00	0,00
.....		Καταθετικός	1	0,00	0,00	0,00	0,00
.....		Πιστωτ.Κάρτα	1	0,00	0,00	0,00	0,00
.....		Καταθετικός	1	0,00	0,00	0,00	0,00
.....		Καταθετικός	1	0,00	0,00	503,59	503,59
.....		Καταθετικός	2	10.689,34	5.344,67	368,81	184,41
.....		Καταθετικός	1	0,00	0,00	0,83	0,83
.....		Καταθετικός	1	0,00	0,00	0,05	0,05
.....		Καταθετικός	1	0,00	0,00	0,06	0,06
.....		Καταθετικός	1	16,85	16,85	16,85	16,85
.....		Πιστωτ.Κάρτα	1	0,00	0,00	0,00	0,00
.....		Καταθετικός	1	3.781,67	3.781,67	0,00	0,00
.....		Καταθετικός	1	0,05	0,05	0,00	0,00
.....		Καταθετικός	1	0,02	0,02	0,00	0,00
.....		Καταθετικός	1	0,83	0,83	0,00	0,00
.....		Καταθετικός	1	1.278,35	1.278,35	0,00	0,00
.....		Καταθετικός	2	2.042,92	1.021,46	0,57	0,29
.....		Καταθετικός	2	90,86	45,43	1.012,48	506,24
.....		Καταθετικός	2	4.347,83	2.173,92	550,07	275,04
.....		Καταθετικός	2	0,00	0,00	533,23	266,62
.....		Καταθετικός	1	0,00	0,00	724,54	724,54
.....		Καταθετικός	1	0,00	0,00	616,20	616,20
.....		Καταθετικός	1	0,00	0,00	950,43	950,43
.....		Προθεσμιακός	3	90.000,00	30.000,00	0,00	0,00
.....		Προθεσμιακός	3	100.000,00	33.333,33	100.000,00	33.333,33
.....			3	2.043,76	681,25	0,00	0,00
.....		Προθεσμιακός	3	21.900,63	7.300,21	0,00	0,00
.....		Προθεσμιακός	3	60.000,00	20.000,00	0,00	0,00
.....		Προθεσμιακός	3		0,00	80.000,00	26.666,67
.....		Προθεσμιακός	3		0,00	60.000,00	20.000,00
.....		Καταθετικός	3	727,72	242,57	0,00	0,00
.....		Καταθετικός	2	1.660,10	830,05	0,81	0,41

Τράπεζα	Λογαριασμός	Είδος λογαριασμού	Αριθ. Δικ/ων	Υπόλοιπο 1/1/2013	Αναλογία	Υπόλοιπο 1/1/2014	Αναλογία
.....		Καταθετικός	2	47,90	23,95	0,00	0,00
.....		Καταθετικός	2	532,89	266,45	0,00	0,00
		Σύνολο		637.156,81	220.451,93	328.232,71	115.190,28

Κατόπιν των ανωτέρω, η δυνατότητα κατοχής ρευστών διαθεσίμων από μη αναλωθέν κεφάλαιο εκτός τραπεζικού συστήματος από τον προσφεύγοντα, προκύπτει ως διαφορά του διαθέσιμου εισοδήματός του όπως προσδιορίστηκε ανωτέρω από τον πίνακα διαθέσιμου κεφαλαίου με πραγματικές δαπάνες της **31/12/2012** ποσού **411.262,72€** και των υπολοίπων των τραπεζικών λογαριασμών που αναλογούν σ' αυτόν ποσού **220.451,93€**, και συνεπώς:

Δυνατότητα κατοχής ρευστών διαθεσίμων από εισόδημα προηγούμενων ετών	
Διαθέσιμο κεφάλαιο με πραγματικές δαπάνες της 31/12/2012	411.262,72€
Μείον: Αναλογούντα υπόλοιπα τραπεζικών λογαριασμών της 31/12/2012	220.451,93€
Δυνατότητα κατοχής ρευστών διαθεσίμων από εισόδημα προηγούμενων ετών	190.810,59€

Ως εκ τούτου, το ποσό των 190.810,59€ δύναται να καλύψει πιστώσεις των ετών 2013 και 2014

Οικονομικό έτος 2014		
Δυνατότητα κατοχής ρευστών διαθεσίμων από εισόδημα προηγούμενων ετών		190.810,59€
Καταθέσεις Μετρητών με την επίκληση μη αναλωθέντος κεφαλαίου	162.789,38€	
Μείον: Διαγραφείσες πιστώσεις < 1.500€ (ως κεφ. 1 της παρούσας)	11.893,35€	150.896,03€
Υπόλοιπο μετρητών που μεταφέρεται στο επόμενο έτος		39.914,56€

Συνεπώς οι επικαλούμενες πιστώσεις μετρητών του έτους **2013** ύψους **150.896,03€**, καλύπτονται εξ' ολοκλήρου με τα ρευστά διαθέσιμα που διέθετε ο προσφεύγων από προηγούμενα έτη, ενώ επικαλούμενες πιστώσεις μετρητών του έτους **2014**, γίνονται δεκτές μέχρι του ποσού των **39.914,56€**.

Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι πιστώσεις του οικονομικού έτους 2014 συνολικού ποσού 150.896,13€ και του φορολογικού έτους 2014 μέχρι του συνολικού ποσού 67.646,66€, προέρχονται από φορολογηθέντα ή νομίμως απαλλασσόμενα εισοδήματα του προσφεύγοντος και δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας του και πρέπει να διαγραφούν, ήτοι πρέπει να διαγραφούν από το οικονομικό έτος 2014 το ποσό των 150.896,03€ και από το φορολογικό έτος 2014 το ποσό των 39.914,56€.

4) Ως προς τις λοιπές πιστώσεις

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι οι κατωτέρω πιστώσεις δεν αφορούν πρωτογενείς πιστώσεις και ως εκ τούτου προσαύξηση περιουσίας του.

4.1) Ως προς την πίστωση με α/α 953

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ποσό της κατωτέρω πίστωσης:

α/α από- ματος	Τράπεζα	Λογαριασμός	Περιγραφή κίνησης τραπ.	Απολογία	Ημερ/νία	Πρωτογενείς πιστώσεις	Συνδι- καυόχοι	Προσαύξηση περιουσίας
953			ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΕΓΓΡΑ	17/11/2014	20.000,00€	3	6.666,67€
Σύνολο						20.000,00€		6.666,67€

προέρχεται από μεταφορά από τον λογαριασμότης εταιρίας , προσκομίζει δε και επικαλείται αντίγραφο του λογαριασμού της εταιρείας στο οποίο έχει τεθεί η σφραγίδα της εταιρείας.

Επειδή στην έκθεση απόψεων της ελεγκτικής αναφέρονται τα ακόλουθα για την εν λόγω πίστωση: «Ο ανωτέρω αναφερθείς ισχυρισμός αναπύχθηκε πρώτη φορά από τον προσφεύγοντα στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του και είναι διάφορος αυτού που επικαλέσθηκε και ο οποίος αναφέρεται λεπτομερώς στη σελ 73 της από 12/07/2021 συνταχθείσας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της υπηρεσίας μας. Ο προσφεύγων προσκομίζει επιπρόσθετα και αντίγραφο μέρους κινήσεως του καταθετικού λογαριασμού της εταιρίας στον οποίο αναφέρεται ότι το ποσό των 20.000,00€ μεταφέρεται στον λογαριασμό Ο έλεγχος σημειώνει ότι ο λογαριασμός με αριθμό ταυτίζεται με τον λογαριασμό που αναφέρεται στην σελ. 73 της από 12/07/2012 έκθεσης ελέγχου, είναι λογαριασμός της και ότι οι δικαιούχοι αυτού είναι ο-....., ο και ο Επισημαίνεται ότι με την προσκόμιση μόνο του συγκεκριμένου παραστατικού ο έλεγχος δεν δύναται να βγάλει σαφή συμπεράσματα για τον λόγο και την αιτία της πραγματοποίησης της συγκεκριμένης μεταφοράς για να δικαιολογήσει την αιτία που πραγματοποιήθηκε αυτή ούτε να διαπιστώσει ότι αυτή φορολογήθηκε ή απαλλάσσεται του φόρου»

Επειδή από τα προσκομισθέντα έγγραφα, προκύπτει ότι το εν λόγω ποσό των **20.000€**, προήλθε από μεταφορά από τον ως άνω λογαριασμό με δικαιούχο την εταιρεία με αιτιολογία «**ΜΤΦ ΣΕ**», δεδομένου δε, ότι ο προσφεύγων είναι μέτοχος της εν λόγω εταιρείας, βάσει της **ΠΟΛ. 1175/2017** όπου διευκρινίστηκε ότι «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», το ανωτέρω ποσό των **20.000€**, αφορά περιουσία της εν λόγω εταιρείας, είναι γνωστής προέλευσης και επομένως δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας.

Περαιτέρω, δεδομένου ότι ο προσφεύγων είναι ομόρρυθμο μέλος της εταιρείας και το ποσό της επίμαχης πίστωσης δεν αποδεικνύεται ότι επιστρέφει στην εταιρεία, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 12 Κ.Φ.Ε (ν. 4172/2013)

Ως εκ τούτου δεν επήλθε καμιά προσαύξηση περιουσίας για το ποσό της επίμαχης πίστωσης, δεδομένου ότι προέρχεται από τραπεζικό λογαριασμό νομικού προσώπου στο οποίο μετέχει ο προσφεύγων (ΠΟΛ. 1175/2017), αφορά όμως εισόδημα του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 και επομένως το ποσό που του επιμερίστηκε με την επίμαχη πίστωση ύψους 6.666,67€ πρέπει να διαγραφεί από την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας του, και να καταλογιστεί στο εισόδημα του άρθρου 12 του Κ.Φ.Ε.

4.2) Ως προς την πίστωση με α/α 836

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ποσό της κατωτέρω πίστωσης:

α/α από- μπος	Τράπεζα	Λογαριασμός	Περιγραφή κίνησης τραπεζ.	Απολογία	Ημερ/νία	Πρωτογενείς πιστώσεις	Συνδι- κατούχοι	Προσαύξηση περιουσίας
836			Άμεση μεταφορά μεταξύ λογαριασμών		21/8/2014	3.000,00€	2	1.500,00€
Σύνολο						3.000,00€		1.500,00€

προέρχεται από μεταφορά από τον λογαριασμό της της εταιρείας, επικαλείται δε αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία δεν προσκομίζει με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, πλην όμως είχαν προσκομιστεί στην υπηρεσία μας με το υπ' αριθ. /2020 υπόμνημα και αφορούν την κίνηση του λογαριασμού της της εταιρείας.

Επειδή στην έκθεση απόψεων της ελεγκτικής αναφέρονται τα ακόλουθα για την εν λόγω πίστωση: «Οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα είναι οι ίδιοι αυτών που επικαλέσθηκε και οι οποίοι αναφέρονται λεπτομερώς στην σελ 72 της από 12/07/2021 συνταχθείσας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της υπηρεσίας μας. Ο προσφεύγων προσκομίζει επιπρόσθετα και αντίγραφο κινήσεως του λογαριασμού της εταιρείας στον οποίο αναφέρεται ότι το ποσό των 3.000€ μεταφέρεται στον λογαριασμό Ο έλεγχος σημειώνει ότι ο λογαριασμός με αριθμό ταυτίζεται με τον λογαριασμό που αναφέρεται στην σελ. 72 της από 12/07/2012 έκθεσης ελέγχου, είναι λογαριασμός της και ότι οι δικαιούχοι αυτού είναι ο και ο Επισημαίνεται ότι με την προσκόμιση μόνο του συγκεκριμένου παραστατικού ο έλεγχος δεν δύναται να βγάλει σαφή συμπεράσματα για τον λόγο και την αιτία της πραγματοποίησης της συγκεκριμένης μεταφοράς για να δικαιολογήσει την αιτία που πραγματοποιήθηκε αυτή ούτε να διαπιστώσει ότι αυτή φορολογήθηκε ή απαλλάσσεται του φόρου»

Επειδή από τα προσκομισθέντα έγγραφα, προκύπτει ότι το εν λόγω ποσό των 3.000€, προήλθε από μεταφορά από τον ως άνω λογαριασμό με δικαιούχο την εταιρεία, δεδομένου δε, ότι ο προσφεύγων είναι μέτοχος της εν λόγω εταιρείας, βάσει της ΠΟΛ 1175/2017 όπου διευκρινίστηκε ότι «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», το ανωτέρω ποσό των 3.000€, αφορά περιουσία της εν λόγω εταιρείας, είναι γνωστής προέλευσης και επομένως δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας.

Περαιτέρω, δεδομένου ότι ο προσφεύγων είναι Πρόεδρος του Δ.Σ και διευθύνων σύμβουλος της εταιρείας και το ποσό της επίμαχης πίστωσης δεν αποδεικνύεται ότι επιστρέφει στην εταιρεία, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 12 Κ.Φ.Ε (ν. 4172/2013).

Ως εκ τούτου δεν επήλθε καμιά προσαύξηση περιουσίας για το ποσό της επίμαχης πίστωσης, δεδομένου ότι προέρχεται από τραπεζικό λογαριασμό νομικού προσώπου στο οποίο μετέχει ο προσφεύγων (ΠΟΛ. 1175/2017), αφορά όμως εισόδημα του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 και επομένως το ποσό που του επιμερίστηκε με την επίμαχη πίστωση ύψους 1.500,00€ πρέπει να διαγραφεί από την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας του, και να καταλογιστεί στο εισόδημα του άρθρου 12 του Κ.Φ.Ε.

4.3) Ως προς την πίστωση με α/α 502

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ποσό της κατωτέρω πίστωσης:

α/α από- ματος	Τράπεζα	Λογαριασμός	Περιγραφή κίνησης τραπ.	Απολογία	Ημερ/νία	Πρωτογενείς πιστώσεις	Συνδι- καύτοι	Προσαύξηση περιουσίας
502			ΚΑΤΑΘΕΣΗ		30/12/2013	33.000,00€	3	11.000,00€
Σύνολο						33.000,00€		11.000,00€

προέρχεται από ανάληψη από τον λογαριασμό της εταιρίας και κατάθεση στον ατομικό του λογαριασμό, επικαλείται δε αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία δεν προσκομίζει με την παρούσα, πλην όμως είχαν προσκομιστεί με την αρχική ενδικοφανή του προσφυγή, καθώς και με την ενδικοφανή προσφυγή του αδελφού του, η οποία έχει ήδη εξεταστεί από την υπηρεσία μας, όπως προαναφέραμε, ήτοι: α) Αναλυτική κίνηση του ως άνω ελεγχόμενου λογαριασμού από 07/12/2013 έως 31/12/2013 και β) Αναλυτική κίνηση του υπ' αριθμ. λογαριασμού με δικαιούχο την εν λόγω εταιρεία από 07/12/2013 έως 04/02/2014.

Επειδή στην έκθεση απόψεων της ελεγκτικής αναφέρονται τα ακόλουθα για την εν λόγω πίστωση: «Οι ανωτέρω αναφερθέντες ισχυρισμοί αναπτύχθηκαν **πρώτη φορά** από τον προσφεύγοντα στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του και είναι **διάφοροι** αυτών που επικαλέσθηκε και οι οποίοι αναφέρονται λεπτομερώς στη σελ 64 της από 12/07/2021 συνταχθείσας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της υπηρεσίας μας. Σημειώνεται ότι από τα προσκομισθέντα αποσπάσματα της αναλυτικής κίνησης του κοινού επικαλούμενου λογαριασμού (των), και της και του λογαριασμού της νομικής οντότητας της ως άνω αναφερθείσας τράπεζας δεν προκύπτει με τρόπο σαφή ο λόγος της ανάληψης και της κατάθεσης. Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων μέχρι την σύνταξη της παρούσας δεν έχει προσκομίσει στον έλεγχο πέραν των ανωτέρω αναφερθέντων επιπρόσθετα στοιχεία όπως σχετικά τραπεζικά αποδεικτικά ανάληψης και κατάθεσης, που να αποδεικνύουν τις ανωτέρω αναφερθείσες απόψεις του με σαφή τρόπο ώστε ο έλεγχος να έχει την δυνατότητα να δεχθεί αυτές»

Επειδή από τα προσκομισθέντα έγγραφα, προκύπτει ότι το εν λόγω ποσό των **33.000€**, προήλθε από την ανάληψη από το λογαριασμό της με δικαιούχο την εταιρεία και αυθημερόν κατάθεση στον ελεγχόμενο λογαριασμό της, δεδομένου δε, ότι ο προσφεύγων είναι μέτοχος της εν λόγω εταιρείας, βάσει της **ΠΟΛ 1175/2017** όπου διευκρινίστηκε ότι «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», το ανωτέρω ποσό των **33.000€**, αφορά περιουσία της εν λόγω εταιρείας, είναι γνωστής προέλευσης και επομένως δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας.

Ως εκ τούτου, δεν επήλθε καμιά προσαύξηση περιουσίας για το ποσό της επίμαχης πίστωσης, δεδομένου ότι προέρχεται από τραπεζικό λογαριασμό νομικού προσώπου στο οποίο μετέχει ο προσφεύγων (ΠΟΛ 1175/2017), και επομένως πρέπει να γίνει δεκτός ο εδώ λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής και να διαγραφεί από την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας του, το ποσό της πίστωσης που του επιμερίστηκε, ήτοι από το οικονομικό έτος 2014 το ποσό των **11.000€**.

4.4) Ως προς τις πιστώσεις με α/α 309, 310, 311, 312 και 313

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα ποσά των κατωτέρω πιστώσεων:

α/α απή- ματος	Τράπεζα	Λογαριασμός	Περιγραφή κωδ. Συναλλαγής τράπεζας	Ημερ/νία	Πρωτογενείς πιστώσεις	Συνδι- καίουχοι	Ποσό που αναλογεί στον υπόχρεο
309			Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/	30/7/2013	7.000,00€	3	2.333,33€
310			Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/	30/7/2013	10.000,00€	3	3.333,33€
311			Κατάθεση σε λογαριασμό	30/7/2013	25.000,00€	3	8.333,33€
312			Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/	30/7/2013	30.000,00€	3	10.000,00€
313			Κατάθεση σε λογαριασμό	30/7/2013	60.000,00€	3	20.000,00€
Σύνολο					132.000,00€		43.999,99€

προέρχονται από το ταμείο της εταιρίας και ειδικότερα ισχυρίζεται ότι: κατατέθηκαν στον λογαριασμό της εταιρίας προς πληρωμή υποχρεώσεων της. Τα ποσά αυτά υπήρχαν στο ταμείο της εταιρίας, όχι όμως στους τραπεζικούς της λογαριασμούς. Έτσι, κατ' εντολή του, εξοφλήθηκαν υποχρεώσεις της εταιρίας μέσω του ατομικού τους (του ιδίου, του αδερφού και πατρός του) λογαριασμού (διά της μεταφοράς των ποσών από τον ατομικό τους λογαριασμό στον εταιρικό) και, την ίδια ημέρα, τα αντίστοιχα ποσά κατατέθηκαν από το ταμείο της εταιρίας πίσω στον ατομικό τους λογαριασμό σε μετρητά, εις αντικατάσταση της εκ μέρους τους πληρωμής. Συνεπώς, ισχυρίζεται ότι τα εν λόγω ποσά είναι ποσά που την ίδια ημέρα προς διευκόλυνση της εταιρείας και προς εξόφληση υποχρεώσεων της μετέφερε στον εταιρικό της λογαριασμό και αυθημερόν η εταιρεία κατέθεσε τα ίδια επακριβώς ποσά σε μετρητά στον ατομικό τους λογαριασμό προς αποκατάσταση της εξυπηρέτησής τους, προσκομίζει δε και επικαλείται α) καρτέλα λογαριασμού ταμείου της εταιρείας στις 30/07/2013, β) Αναλυτική κίνηση του ως άνω ελεγχόμενου λογαριασμού από 25/07/2013 έως 30/07/2013 και γ) Αναλυτική κίνηση του ανωτέρω λογαριασμού της εταιρείας από 28/06/2013 έως 09/08/2013.

Επειδή στην έκθεση απόψεων της ελεγκτικής αναφέρονται τα ακόλουθα για τις εν λόγω πιστώσεις: «Οι ανωτέρω αναφερθέντες ισχυρισμοί αναπτύχθηκαν **πρώτη φορά** από τον προσφεύγοντα στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του και είναι **διάφοροι** αυτών που επικαλέσθηκε και οι οποίοι αναφέρονται λεπτομερώς στις σελ 61 και 62 της από 12/07/2021 συνταχθείσας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της υπηρεσίας μας. Παρόλα αυτά όμως τα παραστατικά που προσκομίζει με την παρούσα είναι τα ίδια με αυτά που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο. Σημειώνεται ότι από τα προσκομισθέντα αποσπάσματα της αναλυτικής κίνησης του κοινού επικαλούμενου λογαριασμού (των και)

..... δεν προκύπτει η πληρωμή υποχρεώσεων της επιχείρησης, αντιθέτως προκύπτει αντίστοιχη ανάληψη μετρητών. Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε παραστατικά πληρωμής την σχετική με την ανάληψη ημερομηνία, ούτε τις αντίστοιχες εγγραφές εξόφλησης στα φορολογικά βιβλία της επικαλούμενης νομικής οντότητας. Επιπρόσθετα ο έλεγχος δεν μπορεί να κρίνει την εγκυρότητα των προσκομισθέντων δικαιολογητικών (απόσπασμα της καρτέλας ταμείου) χωρίς τον έλεγχο των φορολογικών βιβλίων της εταιρίας για όλο το οικονομικό έτος (π.χ. αναλυτικό καθολικό ταμείου, λογαριασμού όψεως ισοζύγιο τέλους χρήσης). Αξίζει να αναφερθεί ότι στα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα παραστατικά δεν αναφέρεται ο αριθμός του λογιστικού άρθρου».

Επειδή ο προσφεύγων αρχικά είχε ισχυριστεί ότι οι ανωτέρω πιστώσεις κατατέθηκαν αρχικά στον κοινό τους λογαριασμό και εν συνεχεία αναλήφθηκαν και επανακατατέθηκαν στον λογαριασμό της εταιρίας προς πληρωμή υποχρεώσεων της, προσκομίζοντας τα ίδια δικαιολογητικά που προσκομίζει και με την παρούσα, για τον ισχυρισμό δε αυτό η υπηρεσία μας έχει ήδη κρίνει με την υπ' αριθ. **2067/2020 Απόφασή της**, που αφορούσε τον αδελφό του και συνδικαιούχο του ελεγχόμενου λογαριασμού, ότι «οι αναλήψεις και οι καταθέσεις εκάστου ποσού, έγιναν με το ίδιο παραστατικό από την τράπεζα, οι κινήσεις αυτές αφορούν ουσιαστικά μεταφορά στο λογαριασμό της από τον ελεγχόμενο λογαριασμό, πλην όμως δεν

αποδεικνύεται η προέλευση των πρωτογενών πιστώσεων, δεδομένου ότι αυτές είναι μεταγενέστερες της εν λόγω μεταφοράς, όπως προκύπτει από τον α/α των εκδοθέντων τραπεζικών παραστατικών. Ως εκ τούτου, **δεν αποδεικνύεται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τα εν λόγω ποσά αρχικά κατατέθηκαν στον κοινό λογαριασμό και εν συνεχεία αναλήφθηκαν και επανακατατέθηκαν στον λογαριασμό της εταιρίας προς πληρωμή υποχρεώσεών της, σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ..., ο ισχυρισμός του πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος».**

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων προβάλλει για πρώτη φορά τον εν λόγω ισχυρισμό, ότι δηλαδή οι πιστώσεις αυτές προέρχονται μεν από το ταμείο της εταιρείας, πλην όμως, πρώτα μεταφέρθηκαν από τον κοινό ελεγχόμενο λογαριασμό στον λογαριασμό της εταιρείας και μεταγενέστερα αλλά αυθημερόν η εταιρεία κατέθεσε τα ίδια ποσά στον κοινό λογαριασμό, αφού τα έκανε ανάληψη από το ταμείο της, προσκομίζοντας τα ίδια ακριβώς δικαιολογητικά που είχαν προσκομισθεί αρχικά, αλλά και με την ενδικοφανή προσφυγή του αδελφού του. Ο ως άνω νέος ισχυρισμός **δεν αποδεικνύεται από τα προσκομισθέντα έγγραφα** και ως εκ τούτου, σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 όπου 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 φόρου», **πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.**

4.5) Ως προς τις πιστώσεις με α/α 819 και 878

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα ποσά των κατωτέρω πιστώσεων:

α/α από- μπος	Τράπεζα	Λογαριασμός	Περιγραφή κίνησης τραπεζ.	Αιτιολογία	Ημερ./νία	Πρωτογενείς πιστώσεις	Συνδι- καστούχοι	Προσαύξηση περιουσίας
819			ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ		5/8/2014	7.396,23€	3	2.465,41€
878			ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΦ	30/9/2014	50.000,00€	3	16.666,67€
Σύνολο						57.396,23€		19.132,08€

- ✓ Προκειμένου για την υπ' αριθμ. **819 πίστωση**, προέρχεται από μεταφορά από: α) ποσού **1.496,23€** από τον λογαριασμό της εταιρίας και β) ποσό **5.900€** από τον ατομικό του λογ/μό της προσκομίζει δε και επικαλείται α) Αναλυτική κίνηση του υπ' αριθμ. λογ. από 07/12/2013 έως 01/09/2014 και β) Αναλυτική κίνηση του υπ' αριθμ. λογ. της με δικαιούχο την εν λόγω εταιρεία από 08/05/2014 έως 03/09/2014.
- ✓ Προκειμένου για την υπ' αριθμ. **878 πίστωση**, προέρχεται από μεταφορά από το λογαριασμό της εταιρείας Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι αποτελεί τμήμα ποσού μεταφοράς ποσού **167.100€** από τον λογ/μό της με δικαιούχο την Από τα **167.100€** ποσό **117.100€** μεταφέρθηκαν στον λογαριασμό της με δικαιούχο την ίδια εταιρεία και το υπόλοιπο ποσό **50.000€** μεταφέρθηκε στον ανωτέρω ελεγχόμενο κοινό λογαριασμό, προσκομίζει δε και επικαλείται απόσπασμα από την αναλυτική κίνηση των ως άνω λογαριασμών της ΑΕ.

Επειδή στην έκθεση απόψεων της ελεγκτικής αναφέρονται τα ακόλουθα για τις εν λόγω πιστώσεις: «**α/α 819:** Οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα είναι οι ίδιοι αυτών που επικαλέσθηκε και οι οποίοι αναφέρονται λεπτομερώς στην σελ 71 της από 12/07/2021 συνταχθείσας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της υπηρεσίας μας. Ο προσφεύγων αναφέρει ότι προσκομίζει τα σχετικά αποδεικτικά της συγκεκριμένης πίστωσης, τα οποία ο έλεγχος επισημαίνει ότι είναι τα ίδια με αυτά που είχαν προσκομισθεί και στον αρχικό έλεγχο και είχαν απορριφθεί απ' αυτόν για τους λόγους που αναφέρονται λεπτομερώς στην ανωτέρω αναφερθείσα έκθεση ελέγχου. **α/α 878:** Οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα είναι οι ίδιοι αυτών που επικαλέσθηκε και οι οποίοι αναφέρονται λεπτομερώς στην σελ 72 της από 12/07/2021 συνταχθείσας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της υπηρεσίας μας. Ο προσφεύγων αναφέρει ότι προσκομίζει τα σχετικά αποδεικτικά της συγκεκριμένης πίστωσης, τα οποία ο έλεγχος επισημαίνει ότι είναι τα ίδια με αυτά που

είχαν προσκομισθεί και στον αρχικό έλεγχο και είχαν απορριφθεί απ' αυτόν για τους λόγους που αναφέρονται λεπτομερώς στην ανωτέρω αναφερθείσα έκθεση ελέγχου»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 15§3 του ν. 4174/2013 (Α' 170) ορίζεται ότι: «Ο Γενικός Γραμματέας δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον καθορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παράγραφο 1. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αποστέλλει ερώτημα, έγγραφο ή ηλεκτρονικό, το οποίο πρέπει να απαντάται από το τρίτο πρόσωπο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή του. Σε εξαιρετικά σύνθετες υποθέσεις, η προθεσμία μπορεί να παραταθεί για είκοσι (20) επιπλέον ημέρες».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία των ισχυρισμών του και ειδικότερα τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών των ως άνω εταιρειών από τις οποίες προκύπτουν για κάθε πρωτογενή πίστωση τα ακόλουθα:

Για την υπ' αριθμ. **819 πίστωση** της **05/08/2014** ποσού **7.396,23€**, για την οποία ισχυρίζεται ότι αποτελεί μεταφορά από τον υπ' αρ. ατομικό του λογαριασμό της, και από τον υπ' αρ. λογαριασμό της ίδιας τράπεζας με δικαιούχο την εταιρεία, από την κίνηση του ατομικού του λογαριασμού, προκύπτει η αυθημερόν **χρέωση του ποσού των 5.900€** με αιτιολογία “μεταφορά σε λογαριασμό” (γεγονός που προκύπτει και από το Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π), και από την κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού της εταιρίας, προκύπτει η αυθημερόν **χρέωση του ποσού των 1.496,23€** με αιτιολογία “ΙΔΙΟΙ/ΜΤΦ”.

Για την υπ' αριθμ. **878 πίστωση**, της **30/09/2014** ποσού **50.000€**, για την οποία ισχυρίζεται ότι προέρχεται από την μερική μεταφορά από το λογαριασμό της που ανήκει στην εταιρεία μέσω της χρέωσης ποσού **167.100€**, και της πίστωσης ποσού **117.100€** από το λογαριασμό της με δικαιούχο την ίδια εταιρεία, από την κίνηση του πρώτου ως άνω λογαριασμού, προκύπτει η αυθημερόν **χρέωση του ποσού των 167.100€** με αιτιολογία “ΜΕΤΦ”, και από την κίνηση του δεύτερου η αυθημερόν **πίστωση του ποσού των 117.100€** με αιτιολογία “ΜΕΤΦ”.

Επειδή, η υπηρεσία μας έχει ήδη κρίνει με την υπ' αριθ. Απόφασή της, που αφορούσε τον αδελφό του και συνδικαιούχο του ελεγχόμενου λογαριασμού, ότι για τις επίμαχες πιστώσεις «η ελεγκτική υπηρεσία δεν εξάντλησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις τις οποίες μπορούσε να διενεργήσει, προκειμένου να κρίνει το πθέμενο πραγματικό γεγονός και απέρριψε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος με την αιτιολογία της μη προσκόμισης των τραπεζικών παραστατικών, παρά το γεγονός ότι είχε τη δυνατότητα δυνάμει της προαναφερθείσας διάταξης του άρθρου 15 του ΚΦΔ, αλλά και το χρονικό περιθώριο, πριν την ολοκλήρωση του ελέγχου ή και πριν την ολοκλήρωση των πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, να ζητήσει από την τράπεζα την αποστολή των τραπεζικών παραστατικών, προκειμένου να διαπιστώσει αν οι επίμαχες πιστώσεις προέρχονται ή όχι από λογαριασμούς εταιρειών στις οποίες συμμετέχει ο προσφεύγων και να απορρίψει ή να αποδεχθεί τους σχετικούς ισχυρισμούς».

Επειδή ο προσφεύγων για την δικαιολόγηση των επίμαχων πιστώσεων προέβαλε εύλογους ισχυρισμούς, προσκομίζοντας τα κατά την κρίση του αποδεικτικά στοιχεία, το βάρος της απόδειξης μεταφέρθηκε στην ελεγκτική αρχή (ΣτΕ 884/2016), η οποία δεν τεκμηρίωσε πλήρως, επαρκώς και με συγκεκριμένα στοιχεία τη φερόμενη ως προσαύξηση περιουσίας, ώστε να μεταφερθεί το βάρος της απόδειξης εκ νέου στον προσφεύγοντα.

Ως εκ τούτου, λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω σε συνδυασμό με το γεγονός ότι ο προσφεύγων προβάλλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς, ικανούς να καλύψουν τις διαφορές που κατά τον έλεγχο συνιστούν προσαύξηση περιουσίας, οι επίμαχες πιστώσεις, κατά το

μέρος που καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα πρέπει να διαγραφούν. Ήτοι πρέπει να διαγραφούν τα ποσά που επιμερίστηκαν στον προσφεύγοντα με τις επίμαχες πιστώσεις, από το φορολογικό έτος 2014, συνολικού ποσού 19.132,08€.

Περαιτέρω, δεδομένου ότι ο προσφεύγων Πρόεδρος του Δ.Σ και διευθύνων σύμβουλος της εταιρείας το ποσό της πίστωσης 878 δεν αποδεικνύεται ότι επιστρέφει στην εταιρεία, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 12 Κ.Φ.Ε (ν. 4172/2013). Ως εκ τούτου δεν επήλθε καμιά προσαύξηση περιουσίας για το ποσό της πίστωσης 878, δεδομένου ότι προέρχεται από τραπεζικό λογαριασμό νομικού προσώπου στο οποίο μετέχει ο προσφεύγων (ΠΟΛ. 1175/2017), αφορά όμως εισόδημα του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 και επομένως το ποσό που του επιμερίστηκε με την επίμαχη πίστωση ύψους 16.666,67€ πρέπει να διαγραφεί από την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας του, και να καταλογιστεί στο εισόδημα του άρθρου 12 του Κ.Φ.Ε.

Επιπλέον, δεδομένου ότι ο προσφεύγων είναι ομόρρυθμο μέλος της εταιρείας και το τμήμα του ποσού της πίστωσης 819 ύψους 1.496,23€ δεν αποδεικνύεται ότι επιστρέφει στην εταιρεία, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 12 Κ.Φ.Ε (ν. 4172/2013) κατά την αναλογία του ως συνδικαιούχου του λογαριασμού, ήτοι ποσού 498,74€ (1.496,23 : 3).

4.6) Ως προς την πίστωση με α/α 1018

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ποσό της κατωτέρω πίστωσης:

α/α απή- μπος	Τράπεζα	Λογαριασμός	Περιγραφή κίνησης τραπ.	Απολογία	Ημερ/νία	Πρωτογενείς πιστώσεις	Συνό- κασούχοι	Προσαύξηση περιουσίας
1018			ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΠΤΡΑΦΗ	ΙΔΙΟΙ/ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ	30/12/2014	132.515,53€	3	44.171,84€
Σύνολο						132.515,53€		44.171,84€

αποτελεί υπόλοιπο μεταφοράς από: α) ποσό 55.000€ από τον λογ/μό της εταιρείας και β) ποσό 104.800€ από τον λογ/μό της εταιρείας Από το συνολικό ποσό των 159.800€ της μεταφοράς, 27.284,47€ χρησιμοποιήθηκαν για πληρωμή υποχρεώσεων των δύο εταιριών και το υπόλοιπο 132.515,53€ μεταφέρθηκε στον ως άνω κοινό ελεγχόμενο λογαριασμό, προσκομίζει δε και επικαλείται απόσπασμα από την αναλυτική κίνηση των ως άνω λογαριασμών, καθώς και βιβλίο ταμείου της 30/12/2014 της ανωτέρω ΑΕ.

Επειδή στην έκθεση απόψεων της ελεγκτικής αναφέρονται τα ακόλουθα για την εν λόγω πίστωση: «**α/α 1018:** Οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα είναι οι ίδιοι αυτών που επικαλέστηκε οι οποίοι αναφέρονται λεπτομερώς στην σελ 73 της από 12/07/2021 συνταχθείσας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της υπηρεσίας μας. Ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του προσκόμισε επιπρόσθετα και μέρος καρτέλας λογαριασμού ταμείου λογιστικής με ημερομηνία 30/12/2014 των νομικών οντοτήτων και από τις οποίες φαίνεται ότι στις 30/12/2014 πραγματοποιήθηκαν καταβολές χρημάτων για πληρωμές υποχρεώσεων αυτών συνολικών ποσών 11.981,39€ για την και 15.783,08€ για την Σημειώνεται ότι από τα προσκομισθέντα αποσπάσματα της αναλυτικής κίνησης των επικαλούμενων λογαριασμών της της εταιρείας και της της εταιρείας δεν προκύπτει η πληρωμή υποχρεώσεων της επιχείρησης, αντιθέτως προκύπτει αντίστοιχη ανάληψη μετρητών. Επιπρόσθετα αναφέρεται ότι και εάν θεωρηθεί ότι το σύνολο των υποχρεώσεων καταβλήθηκε από τις πραγματοποιήσεις αναλήψεων των επικαλούμενων λογαριασμών και το υπόλοιπο αυτών κατατέθηκε στον κοινό λογαριασμό που τηρεί ο ελεγχόμενος (ομού με τον πατέρα του και τον αδερφό του) αυτό υπολείπεται των ανωτέρω επικληθέντων κατά 480,00€ (ήτοι σύνολο υποχρεώσεων ως

άνω 11.981,39 + 15.783,08 = 27.764,47€ έναντι 27.284,47€). Επίσης ο προσφεύγων δεν προσκόμισε παραστατικά πληρωμής την σχετική με την ανάληψη ημερομηνία, ούτε τις αντίστοιχες εγγραφές εξόφλησης στα φορολογικά βιβλία της επικαλούμενης νομικής οντότητας. Επιπρόσθετα ο έλεγχος δεν μπορεί να κρίνει την εγκυρότητα των προσκομισθέντων δικαιολογητικών (απόσπασμα της καρτέλας ταμείου) χωρίς τον έλεγχο των φορολογικών βιβλίων της εταιρίας για όλο το φορολογικό έτος (π.χ. αναλυτικό καθολικό ταμείου, λογαριασμού όψεως ισοζύγιο τέλους χρήσης) Αξίζει να αναφερθεί ότι στα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα παραστατικά δεν αναφέρεται ο αριθμός του λογιστικού άρθρου»

Επειδή, η υπηρεσία μας έχει ήδη κρίνει με την υπ' αριθ. Απόφασή της, που αφορούσε τον αδελφό του και συνδικαιούχο του ελεγχόμενου λογαριασμού , ότι για την επίμαχη πίστωση που ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προέρχεται από μεταφορά ποσού **55.000€** από το λογαριασμό της με δικαιούχο την εταιρεία , και ποσού **104.800€** από το λογαριασμό της με δικαιούχο την εταιρεία , ενώ πληρώθηκαν υποχρεώσεις των ως άνω εταιρειών ποσού 27.284,47€, ότι: «από την κίνηση του πρώτου ως άνω λογαριασμού, προκύπτει η αυθημερόν χρέωση του ποσού των 104.800€ με αιτιολογία "ΙΔΙΟΙ/ΜΤΦ", και από την κίνηση του δεύτερου λογαριασμού η αυθημερόν χρέωση του ποσού των 55.000€ με αιτιολογία "ΙΔΙΟΙ/ΜΤΦ", ενώ προκειμένου για τις υποχρεώσεις που φέρεται να κατέβαλε από το βιβλίο ταμείου της ανωτέρω ΑΕ προκύπτει η αυθημερόν καταβολή φόρων συνολικού ποσού 11.981,39€, πλην όμως, για τη διαφορά των 15.303,08€ (= 27.284,47€ - 11.981,39€) δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο». Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι δεν προσκόμισε τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της εν λόγω πίστωσης (ΣΤΕ 884/2016), βάσει των διατάξεων του άρθρου 65 του ν. 4174/2013, ο ισχυρισμός του πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

5) Ως προς το εισόδημα του άρθρου 12 του ν. 4172/2013

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή εκτίμησε πλημμελώς τα στοιχεία που προσκομίστηκαν και οδηγήθηκε σε εσφαλμένη και μη ορθά αιτιολογημένη εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 12 παρ. 1 του ν. 4172/2013 την οποία επικαλείται, καθότι **δε συντρέχει στο πρόσωπό του η ιδιότητα του «Διευθυντή ή μέλους ΔΣ»** για την εταιρεία «.....» την οποία έχει ως προϋπόθεση η εν λόγω διάταξη.

Επειδή από το σύστημα ελεγχίς προκύπτει ότι κατά τα ελεγχόμενα έτη είχε την ιδιότητα του διαχειριστή στην εν λόγω εταιρεία,

Επειδή στον προσφεύγοντα καταλογίστηκε εισόδημα του άρθρου 12 του ΚΦΕ (ν. 4172/2013) για το φορολογικό έτος 2014, δεδομένου στον ατομικό του κυρίως λογαριασμό, κατατίθεντο ποσά ενοικίων τα οποία αφορούσαν έσοδα ενοικίων εταιρειών συμφερόντων του, τα οποία είχαν δηλωθεί και φορολογηθεί στο όνομα των εταιρειών, πλην όμως αυτά δεν επέστρεφαν στις εταιρείες, ούτε ο ίδιος απέδειξε ότι αυτά επεστράφησαν με οποιοδήποτε τρόπο.

Ειδικότερα, από τον έλεγχο των τραπεζικών του λογαριασμών, διαπιστώθηκαν τα κατωτέρω αναφερόμενα συγκεντρωτικά δεδομένα:

Οικονομικό έτος 2014	Είδος Πιστώσεων	Σύνολα Πιστώσεων		Ποσά που αναλογούν στον προσφεύγοντα	
		Πλήθος	Συνολ. Ποσό	Πλήθος	Συνολ. Ποσό
..... - ΑΦΜ:	Ενοίκια	379	90.577,27€	379	88.544,27€
..... - ΑΦΜ:	Πώληση ακινήτου	4	18.000,00€	4	9.000,00€
..... - ΑΦΜ:	Ενοίκια	2	740,00€	2	370,00€
..... - ΑΦΜ:	ΜΤΦ λογ/μού	4	1.400,00€	4	1.400,00€
Σύνολο		389	110.717,27€	389	99.314,27€

Επειδή ο προσφεύγων προβάλλει περαιτέρω ότι τα εν λόγω ποσά δεν του καταβλήθηκαν στα πλαίσια εργασιακής του σχέσης προς την εταιρία, ούτε κάτι τέτοιο αποδείχθηκε από την ελεγκτική αρχή, ενώ το γεγονός πως υπήρξε μέλος του Δ.Σ. της «.....»,

δε συνεπάγεται κατ' ανάγκη ότι οτιδήποτε εισπράττει συνιστά αμοιβή του έναντι εργασιακής σχέσης ούτε και κάτι τέτοιο αποδείχθηκε με κάποιον τρόπο. Ως εκ τούτου, η φορολόγησή τους ως εισόδημά του από μισθωτή εργασία κατ' άρθρο 12 του ν. 4172/2013 είναι νόμω και ουσία αβάσιμη, αναίτιολογητη και ακυρωτέα.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Κ.Φ.Ε – ν. 4172/2013 (Α' 167) ορίζεται ότι:

«1) Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

2) Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., **εργασιακή σχέση υφίσταται** όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες: ... **δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας**,...

3) Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής: ... **η) κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης**».

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας, όπως εν προκειμένω, ενώ δεδομένου ότι τα ποσά των ενοικίων δεν επιστρέφουν στις εταιρείες, εντάσσονται στην περίπτωση η της παραγράφου 3 του άρθρου 12 του ΚΦΕ και θεωρούνται εισόδημα από μισθωτή εργασία και φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 15 του ίδιου κώδικα.

Κατόπιν αυτών, τα ανωτέρω ποσά που περιήλθαν στους λογαριασμούς του προσφεύγοντος από εταιρείες συμφερόντων του και δεν επεστράφησαν με οποιοδήποτε τρόπο σ' αυτές, αποτελούν εισόδημα από μισθωτή εργασία **απορριπτόμενου** του σχετικού λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, πέραν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από **12/07/2021** έκθεση μερικού ελέγχου **Φορολογίας Εισοδήματος** του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από **21/09/2021** και με αριθμό πρωτοκ. ενδικοφανούς προσφυγής του - του, με **ΑΦΜ:**, κατασκευαστή οικιστικών κτιρίων, με έδρα τη, στον (..... αριθ.), τ.κ., και την **τροποποίηση** των υπ' αριθ./2021 και/2021 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014 αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

A. Ποσά για τα οποία δε συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013

Ποσά που δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας και διαγράφονται με την παρούσα		Ποσά που διαγράφονται	
		Οικονομικό έτος 2014	Φορολογικό έτος 2014
Διαγραφή πιστώσεων μικροποσών	κεφ 2	12.630,02€	10.612,97€
Διαγραφή πιστώσεων που κατατέθηκαν με μετρητά από συσσωρευμένο κεφάλαιο προηγούμενων χρήσεων που κατείχε ο προσφεύγων εκτός τραπεζικού συστήματος	κεφ 3	150.896,03€	39.914,56€
Πίστωση με α/α 953/17-11-2014 (μεταφορά από εταιρεία συμφερόντων του	κεφ 4.1		6.666,67€
Πίστωση με α/α 836/21-08-2014 (μεταφορά από εταιρεία συμφερόντων του	κεφ 4.2		1.500,00€
Πίστωση με α/α 502/30-12-2013 (μεταφορά από εταιρεία συμφερόντων του	κεφ 4.3	11.000,00€	
Πίστωση με α/α 819/05-08-2014 και 878/30-09-2014	κεφ 4.5		19.132,08€
Σύνολο ποσών που διαγράφονται με την παρούσα		174.526,05€	77.826,28€

B. Προσαύξηση Περιουσίας με βάση την παρούσα απόφαση

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

Προσδιορισμός Προσαύξησης Περιουσίας Απόφασης	Οικονομικό έτος 2014	Φορολογικό έτος 2014
Σύνολο Προσαύξησης Περιουσίας κατ' έλεγχο	249.789,23€	641.840,44€
Μείον: Ποσά που δεν αποτελούν Προσαύξηση Περιουσίας βάσει της παρούσας Απόφασης	174.526,05€	77.826,28€
Σύνολο Προσαύξησης Περιουσίας βάσει Απόφασης	75.263,18€	564.014,16€

Γ. Εισόδημα του άρθρου 12 του ΚΦΕ με βάση την παρούσα απόφαση

Προσδιορισμός εισοδήματος βάσει άρθρου 12 του Κ.Φ.Ε		Φορολογικό έτος 2014
Σύνολο Εισοδήματος άρθρου 12 ΚΦΕ κατ' έλεγχο		99.314,27€
Πλέον: Ποσό πίστωσης 953 που αποδείχθηκε ότι αφορά εισόδημα άρ. 12 ΚΦΕ	6.666,67€	
Ποσό πίστωσης 836 που αποδείχθηκε ότι αφορά εισόδημα άρ. 12 ΚΦΕ	1.500,00€	
Ποσό πίστωσης 819 που αποδείχθηκε ότι αφορά εισόδημα άρ. 12 ΚΦΕ	498,74€	
Ποσό πίστωσης 878 που αποδείχθηκε ότι αφορά εισόδημα άρ. 12 ΚΦΕ	16.666,67€	25.332,08€
Σύνολο Εισοδήματος άρθρου 12 ΚΦΕ βάσει Απόφασης		124.646,35€

Δ. Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

Φορολογητέα εισοδήματα Οικονομικού 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
A-B. Από Ακίνητα	17.861,58€		17.861,58€		17.861,58€	
Γ. Από Κινητές Αξίες						
Δ. Από Εμπορικές Επιχειρήσεις						
Ε. Από Γεωργικές Επιχειρήσεις						
ΣΤ. Από Μισθωτές Υπηρεσίες						
Ζ. Από Ελευθέρια Επαγγέλματα						
Από Εισόδημα Αλλοδαπής						
Από Εισόδημα άρθρου 48 § 3 ν. 2238/94			249.789,23€		75.263,18€	
Συνολικό εισόδημα	17.861,58€		267.650,81€		93.124,76€	
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
Υπόλοιπο	17.861,58€		267.650,81€		93.124,76€	
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται		7.763,89€		7.763,89€		
Άθροισμα	17.861,58€	7.763,89€	267.650,81€	7.763,89€	93.124,76€	
Εκπτώσεις Δαπανών άρθρου 8 ν. 2239/1994						
Φορολογητέο εισόδημα	17.861,58€	7.763,89€	267.650,81€	7.763,89€	93.124,76€	
Απαλλασσόμενα του φόρου ποσά		0,09€		0,09€		0,09€
Φόρος απαλλασσόμενων ποσών						
Συνολικό Εισόδημα	17.861,58€	7.763,98€	267.650,81€	7.763,98€	93.124,76€	0,09€
Τεκμαρτό Εισόδημα	76.759,70€	7.785,00€	76.759,70€	7.785,00€	76.759,70€	7.785,00€
Εισόδημα Επιβολής Εισφοράς Αλληλ.	76.759,70€	7.785,00€	267.650,81€	7.785,00€	93.124,76€	7.785,00€
Συντελεστής Εισφοράς	3,0%		4,0%		3,0%	

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση φόρου εισοδήματος & εισφοράς αλληλεγγύης οικ. 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	17.861,58€	7.763,89€	267.650,81€	7.763,89€	93.124,76€		67.499,29€
Φόρος Κλίμακας	1.568,39€	1.708,06€	80.498,84€	1.708,06€	24.471,17€		21.194,72€
Μειώσεις από το φόρο		1.708,06€		1.708,06€			-1.708,06€
Φόρος που αναλογεί	1.568,39€		80.498,84€		24.471,17€		22.902,78€
Συμπληρωματικός φόρος	531,36€		531,36€		531,36€		
Επιβάρυνση Αποδείξεων							
Κύριος & Συμπλ. Φόρος εισ	2.099,75€		81.030,20€		25.002,53€		22.902,78€
Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.	12.061,50€		12.061,50€		12.061,50€		
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	-9.961,75€		68.968,70€		12.941,03€		22.902,78€
Τέλη χαρτί/μου	510,30€		510,30€		510,30€		
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτί/μο	102,06€		102,06€		102,06€		
Πλέον: Προκαταβ.Επομ.έτους	1.154,86€		1.154,86€		1.154,86€		
Σύνολο	-8.194,53€		70.735,92€		14.708,25€		22.902,78€
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.	2.302,79€		10.933,36€		2.793,74€		490,95€
Μείον: Εισφορά παρακρατ.							
Πλέον: Τέλος Επιτηδ/ματος	4.066,00€		4.066,00€		4.066,00€		
Σύνολο Εισφοράς & Τέλ.Επιτ	6.368,79€		14.999,36€		6.859,74€		490,95€
Πλέον ή Μείον: Συμψηφισμοί		-122,04€		-122,04€		-122,04€	
Σύνολο		-1.947,78€		85.613,24€		21.445,95€	23.393,73€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 120%							
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβ. αρθ.58 ν.4174/13 50%			39.465,23€		11.451,39€		11.451,39€
Τόκοι εκπρ.κατ. αρ.53 ν.4174/13 91 μήνες x 0,73% 66,43%			52.433,50€		15.214,32€		15.214,32€
Γενικό Σύνολο		-1.947,78€	177.511,97€		48.111,66€		50.059,44€

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	16.980,30€		16.980,30€		16.980,30€	
Τόκοι	2.069,26€	0,20€	2.069,26€	0,20€	2.069,26€	0,20€
Ατομική Επιχειρηματική Δραστ/τητα						
Εισόδημα του άρθρου 21 § 4 ν.4172/13 (29§4)			641.840,44€		564.014,16€	
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	175,58€	730,00€	99.489,85€	730,00€	124.821,93€	730,00€
Συνολικό Εισόδημα	19.225,14€	730,20€	760.379,85€	730,20€	707.885,65€	730,20€
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών		7.031,86€		7.031,86€		
Φορολογητέο Εισόδημα	19.225,14€	7.762,06€	760.379,85€	7.762,06€	707.885,65€	730,20€
Απαλλασσόμενα επιχειρημ. δραστηριότητας						
Αυτοτελή φορολογηθ.ποσά και φόρος αυτών						
Συνολικό Εισόδημα	19.225,14€	7.762,06€	760.379,85€	7.762,06€	707.885,65€	730,20€
Τεκμαρτό Εισόδημα	83.008,38€	8.478,82€	83.008,38€	8.478,82€	83.008,38€	8.478,82€
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	83.008,38€	8.478,82€	760.379,85€	8.478,82€	707.885,65€	730,20€
Συντελεστής Εισφοράς	3,0%		4,0%		4,0%	

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	19.225,14€	7.762,06€	760.379,85€	7.762,06€	707.885,65€	730,20€	681.628,65€
Φόρος Κλίμακας	3.312,52€	1.707,64€	250.166,97€	1.707,64€	235.123,77€	160,63€	230.264,24€
Μειώσεις από το φόρο	38,63€	1.707,61€	38,63€	1.707,61€		160,60€	-1.585,64€
Πλέον:Επιβάρυνση Αποδείξεων					2.011,32€	14,76€	2.026,08€
Φόρος που αναλογεί	3.273,89€	0,03€	250.128,34€	0,03€	237.135,09€	14,79€	233.875,96€
Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.	1.465,24€	146,02€	1.465,24€	146,02€	1.465,24€	146,02€	
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	1.808,65€	-145,99€	248.663,10€	-145,99€	235.669,85€	-131,23€	233.875,96€
Τέλη χαρτ/μου	494,10€		494,10€		494,10€		
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτ/μο	98,82€		98,82€		98,82€		
Πλέον: Προκαταβ.Επομ.έτους							
Σύνολο	2.401,57€	-145,99€	249.256,02€	-145,99€	236.262,77€	-131,23€	233.875,96€
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.	2.490,25€		30.415,19€		28.315,43€		25.825,18€
Μείον: Εισφορά παρακρατηθ.							
Πλέον: τέλος επιτηδεύματος κλπ	4.360,78€	687,05€	4.360,78€	687,05€	4.360,78€	687,05€	
Σύνολο Εισφοράς & Τέλ.Επιτ	6.851,03€	687,05€	34.775,97€	687,05€	32.676,21€	687,05€	25.825,18€
Πλέον ή Μείον: Συμψηφισμοί							
Σύνολο	9.793,66€		284.573,05€		269.494,80€		259.701,14€
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής άρθρου 58 ν.4174/2013			50% 123.427,23€		50% 116.937,98€		116.937,98€
Γενικό Σύνολο	9.793,66€		408.000,28€		386.432,78€		376.639,12€

Ε. Σύνολο Οριστικής φορολογικής υποχρέωσης με βάση την παρούσα απόφαση

α/ α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Έτος	Διαφορά Φορολο- γητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρθ. 58 ΚΦΔ	Πρόστιμο αρθ. 53 ΚΦΔ	Εισφορά Αλληλεγγύης	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
1		Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2013	67.499,29€	22.902,78€	11.451,39€	15.214,32€	490,95€	50.059,44€
2		Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2014	681.628,65€	233.875,96€	116.937,98€		25.825,18€	376.639,12€
Σύνολα					256.778,74€	128.389,37€	15.214,32€	26.316,13€	426.698,56€

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η Αναπληρώτρια προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.