



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 29 / 11 / 2021

Αριθμός Απόφασης **4437**

**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 **12/03/2021** και αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με **ΑΦΜ:**, κατοίκου οδός αρ., κατά των υπ' αριθ. /2020, /2020 και /2020 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικών ετών **2014, 2015 και 2016** 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 **09/12/2020** 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 **12/03/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ:, η οποία, λαμβανομένης, υπόψη ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **16/12/2020** και δεδομένου ότι η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής που αρχικά έληγε στις **16/01/2021**, ανεστάλη μέχρι τις **29/04/2021** σύμφωνα με τις υπ' αριθμ. **A 1273/2020** (B' 5597) και **A 1049/2021** (B' 984) Αποφάσεις του Διοικητή της, κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος **φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017**, δυνάμει της υπ' αριθμ./2020 εντολής ελέγχου γραφείου του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013, με αξιοποίηση των ψηφιακών δεδομένων που έλαβε μετά από αίτησή του μέσω του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λοιπών χρηματοοικονομικών Προϊόντων (Σ.Μ.Τ.Λ&Λ.Π), στο οποίο περιλαμβάνονταν οι κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων για το χρονικό διάστημα από **1/1/2015** έως **31/12/2017**. Μετά την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών του λογαριασμών, η ως άνω ελεγκτική Αρχή συνέταξε την από **09/12/2020 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) για τα φορολογικά έτη **2015 και 2016** ύψους **165.861,67€ και 322,50€** αντίστοιχα.

Ειδικότερα, από την ελέγχουσα φορολογική αρχή διαπιστώθηκε ότι σε κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς που συμμετείχε ο προσφεύγων ως συνδικαιούχος, πιστώνονταν κατά τα ως άνω φορολογικά έτη ποσά μετρητών που προέρχονταν από εταιρείες συμφερόντων του, ποσά μετρητών που προέρχονταν από πελάτες των εταιρειών αυτών, καθώς και ονομαστικές πιστώσεις, που προέρχονταν από ενοίκια που κατέθεταν μισθωτές εταιρειών αυτών, τα οποία είχαν δηλωθεί ως εισόδημα των εταιρειών, δεδομένου δε ότι ο προσφεύγων είχε την ιδιότητα του Προέδρου του Δ.Σ και Διευθύνοντος Συμβούλου αυτών και τα ποσά αυτά όπως προέκυψε δεν επέστρεφαν στις εταιρείες ούτε εκπλήρωναν κάποια εταιρική υποχρέωση, καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα ως εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών. Τα ποσά αυτά είναι:

37			17/7/2015	70.000,00€	70.000,00€	2	35.000,00€
111			23/12/2015	200.000,00€	200.000,00€	2	100.000,00€
112			24/12/2015	20.000,00€	20.000,00€	2	10.000,00€
1			12/1/2015	345,00€	345,00€	2	172,50€
2			12/2/2015	345,00€	345,00€	2	172,50€
3			12/3/2015	345,00€	345,00€	2	172,50€
4			19/3/2015	140,00€	140,00€	2	70,00€
5			11/4/2015	345,00€	345,00€	2	172,50€
6			13/5/2015	345,00€	345,00€	2	172,50€
7			16/6/2015	345,00€	345,00€	2	172,50€
8			17/7/2015	345,00€	345,00€	2	172,50€
9			15/8/2015	345,00€	345,00€	2	172,50€
10			15/9/2015	345,00€	345,00€	2	172,50€
11			12/10/2015	345,00€	345,00€	2	172,50€
12			13/11/2015	345,00€	345,00€	2	172,50€
13			12/12/2015	345,00€	345,00€	2	172,50€
Σύνολα φορολογικού έτους 2015				332.890,00€	332.890,00€		165.861,67€
1			12/1/2016	345,00€	345,00€	2	172,50€
2			5/2/2016	300,00€	300,00€	2	150,00€
Σύνολα φορολογικού έτους 2016				645,00€	645,00€		322,50€

- ✓ Εισόδημα από Προσαύξηση περιουσίας (άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013), για τα φορολ. έτη **2015, 2016 και 2017** ύψους **374.077,66€, 38.273,32€ και 33.794,15€** αντίστοιχα. Οι πρωτογενείς πιστώσεις που καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας συγκεντρωτικά ανά λογαριασμό κατάθεσης, έχουν ως ακολούθως:

Πιστώσεις ανά λογαριασμό έτους 2015	Σύνολα Πιστώσεων		Καταλογισθείσα Προσαύξηση	
	Πλήθος	Συνολ. Ποσό	Πλήθος	Συνολ. Ποσό
.....	3	25.945,22€	3	8.648,41€
.....	7	52.314,44€	7	17.438,17€
.....	6	15.843,35€	6	7.921,67€
.....	3	1.050,00€	3	349,99€
Σύνολο	19	95.153,01€	19	34.358,24€
πλέον: Καταβολή μετρητών για αύξηση κεφαλαίου στην εταιρεία				339.719,42€
Σύνολο Προσαύξησης Περιουσίας ελέγχου		95.153,01€		374.077,66€

Πιστώσεις ανά λογαριασμό έτους 2016	Σύνολα Πιστώσεων		Καταλογισθείσα Προσαύξηση	
	Πλήθος	Συνολ. Ποσό	Πλήθος	Συνολ. Ποσό
.....	15	76.765,00€	15	29.254,99€
.....	2	870,00€	2	435,00€
.....	1	250,00€	1	83,33€
Σύνολο	18	77.885,00€	18	29.773,32€
πλέον: Καταβολή μετρητών για αύξηση κεφαλαίου στην εταιρεία				8.500,00€
Σύνολο Προσαύξησης Περιουσίας ελέγχου		77.885,00€		38.273,32€

Πιστώσεις ανά λογαριασμό έτους 2017	Σύνολα Πιστώσεων		Καταλογισθείσα Προσαύξηση	
	Πλήθος	Συνολ. Ποσό	Πλήθος	Συνολ. Ποσό
.....	26	101.382,46€	26	33.794,15€
Σύνολο Προσαύξησης Περιουσίας ελέγχου		101.382,46€		33.794,15€

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	Εισφορά Αλληλεγγύης	Σύνολο Καταλογισμού
1	 - 09/12/2020	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2015	539.939,33€	191.976,56€	95.988,28€	44.095,65€	332.060,49€
2	 - 09/12/2020	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2016	38.595,82€	12.823,13€	6.411,56€	2.860,00€	22.094,69€
3	 - 09/12/2020	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2017	33.794,15€	11.152,07€	5.576,04€	2.149,39€	18.877,50€
Σύνολα					215.951,76€	107.975,88€	49.105,04€	373.032,68€

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

- 1) Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νόμω και ουσία αβάσιμες, αόριστες και αναιτιολόγητες αφού παραβιάστηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας καθόσον μη νόμιμα έγινε χρήση μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, χωρίς αιτιολογημένη απόφαση του προϊσταμένου της ελεγκτικής αρχής κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 27 και 28 του ΚΦΔ και της ΠΟΛ. 1050/2014.
- 2) Παράνομη η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω υπερβάσεως του αντικειμένου της εντολής ελέγχου,
- 3) Το σύνολο των προσβαλλόμενων πράξεων τυγχάνει νόμω και ουσία αβάσιμο, αόριστο και αναιτιολόγητο – πλάνη περί τα πράγματα, για καθεμιά από τις πρωτογενείς πιστώσεις, όπως κατά περίπτωση αναφέρονται.
- 4) 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),
- 5) 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,
- 6) Νόμω και ουσία αβάσιμος ο καταλογισμός σε βάρος του δυνάμει του άρθρου 12 παρ. 1 του Ν. 4172/2013 – Εσφαλμένη Υπαγωγή στη φορολόγηση μισθωτής εργασίας,
- 7) 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,
- 8) 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.) προς τις εταιρείες που συμμετέχει,
- 9) 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 «impossibilia nulla est obligatio» - «ουδείς υποχρεούται στα αδύνατα»,
- 10) 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,
- 11) Έλλειψη αιτιολογίας,
- 12) Μη νόμιμος ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος με στοιχεία έμμεσης απόδειξης και ταυτόχρονα με τη χρήση τεκμηρίων.

Επειδή ο προσφεύγων με το υπ' αριθ. **ΔΕΔ ΕΙ2021ΕΜΠ/08-10-2021** υπόμνημα που υπέβαλε στην υπηρεσία μας, προσκόμισε μετ' επικλήσεως **νέα στοιχεία**, τα οποία ως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, δεν είχαν τεθεί στην διάθεση του ελέγχου, και ειδικότερα προσκομίστηκαν η ενδικοφανής προσφυγή και οι οριστικές πράξεις των ετών **2013** και **2014**, οι οποίες εκδόθηκαν μετά από διενεργηθέντα έλεγχο που έγινε μετά την ακύρωση λόγω τυπικής πλημμέλειας με την υπ' αριθ. **2066/2020 Απόφαση** της υπηρεσίας μας, κρίθηκε ότι απαιτείται διερεύνηση επί του ποσού της ανάλωσης κεφαλαίου που έχει απομείνει κατά την **31/12/2014**, το οποίο χρήζει περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Κατόπιν αυτών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63§5 του ν. 4174/2013, της υπ' αριθ. Α 1049 /2021 (Β' 984) Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ και της με αριθμ. Ε2010/2019 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την υπ' αριθ./2021 Απόφαση της υπηρεσίας μας, παρατάθηκε η προθεσμία έκδοσης απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής κατά τριάντα (30) ημέρες και επομένως η προθεσμία έκδοσης απόφασης μέχρι 29/11/2021.

Επειδή με τους δύο πρώτους λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι μη νόμιμα και κατά παράβαση του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, ο έλεγχος εφάρμοσε την έμμεση τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 27 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και για την οποία απαιτείται να έχει προηγηθεί η έκδοση ειδικής εντολής (εισήγηση ελεγκτή, έκδοση αιτιολογημένης απόφασης μετά από την εισήγηση του Ελεγκτή),

Επειδή ο έλεγχος δεν εφάρμοσε οποιαδήποτε έμμεση τεχνική ελέγχου, καθόσον με τη μέθοδο που χρησιμοποίησε, δεν προσδιόρισε διαφορά εισοδήματος, αλλά διενήργησε τον έλεγχο με βάση τις γενικές διατάξεις, προκειμένου να διαπιστώσει αν οι πρωτογενείς πιστώσεις αποτελούν προσαύξηση περιουσίας (άρθρου 21§4 του ΚΦΕ) ή εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (άρθρου 12 ΚΦΕ).

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος, δεδομένου ότι δεν εφαρμόστηκε οποιαδήποτε έμμεση τεχνική κατ' άρθρο 27 του ΚΦΔ, αλλά οι γενικές διατάξεις των άρθρων 12 και 21§4 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ).

1) 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 2015	Σύνολα Πιστώσεων		Ποσά που αναλογούν στον προσφεύγοντα	
	Πλήθος	Συνολ. Ποσό	Πλήθος	Συνολ. Ποσό
Ανάληψη / μεταφορά από εταιρεία συμφερόντων του	1	18.145,22€	1	6.048,41€
ΜΤΦ από λογ/μό ταμειευτηρίου	5	2.020,00€	5	876,66€
Πώληση Ακινήτου (δόση)	4	22.273,35€	4	9.836,67€
Κατάθεση Μετρητών Ιδίων (Ανάλωση)	9	52.714,44€	9	17.596,50€
Κατάθεση Μετρητών Ιδίων για αύξηση Μ.Κ (Ανάλωση)				339.719,42€
Σύνολο Προσαύξηση Περιουσίας ελέγχου	19	95.153,01€	19	374.077,66€

Κατηγορία Πιστώσεων έτους 2016	Σύνολα Πιστώσεων		Ποσά που αναλογούν στον προσφεύγοντα	
	Πλήθος	Συνολ. Ποσό	Πλήθος	Συνολ. Ποσό
ΜΤΦ από λογ/μό ταμειευτηρίου	2	870,00€	2	435,00€
Δεν προσκομίστηκαν στοιχεία	1	3.980,00€	1	1.326,67€
Πώληση Ακινήτου (δόση)	1	5.500,00€	1	5.500,00€
Κατάθεση Μετρητών Ιδίων (Ανάλωση)	14	67.535,00€	14	22.511,65€
Κατάθεση Μετρητών Ιδίων για αύξηση Μ.Κ (Ανάλωση)				8.500,00€
Σύνολο Προσαύξηση Περιουσίας ελέγχου	18	77.885,00€	18	38.273,32€

Κατηγορία Πιστώσεων έτους 2017	Σύνολα Πιστώσεων		Ποσά που αναλογούν στον	
	Πλήθος	Συνολ. Ποσό	Πλήθος	Συνολ. Ποσό
Αντιλογισμός Τράπεζας	1	932,46€	1	310,82€
Κατάθεση Μετρητών Ιδίων (Ανάλωση)	24	100.450,00€	24	33.483,33€
Σύνολο Προσαύξηση Περιουσίας ελέγχου	25	101.382,46€	25	33.794,15€

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013 (Α' 167), ορίζεται ότι: «Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται

κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας»,

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο του Υπ. Οικ **ΠΟΛ 1095/2011**, διευκρινίστηκε μεταξύ των άλλων ότι: «... **3)** Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. **4)** Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. **5)** Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες. ... **7)** Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται. **8)** Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων 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 ΚΦΕ 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, καθώς ανάλυσις / 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 αντισταχθεί, 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 αναγκάων, 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, να 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, αναγκάων, 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 καταθέσεων 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 συνδικαιούχο), δεν αποτελούν την αληθή έννοια της προσαύξησης περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013 και πρέπει να διαγραφούν:

α/α αιτήματος	Τράπεζα	Λογαριασμός	α/α παρ/κού τράπεζας	Αιτιολογία	Ημερ/νία κατάθεσης	Πρωτογενείς Πιστώσεις	Συνδικαιούχοι	Αναλογούντα ποσά στον υπόχρεο
1			4	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	5/1/2015	1.900,00€	3	633,33€
3			8	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	15/1/2015	1.300,00€	3	433,34€
13			41	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	19/2/2015	1.000,00€	3	333,33€
40			26	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	22/7/2015	150,00€	2	75,00€
67			34	ΘΥΡΙΔΑ	23/9/2015	250,00€	3	83,33€
Σύνολα 2015						4.600,00€		1.558,33€

α/α αιτήματος	Τράπεζα	Λογαριασμός	α/α παρ/κού τράπεζας	Αιτιολογία	Ημερ/νία κατάθεσης	Πρωτογενείς Πιστώσεις	Συνδικαιούχοι	Αναλογούντα ποσά στον υπόχρεο
146			223	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1/4/2016	1.500,00€	3	500,00€
154			277	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	15/4/2016	1.500,00€	3	500,00€
156			287	ΜΕΤΡΗΤΑ	18/4/2016	2.000,00€	3	666,67€
160			302	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	28/4/2016	3.500,00€	3	1.166,66€
163			322	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	10/5/2016	4.000,00€	3	1.333,33€
165			332	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	12/5/2016	1.500,00€	3	500,00€
202			643	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	13/9/2016	650,00€	3	216,67€
204			102	.....	26/9/2016	250,00€	3	83,33€
Σύνολα 2016						14.900,00€		4.966,66€

α/α απήμα τος	Τράπεζα	Λογαριασμός	α/α παρ/κού τράπεζας	Απολογία	Ημερ/νία κατάθεσης	Πρωτογενείς Πιστώσεις	Συνδίκαιο ύχοι	Αναλογούντα ποσά στον υπόχρεο
236			102	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	13/2/2017	2.000,00€	3	666,67€
254			308	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	2/6/2017	4.000,00€	3	1.333,33€
256			396	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	6/7/2017	4.000,00€	3	1.333,33€
259			459	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	18/8/2017	2.300,00€	3	766,67€
262			502	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	8/9/2017	3.700,00€	3	1.233,33€
263			507	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	15/9/2017	1.500,00€	3	500,00€
266			544	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	2/10/2017	1.200,00€	3	400,00€
269			571	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	20/10/2017	650,00€	3	216,67€
272			593	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	3/11/2017	4.500,00€	3	1.500,00€
273			613	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	6/11/2017	700,00€	3	233,33€
274			619	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	10/11/2017	800,00€	3	266,67€
276			626	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	21/11/2017	2.500,00€	3	833,33€
279			664	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	4/12/2017	2.000,00€	3	666,67€
280			671	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	8/12/2017	1.400,00€	3	466,67€
282			675	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	12/12/2017	1.250,00€	3	416,67€
283			680	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	15/12/2017	4.000,00€	3	1.333,33€
Σύνολα 2017						36.500,00€		12.166,67€

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

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι κατωτέρω πιστώσεις του έτους **2015** συνολικού ποσού **17.596,50€**, του έτους **2016** συνολικού ποσού **22.511,65€**, και του έτους **2017** συνολικού ποσού **33.483,33€**, καθώς και τα ποσά της Α.Μ.Κ του έτους 2015 ποσού **339.719,42€** και του έτους 2016 ποσού **8.500,00€**, 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 (βλ. προηγούμενο κεφάλαιο), ανέρχονται για τα έτη 2015, 2016 και 2017 σε **16.038,17€**, **17.544,99€** και **21.316,66€** αντίστοιχα, ως αναλυτικά παρατίθενται στους παρακάτω πίνακες:

α/α απή- ματος	Τράπεζα	Λογαριασμός	α/α συναλλ	Απολογία	Ημερ/νία	Πρωτογενείς πιστώσεις	Συνδι- καιούχοι	Προσαύξηση περιουσίας
5			13	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	19/1/2015	6.500,00€	3	2.166,68€
7			19	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	28/1/2015	7.614,44€	3	2.538,15€
24			66	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	8/4/2015	18.000,00€	3	6.000,00€
31			85	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	7/5/2015	16.000,00€	3	5.333,34€
Σύνολο έτους 2015 (επικαλούμενου λόγου: ΑΝΑΛΩΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ)						48.114,44€		16.038,17€

α/α απή- ματος	Τράπεζα	Λογαριασμός	α/α συναλλ	Αιτιολογία	Ημερ/νία	Πρωτογενείς πιστώσεις	Συνδι- καίοι	Προσαύξηση περιουσίας
144			209	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	29/3/2016	5.000,00€	3	1.666,67€
206			670	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	30/9/2016	10.250,00€	3	3.416,67€
209			700	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	7/10/2016	5.000,00€	3	1.666,66€
214			736	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	27/10/2016	18.500,00€	3	6.166,66€
220			804	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	29/11/2016	6.385,00€	3	2.128,33€
229			882	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	30/12/2016	7.500,00€	3	2.500,00€
Σύνολο έτους 2016 (επικαλούμενου λόγου: ΑΝΑΛΩΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ)						52.635,00€		17.544,99€

α/α απή- ματος	Τράπεζα	Λογαριασμός	α/α συναλλ	Αιτιολογία	Ημερ/νία	Πρωτογενείς πιστώσεις	Συνδι- καίοι	Προσαύξηση περιουσίας
257			413	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	11/7/2017	5.500,00€	3	1.833,33€
258			437	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	28/7/2017	9.000,00€	3	3.000,00€
261			483	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	30/8/2017	10.500,00€	3	3.500,00€
265			520	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	28/9/2017	8.500,00€	3	2.833,34€
268			551	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	16/10/2017	5.800,00€	3	1.933,33€
271			579	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	31/10/2017	6.950,00€	3	2.316,66€
277			648	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	29/11/2017	8.650,00€	3	2.883,33€
285			698	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	28/12/2017	9.050,00€	3	3.016,67€
Σύνολο έτους 2017 (επικαλούμενου λόγου: ΑΝΑΛΩΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ)						63.950,00€		21.316,66€

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 τον φάκελο της υπόθεσης που αφορά τον διενεργηθέντα έλεγχο των ετών 2013 - 2014, ο προσφεύγων είχε υποβάλει την υπ' αριθ./21-09-2021 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία εξετάστηκε από την υπηρεσία μας και εκδόθηκε η υπ' αριθ. **4168/2021 Απόφαση της υπηρεσίας μας**. Σύμφωνα με την απόφαση αυτή, ο προσφεύγων είχε επικαλεστεί ότι διέθετε φορολογηθέντα κεφάλαια εκτός τραπεζικού συστήματος, τα οποία μπορούσαν να καλύψουν τις καταβολές με μετρητά που είχε κάνει κατά τα έτη αυτά και η υπηρεσία μας έκρινε (σελ. 12 – 19) ότι κατά την 31/12/2012 ο προσφεύγων διέθετε ρευστά διαθέσιμα εκτός τραπεζικού συστήματος, ύψους **827.961,07€**, με τα οποία καλύφθηκαν αδικαιολόγητες πιστώσεις και καταβολές μετρητών για Α.Μ.Κ ύψους **150.896,03€** για το έτος **2013** και **243.246,66€** για το έτος **2014**, οπότε με το εναπομείναν ποσό ύψους **433.818,38€** (=827.961,07€ - 150.896,03€ - 243.246,66€), δύναται να καλυφθούν οι πιστώσεις των ελεγχόμενων ετών.

Ως εκ τούτου οι επικαλούμενες πιστώσεις με την καταβολή μετρητών καθώς και η Α.Μ.Κ δύναται να καλυφθούν ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος 2015		
Δυνατότητα κατοχής ρευστών διαθεσίμων από εισόδημα προηγούμενων ετών		433.818,38€
Μείον: Καταθέσεις Μετρητών με την επίκληση μη αναλωθέντος κεφαλαίου	17.596,50€	
Μείον: Διαγραφείσες πιστώσεις < 1500€ (ως κεφ.1 της παρούσας)	<u>1.558,33€</u>	16.038,17€
Μείον: Αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου με καταβολή μετρητών		<u>339.719,42€</u>
Υπόλοιπο μετρητών που μεταφέρεται στο επόμενο έτος		78.060,79€
Φορολογικό έτος 2016		

Δυνατότητα κατοχής ρευστών διαθεσίμων από εισόδημα προηγούμενων ετών		78.060,79€
Μείον: Καταθέσεις Μετρητών με την επίκληση μη αναλωθέντος κεφαλαίου	22.511,65€	
Μείον: Διαγραφείσες πιστώσεις < 1500€ (ως κεφ.1 της παρούσας)	4.966,66€	17.544,99€
Μείον: Αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου με καταβολή μετρητών		8.500,00€
Υπόλοιπο μετρητών που μεταφέρεται στο επόμενο έτος		52.015,80€
Φορολογικό έτος 2017		
Δυνατότητα κατοχής ρευστών διαθεσίμων από εισόδημα προηγούμενων ετών		52.015,80€
Μείον: Καταθέσεις Μετρητών με την επίκληση μη αναλωθέντος κεφαλαίου	33.483,33€	
Μείον: Διαγραφείσες πιστώσεις < 1500€ (ως κεφ.1 της παρούσας)	12.166,67€	21.316,66€
Υπόλοιπο μετρητών που μεταφέρεται στο επόμενο έτος		30.699,14€

Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι πιστώσεις των φορολογικών ετών **2015, 2016** και **2017** συνολικού ποσού **16.038,17€, 17.544,99€** και **21.316,66€** αντίστοιχα, καθώς και η καταβολή μετρητών από τον προσφεύγοντα για την Α.Μ.Κ εταιρειών συμφερόντων του των φορολογικών ετών **2015** και **2016** ύψους **339.719,42€** και **8.500,00€** αντίστοιχα, 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 φορολογικό έτος **2015** το ποσό των **355.757,59€**, από το φορολογικό έτος **2016** το ποσό των **26.044,99€** και από το φορολογικό έτος **2016** το ποσό των **21.316,66€**.

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

Επειδή καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα εισόδημα του άρθρου 12 του ΚΦΕ με βάση πρωτογενείς πιστώσεις που προέκυψαν από την κίνηση των τραπεζικών του λογαριασμών, μεταξύ των οποίων, οι πιστώσεις:

α/α αιτήματος	Τράπεζα	Λογ/μός	Αιτιολογία	Ημερ/νία κατάθεσης	Ποσό Πίστωσης	Συνδίκαι ούχοι	ΑΡ. 12 ν. 4172/2013
28	.....	.....	.....	20/4/2015	3.500,00	3	1.166,67€
111	.....	.....	.....	23/12/2015	200.000,00€	2	100.000,00€
	Σύνολα	φορολογικού έτους 2015			200.000,00€		101.166,67€

Ειδικότερα ισχυρίζεται:

3.1) Για την υπ' αριθ. 111 πίστωση της 23/12/2015 ποσού 200.000€

Ότι η εν λόγω πίστωση αποτελεί μεταφορά ποσού από τον τραπεζικό λογαριασμό της στον ελεγχόμενο λογαριασμό, όπως ρητά αναφέρει στη σελ. 68 της έκθεσης ελέγχου η ελεγκτική αρχή. Το ποσό αυτό χρησιμοποιήθηκε την επόμενη ακριβώς ημέρα (24.12.2015) ως εξής:

α. ποσό 21.000,00€ δόθηκε εκ μέρους του υιού του,, προς εξόφληση οφειλής της προς την μέσω της υπ' αρ. /2015 τραπεζικής επιταγής που εξέδωσε ο ίδιος, κατόπιν ανάληψης των μετρητών από τον λογαριασμό με και η οποία οπισθογραφήθηκε στην Συνεπώς, το ποσό των 21.000€ χρησιμοποιήθηκε για την κάλυψη υποχρεώσεων της εταιρίας,
β. Μέρος αυτού αποτέλεσε ταμειακή διευκόλυνση της **προς την εταιρία** **και δη:**

- ✓ ποσό **1.583,83€** για ΕΝΦΙΑ με υπόχρεη την «.....» εξοφλήθηκε από το εν λόγω ποσό που είχε, για λόγους εξυπηρέτησης την προηγούμενη ημέρα πιστωθεί στον κοινό λογαριασμό τους, από τηνμε την πίστωση με α/α 111,
- ✓ ποσό **13.505,80€** για φόρο εισοδήματος με υπόχρεη την «.....» εξοφλήθηκε από το εν λόγω ποσό που είχε, για λόγους εξυπηρέτησης την προηγούμενη ημέρα πιστωθεί στον κοινό λογαριασμό τους, από τηνμε την πίστωση με α/α 111,
- ✓ ποσό **4.294,92€** για φόρο εισοδήματος με υπόχρεη την «.....» εξοφλήθηκε από το εν λόγω ποσό που είχε, για λόγους εξυπηρέτησης την προηγούμενη ημέρα πιστωθεί στον κοινό λογαριασμό τους, από τηνμε την πίστωση με α/α 111,
- ✓ ποσό **80,58€** για Φ.Ε.Ε. με υπόχρεη την «.....» εξοφλήθηκε από το εν λόγω ποσό που είχε, για λόγους εξυπηρέτησης την προηγούμενη ημέρα πιστωθεί στον κοινό λογαριασμό τους, από τηνμε την πίστωση με α/α 111,
- ✓ ποσό **45,35€** για Φ.Μ.Υ. με υπόχρεη την «.....» εξοφλήθηκε από το εν λόγω ποσό που είχε, για λόγους εξυπηρέτησης την προηγούμενη ημέρα πιστωθεί στον κοινό λογαριασμό τους, από τηνμε την πίστωση με α/α 111,
- ✓ ποσό **72,53€** για Φορολογία Εργολάβων με υπόχρεη την «.....» εξοφλήθηκε από το εν λόγω ποσό που είχε, για λόγους εξυπηρέτησης την προηγούμενη ημέρα πιστωθεί στον κοινό λογαριασμό τους, από τηνμε την πίστωση με α/α 111,
- ✓ ποσό **26.348,09€** για ΕΝΦΙΑ με υπόχρεη την «.....» εξοφλήθηκε από το εν λόγω ποσό που είχε, για λόγους εξυπηρέτησης την προηγούμενη ημέρα πιστωθεί στον κοινό λογαριασμό τους, από τηνμε την πίστωση με α/α 111,
- ✓ ποσό **352,56€** για τέλος επιτηδεύματος με υπόχρεη την «.....» εξοφλήθηκε από το εν λόγω ποσό που είχε, για λόγους εξυπηρέτησης την προηγούμενη ημέρα πιστωθεί στον κοινό λογαριασμό τους, από τηνμε την πίστωση με α/α 111,
- ✓ ποσό **22.944,37€** (22.910€ πλέον εξόδων 34,37€), μεταφέρθηκε τραπεζικά στον λογαριασμό της «.....» (ΕΤΕ -884), (μέσω έκδοσης τραπεζικής επιταγής) από το εν λόγω ποσό που είχε, για λόγους εξυπηρέτησης την προηγούμενη ημέρα πιστωθεί στον κοινό λογαριασμό τους, από τηνμε την πίστωση με α/α 111,
- ✓ ποσό **12.540,00€** μεταφέρθηκε αυθημερόν την 24η.12.2015 (τμήμα από μεγαλύτερη μεταφορά) από τον κοινό λογαριασμό τους στον οποίον είχε πιστωθεί το αρχικό ποσό (των 200.000 €) από τηνμε την πίστωση με α/α 111, στον λογαριασμό ταμειευτηρίου του (και των συνδικαιούχων υιών του) Από εκεί το ποσό των 12.540€ μεταφέρθηκε στον λογαριασμό της προς ταμειακή της διευκόλυνση με δύο κινήσεις, ήτοι 1.970€ και 10.570€ την 30η.12.2015.

γ. Μέρος αυτού αποτέλεσε ταμειακή διευκόλυνση τηςπρος την εταιρία «.....» και δη: ποσό 4.697,00€ (4.685€ πλέον εξόδων 12€), μεταφέρθηκε τραπεζικά στον λογαριασμό όψεως της «.....» (.....) εκ μέρους του υιού του, από το εν λόγω ποσό που είχε, για λόγους εξυπηρέτησης την προηγούμενη ημέρα πιστωθεί στον κοινό λογαριασμό τους, από τηνμε την πίστωση με α/α 111.

Κατά συνέπεια, ισχυρίζεται ότι πρόκειται για ποσό που χρησιμοποιήθηκε προς εξόφληση υποχρέωσης της προς την (κατά το ποσό των 21.000€), καθώς και για πρόσκαιρη ταμειακή διευκόλυνση της προς την και δεν πρόκειται για ανατιπολόγητη πίστωση, ούτε και για δέθεν εισόδημά του.

Επειδή από την από 24/03/2021 έκθεση απόψεων της ελεγκτικής αρχής, αναφέρονται για την εν λόγω πίστωση τα ακόλουθα:

«Ο έλεγχος ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος για την εγγραφή με α/α 111 ότι αποτελεί μεταφορά ποσού από τον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρίας «.....» στον ατομικό του λογαριασμό, από το οποίο α) την επόμενη ημέρα ποσό 21.000,00€ δόθηκε εκ μέρους του προς εξόφληση οφειλής της εταιρίας «.....» προς την εταιρία «.....» μέσω της υπ' αρ./2015 τραπεζικής επιταγής που εξέδωσε ο ίδιος, κατόπιν ανάληψης των μετρητών από τον ατομικό του λογαριασμό με IBAN και η οποία οπισθογραφήθηκε στην εταιρία «.....» **δεν μπορεί να επαληθευθεί** καθώς ο έλεγχος διέθετε, κατόπιν του με αριθμό πρωτ./2019 αιτήματος της προς την και της με αριθμό πρωτ./2019 απάντησης αυτής μόνο συγκεκριμένα

αντίγραφα αναλυτικών καθολικών των ετών 2013 και 2014. β) ως προς τον ισχυρισμό της ταμειακής διευκόλυνσης της κρίνει ότι είναι αβάσιμος και για το λόγο αυτό απορριπτός καθώς: i) δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο αποδεικτικά στοιχεία για την επιστροφή των χρημάτων από την που διευκολύνθηκε ταμειακά στον διευκολύνοντα ελεγχόμενο, ii) Τα ποσά που έλαβε ο ελεγχόμενος στον λογαριασμό που διαθέτει από κοινού με τον αδελφό του και τον πατέρα του (οι οποίοι ελέγχονται ταυτόχρονα από την υπηρεσία μας) από την δεν ταυτίζονται με τα υποτιθέμενα ποσά που κατ' εντολή του ενέβασε στην iii) Δεν κατονομάζονται στον έλεγχο οι επικληθέντες «πρακτικοί λόγοι» για τους οποίους η εταιρία δεν ενέβασε απευθείας τα διακινούμενα ποσά προς την , αλλά μεσολάβησε στη διαδρομή των χρημάτων η κατάθεση στον λογαριασμό που διαθέτει από κοινού με τον αδελφό του και τον πατέρα του iv) Η ακολουθούμενη πρακτική των διαδοχικών εμβασμάτων προς ταμειακή διευκόλυνση του τελικού λήπτη των χρηματικών ποσών δεν είναι συνήθης στην συναλλακτική πρακτική. γ) ως προς τον ισχυρισμό της ταμειακής διευκόλυνσης της «.....» ο έλεγχος για τους ίδιους ως άνω λόγους κρίνει ότι αυτός είναι αβάσιμος και για το λόγο αυτό απορριπτός»

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, **απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.**

3.2) Για την υπ' αριθ. 28 πίστωση της 20/04/2015 ποσού 3.500€

Ότι στις 17/04/2015 ο υιός του,, κατέβαλε τοις μετρητοίς σε τραπεζικό λογαριασμό στην το ποσό των 3.500€ προς την ως προκαταβολή για συμφωνηθείσα μεταξύ αυτής και της σύμβαση. Η συμφωνία λίγες μέρες αργότερα, όμως, ακυρώθηκε και η όφειλε να επιστρέψει τη δοθείσα προκαταβολή (ως αχρεώστητη για αιτία μη επακολουθήσασα). Την επέστρεψε τραπεζικά με την ως άνω πίστωση. Κατά συνέπεια, πρόκειται για επιστροφή ποσού που είχε δώσει εξ ιδίων ο υιός του, για λογαριασμό της και για τον λόγο αυτό πιστώθηκε στον λογαριασμό, στον οποίον είναι συνδικαιούχος. Κατά συνέπεια, δεν πρόκειται για αναιτιολόγητη πίστωση, ούτε και για δήθεν εισόδημά του και αφορά αποκλειστικά τον υιό του, ως επιστροφή δοθείσας από αυτόν προκαταβολής για λογαριασμό της εταιρίας

Επειδή από την από 24/03/2021 έκθεση απόψεων της ελεγκτικής αρχής, αναφέρονται για την εν λόγω πίστωση τα ακόλουθα:

«Επίσης ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος για την εγγραφή με α/α 30 περί επιστροφής δοθείσας προκαταβολής (ως αχρεώστητη για αιτία μη επακολουθήσασα) προς την εταιρία ως προκαταβολή για συμφωνηθείσα μεταξύ αυτής και της σύμβαση ο έλεγχος κρίνει ότι είναι αβάσιμος και για το λόγο αυτό απορριπτός καθώς: i) ο έλεγχος δεν μπορεί να γνωρίζει εάν υφίσταται πράγματι η σύμβαση αυτή, οι όροι συμφωνίας της και το ακριβές ποσό το οποίο συμφωνήθηκε μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών καθώς δεν προσκομίσθηκε η επικαλούμενη σύμβαση. ii) Η ακύρωση αυτής δεν αποδεικνύεται από κανένα προσκομισθέν έγγραφο. iii) Δεν διευκρινίζεται ο ακριβής λόγος της μεταφοράς από τον εντολέα (κατά την υποτιθέμενη σύμβαση) που ήταν η στον τελικό αποδέκτη που ήταν η μέσω των αναφερθέντων λογαριασμών στην κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή»

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, **απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.**

4) Ως προς τις πιστώσεις με α/α 233 και 234

Επειδή καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα προσαύξηση περιουσίας βάσει των κατωτέρω δύο πιστώσεων:

α/α αιτήματος	Τράπεζα	Λογ/μός	α/α συναλλ	Αιτιολογία	Ημερ/νία κατάθεσης	Ποσό Πίστωσης	Συνδίκαι ούχοι	Ποσό που αναλογεί στον υπόχρεο
233	.....	.....	.....	.....	1/2/2017	401,60€	3	133,87€
234	.....	.....	.....	.....	1/2/2017	530,86€	3	176,95€
	Σύνολα	φορολογικού έτους 2017				932,46€		310,82€

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι ανωτέρω πιστώσεις αφορούν ανατιμολογήτες πιστώσεις, αλλά ακύρωση τραπεζικής εγγραφής (κωδικός), ήτοι αντιλογισμούς της τράπεζας,

Επειδή η ελεγκτική αρχή απέρριψε τον εν λόγω ισχυρισμό, καθόσον όπως αναφέρεται στη σελίδα 59 της έκθεσης ελέγχου, «από τις κινήσεις των λογαριασμών δεν προκύπτει να αποτελεί ακύρωση της παρούσας εγγραφής. Υπάρχει άλλη που αποτελεί αντιλογισμό»

Επειδή οι εν λόγω πιστώσεις είναι οι μοναδικές που απομένουν για το φορολογικό έτος 2017 μετά την διαγραφή των υπολοίπων (βλ. προηγούμενα κεφάλαια), λόγω δε της αιτιολογίας που φέρουν (και παραπέμπουν σε εγγραφές της τράπεζας), καθώς του ύψους αυτών, γίνεται δεκτό ότι τα εν λόγω ποσά, **δεν αποτελούν την αληθή έννοια της προσαύξησης περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013 και πρέπει να διαγραφούν, ήτοι πρέπει να διαγραφεί από το φορολογικό έτος 2017 το ποσό των 310,82€.**

Επειδή, πέραν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 09/12/2020 έκθεση μερικού ελέγχου **Φορολογίας Εισοδήματος** του προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από **12/03/2021** και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ:, κατοίκου οδός αρ., και α) την τροποποίηση των υπ' αριθ. /2020 και /2020 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικών ετών **2014** και **2015** αντίστοιχα, και την ακύρωση της υπ' αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2017** που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π.

Α. 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 2015	Οικονομικό έτος 2016	Οικονομικό έτος 2017
Διαγραφή πιστώσεων μικροποσών	κεφ 1	1.558,33€	4.966,66€	12.166,67€
Διαγραφή πιστώσεων που κατατέθηκαν με μετρητά από συσσωρευμένο κεφάλαιο προηγούμενων χρήσεων που κατείχε ο προσφεύγων εκτός τραπεζικού συστήματος	κεφ 2	16.038,17€	17.544,99€	21.316,66€
Διαγραφή ποσού που διατέθηκε σε μετρητά από συσσωρευμένο κεφάλαιο προηγούμενων χρήσεων που κατείχε ο προσφεύγων εκτός τραπεζικού συστήματος για την ΑΜΚ	κεφ 3	339.719,42€	8.500,00€	
Διαγραφή μικροποσών που φέρεται να αποτελούν αντιλογισμούς της τράπεζας	κεφ 4			310,82€
Σύνολο ποσών που διαγράφονται με την παρούσα		357.315,92€	31.011,65€	33.794,15€

Β. Προσαύξηση Περιουσίας με βάση την παρούσα απόφαση

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

Προσδιορισμός Προσαύξησης Περιουσίας Απόφασης	Οικονομικό έτος 2015	Οικονομικό έτος 2016	Οικονομικό έτος 2017
Σύνολο Προσαύξησης Περιουσίας κατ' έλεγχο	374.077,66€	38.273,32€	33.794,15€
Μείον: Ποσά που δεν αποτελούν Προσαύξηση Περιουσίας βάσει της παρούσας Απόφασης	357.315,92€	31.011,65€	33.794,15€
Σύνολο Προσαύξησης Περιουσίας βάσει Απόφασης	16.761,74€	7.261,67€	0,00€

Γ. Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

Φορολογητέα εισοδήματα Φορολογικού Έτους 2015

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	5.700,00€	7.125,00€	5.700,00€	7.125,00€	5.700,00€	7.125,00€
Τόκοι	5,07€	414,99€	5,07€	414,99€	5,07€	414,99€
Μερίσματα						
Δικαιώματα						
Επιχειρηματική Δραστ/τητα						
Εισόδημα του άρθρου 21 § 4 ν.4172/13			374.077,66€		16.761,74€	
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα						
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	17.345,14€	12.533,87€	183.206,81€	12.533,87€	183.206,81€	12.533,87€
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου						
Συνολικό Εισόδημα	23.050,21€	20.073,86€	562.989,54€	20.073,86€	205.673,62€	20.073,86€
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
Υπόλοιπο	23.050,21€	20.073,86€	562.989,54€	20.073,86€	205.673,62€	20.073,86€
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών						
Φορολογητέο Εισόδημα	23.050,21€	20.073,86€	562.989,54€	20.073,86€	205.673,62€	20.073,86€
Αυτοτελή φορολογηθ.ποσά και φόρος αυτών						
Συνολικό Εισόδημα	23.050,21€	20.073,86€	562.989,54€	20.073,86€	205.673,62€	20.073,86€
Τεκμαρτό Εισόδημα	47.175,60€	42.158,00€	47.175,60€	42.158,00€	47.175,60€	42.158,00€
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	47.175,60€	42.158,00€	562.989,54€	42.158,00€	205.673,62€	20.073,86€
Συντελεστής Εισφοράς	2,0%	2,0%	8,0%	2,0%	6,0%	1,4%

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση φόρου εισοδήματος & εισφ. αλληλεγγύης φορ. έτους 2015

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Φορολογητέο Εισόδημα	23.050,21€	20.073,86€	562.989,54€	20.073,86€	205.673,62€	20.073,86€	182.623,41€
Φόρος Κλίμακας	4.443,69€	3.555,27€	194.320,25€	3.555,27€	76.405,99€	3.603,45€	72.010,48€
Μειώσεις από το φόρο	2.100,00€	2.420,55€		2.420,55€		2.420,55€	-2.100,00€
Πλέον:Επιβάρυνση Αποδείξεων							
Φόρος που αναλογεί	2.343,69€	1.134,72€	194.320,25€	1.134,72€	76.405,99€	1.182,90€	74.110,48€
Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.	3.781,20€	671,51€	3.781,20€	671,51€	3.781,20€	671,51€	
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	-1.437,51€	463,21€	190.539,05€	463,21€	72.624,79€	511,39€	74.110,48€
Τέλη χαρτ/μου		225,00€		225,00€		225,00€	
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτ/μο		45,00€		45,00€		45,00€	
Πλέον: Προκαταβ.Επομ.έτους							
Σύνολο	-1.437,51€	733,21€	190.539,05€	733,21€	72.624,79€	781,39€	74.110,48€
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.	943,51€	843,16€	45.039,16€	843,16€	12.340,42€	212,89€	10.766,64€
Μείον: Εισφορά παρακρατηθ.							
Πλέον: φόρος πολυτελούς διαβ.	2.287,95€	1.019,20€	2.287,95€	1.019,20€	2.287,95€	1.019,20€	
Σύνολο Εισφοράς & Τέλ.Επιτ	3.231,46€	1.862,36€	47.327,11€	1.862,36€	14.628,37€	1.232,09€	10.766,64€
Πλέον ή Μείον: Συμψηφισμοί							
Σύνολο		4.389,52€		240.461,73€		89.266,64€	84.877,12€
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής άρθρου 58 ν.4174/2013			50%	95.988,28€	50%	37.055,24€	37.055,24€
Γενικό Σύνολο		4.389,52€		336.450,01€		126.321,88€	121.932,36€

Φορολογητέα εισοδήματα Φορολογικού Έτους 2016

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου
Ακίνητη Περιουσία	4.702,50€	6.085,94€	4.702,50€	6.085,94€	4.702,50€	6.085,94€
Τόκοι	0,52€	14,83€	0,52€	14,83€	0,52€	14,83€
Μερίσματα						
Δικαιώματα						
Ατομική Επιχειρηματική Δραστ/τητα	9.800,00€		9.800,00€		9.800,00€	
Εισόδημα του άρθρου 21 § 4 ν.4172/13			38.273,32€		7.261,67€	
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα						
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	15.951,93€	11.568,00€	16.274,43€	11.568,00€	16.274,43€	11.568,00€
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου						
Ναυτικό Εισόδημα						
α) Αξιοματικών εμπορικού Ναυτικού						
β) Κατώτερου πληρώματος						
Συνολικό Εισόδημα	30.454,95€	17.668,77€	69.050,77€	17.668,77€	38.039,12€	17.668,77€
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
Υπόλοιπο	30.454,95€	17.668,77€	69.050,77€	17.668,77€	38.039,12€	17.668,77€
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών						
Εκπτώσεις εισοδήματος						
Φορολογητέο Εισόδημα	30.454,95€	17.668,77€	69.050,77€	17.668,77€	38.039,12€	17.668,77€
Απαλλασσόμενα επιχειρημ. Δραστηριότητας						
Αυτοτελή φορολογηθ. ποσά και φόρος αυτών						
Συνολικό Εισόδημα	30.454,95€	17.668,77€	69.050,77€	17.668,77€	38.039,12€	17.668,77€
Τεκμαρτό Εισόδημα						
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	30.454,95€	17.668,77€	69.050,77€	17.668,77€	38.039,12€	17.668,77€

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση φόρου εισοδήματος & εισφ. αλληλεγγύης φορ. έτους 2016

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Φορολογητέο Εισόδημα	30.454,95€	17.668,77€	69.050,77€	17.668,77€	38.039,12€	17.668,77€	7.584,17€
Φόρος Κλίμακας	6.773,52€	3.460,07€	19.497,23€	3.460,08€	9.263,39€	3.460,07€	2.489,87€
Μειώσεις από το φόρο	1.900,00€	1.900,00€	1.800,59€	1.900,00€	1.900,00€	1.900,00€	
Πλέον:Επιβάρυνση Αποδείξεων							
Φόρος που αναλογεί	4.873,52€	1.560,07€	17.696,64€	1.560,08€	7.363,39€	1.560,07€	2.489,87€
Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.	794,56€	599,91€	794,56€	599,91€	794,56€	599,91€	
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	4.078,96€	960,16€	16.902,08€	960,17€	6.568,83€	960,16€	2.489,87€
Τέλη χαρτ/μου		192,19€		192,19€		192,19€	
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτ/μο		38,44€		38,44€		38,44€	
Πλέον: Προκαταβ.Επομ.έτους	2.156,00€		2.156,00€		2.156,00€		
Σύνολο	6.234,96€	1.190,79€	19.058,08€	1.190,80€	8.724,83€	1.190,79€	2.489,87€
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.	705,57€	124,71€	3.565,57€	124,71€	1.198,54€	124,71€	492,97€
Μείον: Εισφορά παρακρατηθ.							
Πλέον: Τέλος Επιτηδ/ματος κλπ	1.772,49€	1.019,20€	1.772,49€	1.019,20€	1.772,49€	1.019,20€	
Σύνολο Εισφοράς & Τέλ.Επιτ.	2.478,06€	1.143,91€	5.338,06€	1.143,91€	2.971,03€	1.143,91€	492,97€
Πλέον ή Μείον: Συμψηφισμοί		-1,62€		-1,62€			1,62€
Σύνολο		11.046,10€		26.729,23€		14.030,57€	2.984,46€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής							
120%							
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής άρθρου 58 ν.4174/2013			50%	6.411,57€	10%	248,99€	248,99€
Γενικό Σύνολο		11.046,10€		33.140,80€		14.279,56€	3.233,45€

Δ. Σύνολο Οριστικής φορολογικής υποχρέωσης με βάση την παρούσα απόφαση

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρθ. 58 ΚΦΔ	Εισφορά Αλληλεγγύης	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
1	 - 09/12/2020	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2015	182.623,41€	74.110,48€	37.055,24€	10.766,64€	121.932,36€
2	 - 09/12/2020	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2016	7.584,17€	2.491,50€	248,98€	492,97€	3.233,45€
3	 - 09/12/2020	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2017	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
Σύνολα					76.601,98€	37.304,22€	11.259,61€	125.165,81€

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.