



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 05/06/2019



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1478**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες :
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Της παρ 2 του άρθρου 68 του Ν. 4587/2016.

5. Την από **07/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... του» με **ΑΦΜ**, με διεύθυνση κατοικίας στη του -Τ.Κ., κατά: α) της με αριθμ./**2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, β) της με αριθμ./**2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και γ) της με αριθμ./**2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, δ) της με αριθμ./**2018** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους

2014 και ε) της με αριθμ./2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

8. Το υπ' αριθμ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ** **ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019** συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος, με το οποίο προσκομίστηκαν επιπρόσθετα στοιχεία.

9. Τα νέα στοιχεία που προσκομίστηκαν με την υπ' αριθμ. πρωτ./2019 ενδικοφανή προσφυγή και με το υπ' αριθμ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ** **ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019** συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος, με την οποία υπέβαλλε συνημμένα για επεξεργασία, τα ακόλουθα:

1. Ένα λευκό φάκελο Ν° 1, αριθμημένο από την Υπηρεσία μας, από Ν° 1 έως 591. (ΑΛΠ και διάφορες δαπάνες).
2. Ένα λευκό φάκελο Ν° 2, αριθμημένο από την Υπηρεσία μας, από Ν° 1 έως 112. (με φωτοτυπίες Ημερήσιων Δελτίων «Ζ»).
3. Ένα λευκό φάκελο Ν° 3, αριθμημένο από την Υπηρεσία μας, από Ν° 1 έως 672. (με φωτοτυπίες ΑΛΠ και ΤΔΑ).
4. Ένα μωβ Ντοσιέ Ν° 4, αριθμημένο από Ν° 1 έως 31 και ένα stic. (με φωτοτυπίες από διάφορα καταθετήρια και επιταγές).
5. Ένα μαύρο φάκελο Ν° 5, αριθμημένο από Ν° 1 έως 86. (με φωτοτυπίες από 84 στοιχεία, όπως αντίγραφα κίνησης λογαριασμών, βιβλίου Εσόδων-Εξόδων κλπ.) και ένα cd.

10. Την υπ. αριθ./2019 Πράξη Αναπομπής της **Δ.Ε.Δ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ** προς τη **Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων** με αίτημα να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, εξετάζοντας τα νέα στοιχεία σε συνδυασμό με τους προβαλλόμενους στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή λόγους και να αποστείλει στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το σχετικό της πόρισμα.

11. Την από **24-04-2019** «Έκθεση Συμπληρωματικών Ελεγκτικών Επαληθεύσεων», της **Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων**, που διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας με το υπ. αριθ./2019 έγγραφο της (αρ. πρωτ. εισερχ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ**/2019), στην οποία αναφέρονται τα αποτελέσματα των συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, που διενεργήθηκαν από την Υπηρεσία κατόπιν της επεξεργασίας των προαναφερόμενων νέων στοιχείων.

12. Την υπ. αριθ./2019 Απόφαση Παράτασης Προθεσμίας για επιπλέον τριάντα (30) ημέρες από τη λήξη της, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ 2 του άρθρου 68 του Ν. 4587/2018.

13. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της από 07-01-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής και του με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019 συμπληρωματικού υπομνήματος του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ.//2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, οικον. έτους 2013 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 8.121,79 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 ύψους 697,10 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 στο φόρο ύψους 7.558,95 €, , ήτοι συνολικό ποσό ύψους 16.377,84 €.

-Με την υπ' αριθμ.//2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων οικον. έτους 2014 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 7.720,12 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 ύψους 593,87 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 στο φόρο ύψους 7.185,12 €, , ήτοι συνολικό ποσό ύψους 15.499,11 €.

-Με την υπ' αριθμ.//2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων φορολογικού έτους 2016 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 4.081,23 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 ύψους 398,63 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 στο φόρο ύψους 2.040,62 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 6.520,48 €.

-Με την υπ' αριθμ.//2018 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 100,00 €, λόγω της υποβολής ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2014, από την οποία δεν προέκυψε υποχρέωση καταβολής φόρου.

-Με την υπ' αριθμ.//2018 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 100,00 €, λόγω της υποβολής ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2015, από την οποία δεν προέκυψε υποχρέωση καταβολής φόρου.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στις χρήσεις 2012 - 2013 και στα φορολογικά έτη 2014 έως 2016 από τη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, με βάση τα άρθρα 48 παρ 3 του Ν. 2238/1994 21 παρ 4 του Ν. 4172/2013 και τις ερμηνευτικές εγκυκλίους ΠΟΛ 1095/2011 και ΠΟΛ 1175/2017, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ.//2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση της υπ' αριθ.//2017 εντολής ελέγχου.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθ. η υπ' αριθ./2017 Εισαγγελική Παραγγελία η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση της υπ' αριθ./2013 Εισαγγελικής Παραγγελίας.

Από την εκτέλεση του ειδικού λογισμικού ελέγχου προσαύξησης περιουσίας της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε, ότι προέκυψαν για τα υπό κρίση έτη πρωτογενείς καταθέσεις (πιστώσεις), οι οποίες έχρηζαν περαιτέρω διερεύνησης, καθώς δεν δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Από την επεξεργασία των ατομικών και κοινών τραπεζικών λογαριασμών και προϊόντων του προσφεύγοντος προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις-πιστώσεις, για τις οποίες, συντάχθηκε το υπ' αριθ. πρωτ./2018 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 από τη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, για παροχή εξηγήσεων ως προς την προέλευση τους. Ο φορολογούμενος, ανταποκρινόμενος στο ως άνω αίτημα, κατέθεσε το υπ' αριθ. πρωτ./2018 υπόμνημα παροχής εξηγήσεων.

Από την επεξεργασία – διερεύνηση των δεδομένων των τραπεζικών εγγραφών (πιστώσεων χρηματικών ποσών) των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος και βάσει του ως άνω απαντητικού υπομνήματος, που υπέβαλε ο προσφεύγων, σχετικά με την αιτιολόγηση των καταθέσεων, και τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκόμισε για την πηγή και την αιτία προέλευσης μέρους των υπό διερεύνηση τραπεζικών εγγραφών, η φορολογούσα αρχή διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 και του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013, ανά έτος, ως ακολούθως:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ – ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΤΗ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	Μείον: ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΕΣ ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ
2013	58.291,68 €	16.867,68 €	-41.424,00 €	28.474,00 €
2014	131.776,66 €	81.000,09 €	-50.776,57 €	29.692,77 €
2014	18.834,32 €	17.324,32 €	-1.510,00 €	755,00 €
2015	31.551,96 €	29.690,96 €	-1.861,00 €	930,50 €
2016	67.821,82 €	31.446,82 €	-36.375,00 €	23.452,50 €

Περαιτέρω από τον έλεγχο επισημαίνονται τα ακόλουθα:

- ✓ Οι ως άνω τραπεζικοί λογαριασμοί είναι καταθετικοί. Δεν προέκυψαν στοιχεία βάσει των οποίων να αποδεικνύεται ότι οι επίμαχοι λογαριασμοί είναι επαγγελματικοί. Οι πιστώσεις που προέκυψαν στους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς στους οποίους συμμετείχε ο προσφεύγων ως συνδικαιούχος και τις οποίες ο έλεγχος δε μπόρεσε να τις ταυτοποιήσει με τον πραγματικό καταθέτη, επιμερίστηκαν στους συνδικαιούχους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 5638/1932, τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 5638/1932, τις διατάξεις της παρ. 18 της ΠΟΛ. 1033/21-2-2013 και της παρ. 3 της ΠΟΛ. 1228/16-10-2014.

- ✓ Από τα στοιχεία που έχουν περιέλθει στη διάθεση του ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι για τις χρήσεις 2012, 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016 δεν προκύπτουν στοιχεία ότι εμπεριέχονται εισοδήματα της του στους λογαριασμούς όπου φέρεται ως συνδικαιούχος. Για το λόγο αυτό, ο έλεγχος δεν τη συμπεριέλαβε στον επιμερισμό του φορολογητέου αποτελέσματος.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις για τα υπό κρίση έτη, ο έλεγχος εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/07-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Εσφαλμένη εκτίμηση αποδείξεων και παραβίαση των διδαγμάτων της κοινής πείρας και λογικής. Οι αναλήψεις που επικαλείται ο προσφεύγων λαμβάνουν χώρα είτε από τους ελεγχόμενους προσωπικούς ή κοινούς, με τη σύζυγό του κατά βάση, τραπεζικούς λογαριασμούς, είτε από λογαριασμούς της «.....», της οποίας είναι διαχειριστής και ομόρρυθμο μέλος από συστάσεώς της. Αναφέρει ότι σε όσες περιπτώσεις επικαλείται αναλήψεις από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό όψεως της συζύγου του, είναι προφανές ότι μόνο η ίδια μπορεί να προβεί σε αναλήψεις από αυτόν και είτε να καταθέτει αυτή χρήματα σε κοινούς τους λογαριασμούς, είτε να του αποδίδει τα χρήματα και να τα καταθέτει στους ελεγχόμενους λογαριασμούς του.

Δικαιολόγηση της αιτίας και πηγής προέλευσης των κάτωθι περιγραφόμενων πιστώσεων από προηγούμενες αναλήψεις.

ΕΤΟΣ 2012

α/α 25, κατάθεση στις 3/9/2012, ποσού 5.012€ στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό. Η εν λόγω πίστωση προέρχεται από ανάληψη στις 29/8/2012, ήτοι μόλις πέντε ημέρες πριν, από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό του στην, ποσού 5.000 € (**Σχετ. 1**). Το επιπλέον ποσό των 12 € εύλογα το κατέχει ο καθένας ώστε να το καταθέτει. Η κατάθεση λαμβάνει χώρα από τον ίδιο (**Σχετ. 60**).

ΕΤΟΣ 2013

α/α 7, κατάθεση στις 19/2/2013 ποσού 6.400€ στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό. Η εν λόγω κατάθεση προέρχεται από ανάληψη της συζύγου του ποσού 8.000 € από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό όψεως στις 28/1/2013 (**Σχετ. 2**). Η κατάθεση λαμβάνει χώρα από τον ίδιο (**Σχετ. 3**).

α/α 9, κατάθεση στις 26/2/2013 ποσού 3.150€ στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό. Η εν λόγω πίστωση προέρχεται από: ανάληψη ποσού 1000 € στις 18/1/2013 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό του στην, δύο αναλήψεις 300

€ έκαστη και μία ανάληψη 50 € στις 19/2/2013 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό (**Σχετ. 11**), και ποσό 1.500 € από την ανάληψη της 22/2/2013 , ποσού 5.450 € από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό (**Σχετ. 5 και 77**). Στην εν λόγω κατάθεση προέβη η συνδικαιούχος σύζυγός του με χρήματα που της εγχείρισε ο ίδιος (**Σχετ. 4**).

α/α 12, κατάθεση στις 28/2/2013 ποσού 3.620€ στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό. Το ποσό της εν λόγω κατάθεσης προέρχεται από ανάληψη ποσού 5.450 € μόλις προ έξι ημερών (22/2/2013) από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό. Η κατάθεση λαμβάνει χώρα από τον ίδιο (**Σχετ. 6**).

α/α 13, α/α 17, α/α 19, καταθέσεις στις 1/3/2013, στις 21/3/2013 στις 22/3/2013 αντίστοιχα, αντίστοιχων ποσών 6.150€, 5.600€ και 110€ (**Σχετ. 78, 62, 7, 68**). Σημειώνεται ότι οι εν λόγω αιτιολογήσεις έγιναν δεκτές με την από 20/12/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων ως προς τη σύζυγό του. (**Σχετ. 66**)

α/α 21, κατάθεση στις 2/4/2013 ποσού 800€ στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό. Το ποσό της εν λόγω κατάθεσης προέρχεται από ανάληψη ποσού 700 € την ίδια ημέρα από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό όψεως της συζύγου του και από δύο αναλήψεις συνολικού ποσού 190 € μόλις προ 4 ημερών (28/3/2013) από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό (**Σχετ. 8**). Πρόκειται για κατάθεση μετρητών από τη σύζυγό του μέσω μηχανήματος αυτόματων συναλλαγών (APS).

α/α 36, κατάθεση στις 8/8/2013 ποσού 246,97€ στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό. Η εν λόγω πίστωση προέρχεται από ανάληψη στις 1/8/2013, ήτοι μόλις επτά ημέρες πριν, από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό του στην, ποσού 1.690 €.

α/α 39, κατάθεση στις 20/8/2013 ποσού 100€ στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό. Η εν λόγω πίστωση προέρχεται από ανάληψη στις 12/8/2013, ήτοι μόλις οκτώ ημέρες πριν, από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό του στην, ποσού 500 €. Πρόκειται για κατάθεση σε ΚΑΣ, όπως προκύπτει από την ίδια την κίνηση του λογαριασμού (**Σχετ. 85**), οπότε δεν μπορεί να προσκομιστεί καταθετήριο με αναφορά σε όνομα καταθέτη.

α/α 41, κατάθεση στις 10/9/2013 ποσού 7.450€ στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό. Η εν λόγω πίστωση προέρχεται από τις εξής αναλήψεις: Ποσών 934,88 και 4.600 € στις 4/9/2013 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό όψεως της «.....» (**Σχετ. 10**), ποσού 500 € στις 4/9/2013 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό του στην, ποσού 470 € στις 16/8/2013 από τον υπ' αριθμ. (**Σχετ. 11**), ποσού 400 € από την ανάληψη ποσού 500 € στις 12/8/2013 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό του στην, και το υπόλοιπο ποσό των 545,12 € από το συνολικό ποσό των 1690 € που αναλήφθηκε στη 1/8/2013

από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό του στην Η κατάθεση λαμβάνει χώρα από τη συνδικαιούχο του λογαριασμού σύζυγό του. (**Σχέτ. 65**).

α/α 45, κατάθεση στις 4/10/2013 ποσού 600€ στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό. Η εν λόγω πίστωση προέρχεται από ανάληψη στις 3/10/2013 ποσού 1.257,57 € από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό όψεως της «.....». Αναμένεται το καταθετήριο.

α/α 55, κατάθεση στις 27/11/2013 ποσού 500€ Σημειώνεται ότι η εν λόγω αιτιολόγηση έγινε δεκτή με την από 20/12/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων ως προς τη σύζυγό του. (**Σχέτ. 66**).

ΕΤΟΣ 2014

α/α 19, κατάθεση στις 31/7/2014 ποσού 390€ στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό. Η εν λόγω πίστωση προέρχεται από ανάληψη ποσού 620 € στις 11/7/2014 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό του στην Η κατάθεση λαμβάνει χώρα από τη συνδικαιούχο του λογαριασμού σύζυγό του. (**Σχέτ. 13**).

α/α 22, κατάθεση στις 5/9/2014 ποσού 520€ στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό. Η εν λόγω πίστωση προέρχεται από ανάληψη ποσού 215 € στις 4/9/2014 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό του στην και ποσού 470 € στις 29/8/2014 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό (**Σχέτ. 14**). Η κατάθεση λαμβάνει χώρα από τον ίδιο (**Σχέτ. 15**).

α/α 26, κατάθεση στις 30/9/2014 ποσού 600€. Σημειώνεται ότι η εν λόγω αιτιολόγηση έγινε δεκτή με την από 20/12/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων ως προς τη σύζυγό του. (**Σχέτ. 66**).

ΕΤΟΣ 2015

α/α 5, κατάθεση στις 31/3/2015 ποσού 195€ στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό. Η εν λόγω πίστωση προέρχεται από ανάληψη στις 9/3/2015 από τον ίδιο λογαριασμό ποσού 500 € (**Σχέτ. 17**). Στην κατάθεση προέβη η σύζυγός του. (**Σχέτ. 69**).

α/α 8, κατάθεση στις 29/5/2015 ποσού 300€ στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό. Η εν λόγω πίστωση προέρχεται από ανάληψη στις 7/4/2015 από τον ίδιο λογαριασμό ποσού 500 €. Στην κατάθεση προέβη η σύζυγός του. (**Σχέτ. 18**).

α/α 14, κατάθεση στις 18/9/2015 ποσού 671€ στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό. Η εν λόγω πίστωση προέρχεται από ανάληψη στις 11/9/2015 από τον ίδιο λογαριασμό ποσού 420 € και στις 28/8/2015 ποσού 420 € και πάλι από τον ίδιο λογαριασμό. Στην κατάθεση προέβη η σύζυγός του. (**Σχέτ. 19**).

α/α 27, κατάθεση στις 20/11/2015 ποσού 500€ στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό. Η εν λόγω πίστωση προέρχεται από ανάληψη ποσού 200 € στις 6/11/2015 και ποσού 400 € στις 16/11/2015, ήτοι σε εγγύτατες αυτής ημερομηνίες, από τον υπ'

αριθμ. λογαριασμό. Στην κατάθεση προέβη η σύζυγός του. **(Σχετ. 22).**

α/α 33, κατάθεση στις 30/11/2015 ποσού 195€ στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό. Η εν λόγω πίστωση προέρχεται από ανάληψη στις 26/11/2015, ήτοι μόλις τέσσερις ημέρες πριν, από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό, ποσού 420 €. Στην κατάθεση προέβη η σύζυγός του. **(Σχετ. 23).**

ΕΤΟΣ 2016

α/α 20, κατάθεση στις 11/4/2016 ποσού 530€ στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό. τραπεζικό λογαριασμό. Η εν λόγω πίστωση προέρχεται από δύο αναλήψεις ποσών 420 και 240 € στις 8/4/2016 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό **(Σχετ. 20)** και μία ανάληψη ποσού 100 € στις 11/4/2016 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό **(Σχετ. 21)**. Στην κατάθεση προέβη ο ίδιος. **(Σχετ. 24)**

α/α 23, κατάθεση στις 19/4/2016 ποσού 100€ στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό. Η εν λόγω πίστωση προέρχεται από ανάληψη στις 13/4/2016, ήτοι μόλις έξι ημέρες πριν, από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό όψεως της «.....», ποσού 420 €. Στην κατάθεση προέβη η σύζυγός του. **(Σχετ. 25).**

α/α 27, κατάθεση στις 26/4/2016 ποσού 500€ στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό. Η εν λόγω πίστωση προέρχεται από τις ακόλουθες αναλήψεις: ποσού 50 € στις 15/4/2016 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό, ποσού 100 € στις 19/4/2016 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό, ποσού 300 € στις 20/4/2016 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό, και ποσού 50 € από την ανάληψη συνολικού ποσού 420 € στις 13/4/2016 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό όψεως της «.....». Στην κατάθεση προέβη η σύζυγός του. **(Σχετ. 26).**

α/α 35, κατάθεση στις 8/6/2016 ποσού 220€ στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό. Η εν λόγω πίστωση προέρχεται από ανάληψη μόλις την προηγούμενη ημέρα, από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό, ποσού 420 €. Στην κατάθεση προέβη η σύζυγός του. **(Σχετ. 27).**

α/α 40, κατάθεση στις 23/6/2016 ποσού 180€ στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό. Η εν λόγω πίστωση προέρχεται από την ανάληψη ποσού 420 € στις 22/6/2016 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό. Στην κατάθεση προέβη ο ίδιος. **(Σχετ. 28).**

α/α 42, κατάθεση στις 28/6/2016 ποσού 1.500€ στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό. Η εν λόγω πίστωση προέρχεται από τις ακόλουθες αναλήψεις: ποσού 400 € στις 14/6/2016 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό **(Σχετ. 79)**, ποσού 400 € στις 17/6/2016 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό, ποσού 50 € από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό στις 21/6/2016, ποσού 240 € από την

ανάληψη 420 € στις 22/6/2016 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό ποσού 150 € στις 23/6/2016 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό και ποσού 350 € από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό στις 27/6/2016. Στην κατάθεση προέβη ο ίδιος. (**Σχετ. 29**).

α/α 63, κατάθεση στις 23/8/2016 ποσού 115€ στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό. Η εν λόγω πίστωση προέρχεται από ανάληψη ποσού 840 € στις 22/8/2016 από τον ίδιο λογαριασμό (**Σχετ. 80**). Στην κατάθεση προέβη η σύζυγός του. (**Σχετ. 30**).

α/α 66, κατάθεση στις 9/9/2016 ποσού 330€ στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό. Η εν λόγω πίστωση προέρχεται από το υπόλοιπο της ανάληψης της 22/8/2016 συνολικού ποσού 840 € από τον ίδιο λογαριασμό. Στην κατάθεση προέβη η σύζυγός του. (**Σχετ. 31**).

α/α 69, κατάθεση στις 27/9/2016 ποσού 85€ στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό. Η εν λόγω πίστωση προέρχεται από το υπόλοιπο της ανάληψης της 22/8/2016 συνολικού ποσού 840 € από τον ίδιο λογαριασμό. Στην κατάθεση προέβη η σύζυγός του. (**Σχετ. 32**).

α/α 70, κατάθεση στις 30/9/2016 ποσού 350€ στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό. Η εν λόγω πίστωση προέρχεται από τις ακόλουθες αναλήψεις: ανάληψη ποσού 200 € της 26/8/2016 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό, εκ των οποίων χρησιμοποιήθηκαν 110 € για την εν λόγω πίστωση, και κατά το ποσό των 240 € από την ανάληψη συνολικού ποσού 280 € στις 31/8/2016 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό (**Σχετ. 81**). Στην κατάθεση προέβη η σύζυγός του. (**Σχετ. 33**).

α/α 74, κατάθεση στις 6/10/2016 ποσού 260€ στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό. Η εν λόγω πίστωση προέρχεται από ανάληψη ποσών 20 και 200 € αντίστοιχα στις 15/9/2016 και 5/9/2016 (**Σχετ. 82**) αντίστοιχα από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό και κατά το υπόλοιπο των 40 € από την ανάληψη 280 € στις 31/8/2016 από τον ίδιο λογαριασμό. Στην κατάθεση προέβη ο ίδιος. (**Σχετ. 34**).

α/α 81, κατάθεση στις 16/11/2016 ποσού 250€ στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό. Η εν λόγω πίστωση προέρχεται από ανάληψη στις 10/11/2016, από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό, ποσού 400 € (**Σχετ. 83**). Στην κατάθεση προέβη η σύζυγός του. (**Σχετ. 35**).

α/α 83, κατάθεση στις 24/11/2016 ποσού 210€ στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό. Η εν λόγω πίστωση προέρχεται από ανάληψη στις 14/11/2016, από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό, ποσού 320 €. Στην κατάθεση προέβη η σύζυγός του. (**Σχετ. 36**).

α/α 88, κατάθεση στις 7/12/2016 ποσού 325€ στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό. Το ποσό της εν λόγω κατάθεσης προέρχεται από ανάληψη ποσού 840 € την

29^η/11/2016 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό. Στην κατάθεση προέβη ο ίδιος. (**Σχετ. 37**).

α/α 92, κατάθεση στις 14/12/2016 ποσού 700€ στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό. Η εν λόγω πίστωση προέρχεται από ανάληψη στις 7/12/2016, από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό του ποσού 800 €. Στην κατάθεση προέβη η σύζυγός του. (**Σχετ. 38**).

α/α 96, κατάθεση στις 30/12/2016 ποσού 320€ στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό. Η εν λόγω πίστωση προέρχεται από ανάληψη στις 16/12/2016, από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό, ποσού 670 €. Στην κατάθεση προέβη η σύζυγός του. (**Σχετ. 39**).

Πιστώσεις που η αιτία τους και η πηγή προέλευσής τους ανάγονται στα ακαθάριστα έσοδα της «.....», μετρητοίς εισπραττόμενα.

Τα επίμαχα ποσά που καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας αφορούν σε έσοδα της ως άνω ΟΕ. Προς απόδειξη του ότι οι πιστώσεις χρήσης 2012 δικαιολογούνται από τα ακαθάριστα έσοδα – εισπράξεις της «.....», παραθέτει πίνακα όπου αποτυπώνονται οι εισπράξεις της εν λόγω εταιρίας τη χρήση 2012, όπως προκύπτουν από το προσκομιζόμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων της εταιρίας έτους 2012 (**Σχετ. 43, 10, 44,**) και αφαιρούνται τα ποσά των εισπράξεων της ως άνω ΟΕ που έχουν κατατεθεί στους λογαριασμούς όψεως της εταιρίας, οι αντίστοιχες πληρωμές της ΟΕ προς τρίτους, και τα ποσά που ο έλεγχος, βάσει της συμπροσβαλλόμενης έκθεσης ελέγχου και του σημειώματος διαπιστώσεων που κοινοποιήθηκε στη σύζυγό του (**Σχετ. 45**), δέχεται ότι αφορούν εισπράξεις της ΟΕ που κατατέθηκαν σε ατομικούς τους λογαριασμούς. Επικαλείται τις διατάξεις της ΠΟΛ 1175/2017, βάσει της οποίας δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης του χρηματικού ποσού που εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου, σε 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. Σύμφωνα με τον προσφεύγοντα η εν λόγω ΟΕ δεν εξυπηρετούνταν στη λειτουργία της μόνο από τους δικούς της τραπεζικούς λογαριασμούς (όψεως), αλλά και από προσωπικούς λογαριασμούς (κοινούς των εταίρων της ή κάποιου εταίρου της και μέλους της οικογένειάς του). Σε κάθε περίπτωση, και ανεξαρτήτως του λόγου της μη τήρησης της ενδεδειγμένης λογιστικής ορθότητας κατά τη λειτουργία της ΟΕ, η απόδειξη της προέλευσης πίστωσης σε λογαριασμό του ελεγχόμενου από συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου στο οποίο αυτός μετέχει, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι

γνωστής προέλευσης. Προσκομίζονται και τα παραστατικά που αναφέρονται στο βιβλίο Εσόδων-Εξόδων με το συμπληρωματικό υπόμνημα.

Εμβάσματα πελατών της «.....» που κατατίθεντο απευθείας από τους ίδιους στους ελεγχόμενους λογαριασμούς.

α/α 34, κατάθεση στις 22/7/2013 ποσού 600€ στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό. Πρόκειται για πληρωμή του κ. πελάτη λιανικής της «.....» προς εξόφληση τιμήματος αγοράς προϊόντων ξυλείας και οικοδομικών υλικών ισόποσης αξίας. Προσκομίζονται οι αποδείξεις ταμειακής της «.....» (**Σχετ. 86**), και υπεύθυνη δήλωση του πελάτη που επιβεβαιώνει τον ισχυρισμό του (**Σχετ. 87**).

α/α 57, κατάθεση στις 10/8/2016 ποσού 2.230€ (**Σχετ. 49**). Σημειώνεται ότι η εν λόγω αιτιολόγηση έγινε δεκτή με την από 20/12/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων ως προς τη σύζυγό του. (**Σχετ. 66**).

α/α 64, α/α 76, α/α 79, καταθέσεις στις 31/8/2016, 24/10/2016 και 10/11/2016, αντίστοιχα, αντιστοιχών ποσών 1.000€, 1.500€ και 800 €. Σημειώνεται ότι η εν λόγω αιτιολόγηση έγινε δεκτή με την από 20/12/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων ως προς τη σύζυγό του. (**Σχετ. 66**).

α/α 73, κατάθεση στις 6/10/2016 ποσού 5.000€ στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό. Πρόκειται για πληρωμή μέσω εμβάσματος της κ. πελάτη λιανικής της «.....» προς εξόφληση τιμήματος αγοράς προϊόντων ξυλείας και οικοδομικών υλικών αξίας 5.250€. το υπόλοιπο καταβλήθηκε μετρητοίς. Προσκομίζονται οι αποδείξεις (**Σχετ. 53**), και υπεύθυνη δήλωση της πελάτισσας που επιβεβαιώνει τον ισχυρισμό του (**Σχετ. 72**).

α/α 56, κατάθεση στις 8/08/2016 ποσού 1.500€ στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό. Η εν λόγω πίστωση έλαβε χώρα από τον κ. προς εξόφληση υποχρεώσεων του προς την «.....», αξίας 2.780€. το υπόλοιπο καταβλήθηκε μετρητοίς. Προσκομίζονται Α.Λ.Π. ταμειακής (**Σχετ. 54, 55, 56**).

α/α 30, α/α 39, εισερχόμενα εμβάσματα στις 25/5/2016 και 22/06/2016, ποσών 5.000€ και 3.000€ αντίστοιχα. Πρόκειται για πληρωμή μέσω εμβασμάτων του ζεύγους προς τη «.....» προς εξόφληση υποχρεώσεων τους αξίας 8.200€. Το υπόλοιπο καταβλήθηκε μετρητοίς. Προσκομίζονται Α.Λ.Π. ταμειακής (**Σχετ. 73**).

α/α 84, κατάθεση στις 29/11/2016 ποσού 5.000€ στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό. Η εν λόγω πίστωση έλαβε χώρα προς εξόφληση υποχρεώσεων προς την «.....» του, συνολικού ποσού 5.090 ευρώ. Προσκόμισε τις αποδείξεις αγοράς και την υπ' αριθμ. τραπεζική επιταγή του πελάτη (**Σχετ. 1 και 2 συμπληρωματικού υπομνήματος**),

Λοιπές περιπτώσεις

α/α 29, α/α 30, α/α 33, καταθέσεις στις 29/5/2013, 30/5/2013, και 18/7/2013, ποσών 6.300€, 762€ και 7.787,60€ αντίστοιχα. Αφορά τμηματικές καταθέσεις από την είσπραξη τιμήματος ποσού 20.000€, από την πώληση του με αριθ. κυκλοφορίας οχήματός του μάρκας στις 13/5/2013. Το τίμημα καταβλήθηκε σε μετρητά. προσκομίζονται Ε1 χρήσης 2013 και υπεύθυνη δήλωση του αγοραστή σχετικά με την καταβολή του τιμήματος των 20.000 € σε μετρητά στις 13/5/2013 (Σχετ. 74, 75, 70, 71, 76). Επίσης προσκομίζεται από τον προσφεύγοντα συμπληρωματικό υπόμνημα με αναληπτήρια -γραμμάτια πληρωμής τραπεζών.

Ως προς τον ως άνω ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου χαρακτηρισμού ως προσαύξησης περιουσίας, των επίμαχων καταθέσεων, λόγω του ότι τα εν λόγω ποσά αφορούν σε αναλήψεις και επανακαταθέσεις και σε ακαθάριστα έσοδα της ομόρρυθμης εταιρίας «.....» της οποίας τυγχάνει ομόρρυθμο μέλος και διαχειριστής και συνεπώς δικαιολογούνται

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

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

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση

των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. ...

2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ...Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή....», ενώ σύμφωνα με τη διάταξη της **παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994**, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' και Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. 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 ελευθέρων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 εισάγεται μια διαδικαστική ρύθμιση, ή μάλλον διευκρινίζεται απερίφραστα και κατηγορηματικά ένα διαδικαστικό θέμα σχετικά με το βάρος απόδειξης σε αυτές τις περιπτώσεις. Έχει ήδη κριθεί και νομολογιακά, ότι η επίμαχη διάταξη δε χαρακτηρίζει ως εισόδημα προσαύξηση που δε φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, αλλά απλώς κατανέμει το βάρος απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογούμενου, της πρώτης περιοριζόμενης στην εξακρίβωση της περιουσιακής προσαύξησης και του δεύτερου βαρυνόμενου με την απόδειξη της φορολόγησης ή της νόμιμης απαλλαγής από το φόρο ή της μη υπαγωγής σε φόρο των χρηματικών ποσών που τη δημιούργησαν (ΔΕφΑΘ 3983/2015).

Σύμφωνα με πάγια νομολογία, ως «εισόδημα» κατά τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 4 και 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, νοείται και φορολογείται η πρόσοδος που παράγεται περιοδικά, από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, και αποτελεί το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή τον καρπό των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, όχι και κάθε άλλη, μη έχουσα τα παραπάνω γνωρίσματα, προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός κι αν με ειδική διάταξη νόμου θεωρείται εισόδημα, για την υπαγωγή του στο φόρο (βλ. ΣτΕ 3872/2013, 420/1999 επταμ., 1663/1994, 3342/1985, 1453/1982, 3514/1975, 2417/1965 κ.ά.).

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013** (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, ακολούθως, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013** (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, **μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο**

στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο».

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

Επειδή σύμφωνα, με το άρθρο 39- Δικαιολόγηση Προσαύξησης Περιουσίας του Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ.170 Α'), ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή με τη με αριθ. ΠΟΛ. 1095/29.4.2011 εγκύκλιο ΥΠΟΙΚ, σχετικά με την ανωτέρω διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 που τροποποίησε την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, διευκρινίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «.....2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν. 3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις **καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα.** Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παρ. 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά. 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 κ.λπ.....11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση 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....».

Επειδή περαιτέρω, με την **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «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. 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 (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.)..... 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. **Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.** Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. **Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών** και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. 9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της

περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. 10. **Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994**».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «1. **Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού**, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος. 2. Γενικά, επισημαίνεται ότι **πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου [...]. Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφορίες και στοιχεία από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016).[...]** 5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110

ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.[...]. 5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενη ή σχετιζόμενη με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί. Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά **προσαύξηση περιουσίας**, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου. Επισημαίνεται ότι **αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση** (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο. Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση.».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. **884/2016** απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] 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. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ..]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.».

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) 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».

Επειδή περαιτέρω, με το άρθρο 62 του Ν.4170/2013 θεσπίστηκε «Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» των πιστωτικών ιδρυμάτων και των ιδρυμάτων πληρωμών που λειτουργούν στην Ελλάδα, προκειμένου να διευκολυνθεί η διαβίβαση, αφενός, των αιτημάτων παροχής πληροφοριών των αρμόδιων ελεγκτικών υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και, αφετέρου, των απαντήσεων των εν λόγω ιδρυμάτων σε τέτοια αιτήματα. Παράλληλα, λειτουργεί ήδη (από το 2017) στις ελεγκτικές υπηρεσίες της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων το Ειδικό Λογισμικό Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, το οποίο έχει καταστήσει ταχύτερη και πιο αξιόπιστη και αποτελεσματική τη διασταύρωση των στοιχείων των

δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με τα δεδομένα των (ταυτοποιούμενων, ως προς το είδος τους, βάσει ειδικού ενιαίου κωδικολογίου) κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογούμενων.

Επειδή, ο έλεγχος στην υπό κρίση περίπτωση αναζήτησε την πηγή προέλευσης των πιστώσεων-καταθέσεων που βρέθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, κατά τα κρινόμενα έτη, καλώντας τον ίδιο να παρέχει εξηγήσεις, προσκομίζοντας οποιαδήποτε αποδεικτικά στοιχεία μπορούν να συνδράμουν στο ελεγκτικό έργο. Στις περιπτώσεις που οι παρεχόμενες εξηγήσεις δεν ήταν επαρκείς, η σχετική προσαύξηση περιουσίας χαρακτηρίστηκε και φορολογήθηκε ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994, ή ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013.

Επειδή, ο έλεγχος εξέτασε τις καταθέσεις χρηματικών ποσών, μετρητών, επιταγών επώνυμων και ανώνυμων, σε όλους τους λογαριασμούς, στους οποίους ο προσφεύγων ήταν δικαιούχος ή συνδικαιούχος τα υπό κρίση έτη.

Επειδή, ως προς τους λογαριασμούς στους οποίους ο προσφεύγων ήταν συνδικαιούχος, εξετάστηκε η προέλευση των ποσών τα οποία προσδιόρισαν την τελικώς αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη και αναλόγως έγινε ο επιμερισμός των ποσών της ως άνω αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης μεταξύ των συνδικαιούχων των τραπεζικών λογαριασμών.

Επειδή, ο παρών έλεγχος έλαβε ως αιτιολογημένες καταθέσεις τις μεταφορές ποσών μεταξύ των λογαριασμών του προσφεύγοντος, διότι οι εν λόγω μεταφορές ποσών δεν αποτελούν νέο ποσό κατάθεσης. Ωστόσο, ο έλεγχος ερεύνησε τις μεταφορές ποσών, για τις οποίες δεν προέκυψε συσχετισμός από την αντιπαραβολή χρεώσεων και πιστώσεων όλων των λογαριασμών του προσφεύγοντος και τις μεταφορές που προέκυψαν από λογαριασμούς τρίτων προς τους λογαριασμούς του προσφεύγοντος.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και στην παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της πίστωσης, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη. Για το λόγο αυτό, στις περιπτώσεις που αποδεικνύεται μεν η πηγή προέλευσης των χρημάτων που πιστώνονται στους τραπεζικούς λογαριασμούς του φορολογούμενου π.χ. από εταιρεία στην οποία είναι μέτοχος, αλλά δεν αποδεικνύεται η αιτία – ο λόγος της πίστωσης, τα εν λόγω ποσά θεωρούνται ως μη επαρκώς αιτιολογούμενα και φορολογούνται ως εισόδημα από υπηρεσίες

ελευθερίων επαγγελματιών ή ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του έτους κατά το οποίο επήλθε η προσαύξηση.

Επειδή, από την επεξεργασία των ηλεκτρονικών αρχείων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, τα οποία εξετάσθηκαν σε συνδυασμό με το περιεχόμενο των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των οικείων ετών, προέκυψαν πιστώσεις – καταθέσεις χρηματικών ποσών για τις οποίες ο έλεγχος δεν κατέστη δυνατό να διαπιστώσει την πηγή ή την αιτία προέλευσής τους και τις οποίες δεν μπόρεσε να συσχετίσει με αντίστοιχες προηγούμενες χρεώσεις – αναλήψεις, ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα με το υπ' αριθ./2018 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 να θέσει στην διάθεση του ελέγχου αποδεικτικά στοιχεία για την πηγή και την αιτία προέλευσής τους, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 48§3 ν.2238/1994 και των διατάξεων των άρθρων 21§4 και 28 του Ν. 4172/2013.

Επειδή, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι οι κρινόμενοι τραπεζικοί λογαριασμοί (στους οποίους πιστώθηκαν τόσο ποσά τα οποία αιτιολογήθηκαν όσο και ποσά τα οποία δεν αιτιολογήθηκαν από τον προσφεύγοντα) είναι καταθετικοί. Από τις κινήσεις των εν λόγω τραπεζικών λογαριασμών προέκυψε ότι διενεργούνταν αναλήψεις μετρητών, πληρωμές οικογενειακών υποχρεώσεων, μεταφορές προς άλλους λογαριασμούς στους οποίους είναι δικαιούχος ή συνδικαιούχος ο προσφεύγων, αλλά και μεταφορές που δεν σχετίζονταν αποκλειστικά με την επαγγελματική δραστηριότητα της ομορρύθμου εταιρείας στην οποία συμμετέχει.

Επειδή, από τον έλεγχο προέκυψε ότι η ομόρρυθμη εταιρεία «.....» στην οποία συμμετείχε ο προσφεύγων ως ομόρρυθμο μέλος και διαχειριστής, τηρούσε τους υπ' αριθ. και επαγγελματικούς λογαριασμούς όψεως στην και αντίστοιχα, από τους οποίους προκύπτουν πραγματοποιηθείσες συναλλαγές της ως άνω εταιρείας.

Επειδή, ο προσφεύγων για τα κρινόμενα έτη δεν διέθετε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή πλην της συμμετοχής του στην ως άνω ομόρρυθμη εταιρεία και κατά συνέπεια οι καταθέσεις, από πελάτες της ως άνω εταιρείας, γινόταν σε προσωπικούς λογαριασμούς με σκοπό και την κάλυψη προσωπικών – οικογενειακών αναγκών του προσφεύγοντος και όχι τη συναλλακτική δραστηριότητα της ως άνω εταιρείας.

Επειδή, από τον διενεργηθέντα έλεγχο δεν διαπιστώθηκε, βάσει των στοιχείων που προσκόμισε ο προσφεύγων, ότι οι επίμαχοι λογαριασμοί είναι επαγγελματικοί και ότι χρησιμοποιούνται από τον προσφεύγοντα και τα μέλη της εταιρείας αποκλειστικά και μόνο για πραγματοποιηθείσες συναλλαγές της εταιρείας.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί του ότι οι πιστώσεις στους επίμαχους λογαριασμούς το έτος 2012, ανάγονται στα ακαθάριστα έσοδα της «.....», που εισέπραξε τοίς μετρητοίς.

Επειδή περαιτέρω ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι τα επίμαχα ποσά που καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας το έτος 2012, αφορούν σε ακαθάριστα έσοδα της «.....». Προς απόδειξη τούτου, παραθέτει πίνακα όπου αποτυπώνονται οι εισπράξεις της εν λόγω εταιρίας τη χρήση 2012, όπως προκύπτουν από το προσκομιζόμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων (σε φωτοαντίγραφο) της εταιρίας του 2012 (**Σχετ. 43, 10, 44**).

Ο ως άνω ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα για τους ακόλουθους λόγους:

- Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι οι κρινόμενοι τραπεζικοί λογαριασμοί (στους οποίους πιστώθηκαν τα επίμαχα ποσά είναι καταθετικοί και καλύπτουν προσωπικές και οικογενειακές δαπάνες του προσφεύγοντος.
- Η εταιρία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, στην οποία συμμετείχε ο προσφεύγων ως ομόρρυθμο μέλος και διαχειριστής, τηρούσε για το υπό κρίση έτος τους υπ' αριθ. και επαγγελματικούς λογαριασμούς στην και αντίστοιχα. Βάσει της αναλυτικής κίνησης που προσκόμισε ο προσφεύγων (σχετ. 44 σελ 1-3), του υπ' αριθ. λογαριασμού όψεως που τηρούνταν στην επ' ονόματι της εν λόγω Ο.Ε., προκύπτουν, για το χρονικό διάστημα από 02/01/2012 έως και 20/12/2012, **πραγματοποιηθείσες καταθέσεις μετρητών ποσού ύψους 210.934,00 €**. Σημειώνεται δε ότι από τον έλεγχο αιτιολογήθηκε ποσό ύψους 16.867,68 € για το υπό κρίση έτος.
- Περαιτέρω από το μηχανογραφικό δελτίο οικονομικών στοιχείων επιχειρήσεων και επιτηδευματιών (έντυπο Ε3), του οικείου οικονομικού έτους της επιχείρησης (2013) με την επωνυμία «.....», προκύπτουν τα ακόλουθα ως προς τις αγορές και τις δαπάνες και τα ακαθάριστα έσοδα:
 - ✓ Συνολικές αγορές ύψους 198.058,16 €.
 - ✓ Εισαγωγές ύψους 19.989,03 €.
 - ✓ Συνολικές δαπάνες ύψους 79.498,18 € (40.546,79€ δαπάνες μισθοδοσίας), ήτοι συνολικό ποσό 297.545,37 €.
 - ✓ Ακαθάριστα έσοδα από χονδρική πώληση εμπορευμάτων ύψους 124.010,80 €.
 - ✓ Ακαθάριστα έσοδα από λιανική πώληση εμπορευμάτων ύψους 156.715,21 €.

- ✓ Επιπροσθέτως ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή το σύνολο των δαπανών, (αγορές εμπορευμάτων προμηθευτών, τιμολόγια εξωτερικού, μισθοδοτικές καταστάσεις), ή παραστατικά βάσει των οποίων να προκύπτουν ανεξόφλητες δαπάνες στους προμηθευτές, ώστε να προκύπτει με βεβαιότητα υπόλοιπο μετρητών από τα ακαθάριστα για εν δυνάμει κατάθεση στους προσωπικούς του λογαριασμούς.

Λαμβάνοντας υπόψη τα συναλλακτικά ήθη και το γεγονός ότι η πλειονότητα των επιχειρήσεων εξοφλεί τους προμηθευτές της με επιταγές ή τραπεζικές καταθέσεις και το γεγονός ότι πραγματοποιήθηκαν ήδη καταθέσεις μετρητών ύψους 210.934,00 €, στο λογαριασμό όψεως της ως άνω Ο.Ε., προβάλλεται αναπόδεικτα ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί της προέλευσης των πιστώσεων από συναλλαγές τοις μετρητοίς της Ο.Ε.

- Από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2013, (χρήση 2012), που υπέβαλε ο προσφεύγων από κοινού με τη σύζυγό του, προέκυψαν οι ακόλουθες δαπάνες, οι οποίες δεν εξοφλήθηκαν μέσω των υπολοίπων των τραπεζικών του λογαριασμών, αλλά τοις μετρητοίς:
 - ✓ Δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (παρ. 1 άρθρο 9 Κ.Φ.Ε.) – 4.000,00 €.
 - ✓ Ενοίκιο για κύρια κατοικία της οικογένειας – 2.820,00 €.
 - ✓ Ασφάλιστρα ζωής, προσωπικών ατυχημάτων, ασθένειας – 7.023,09 €.
- Από τον έλεγχο στο αρχείο TAXIS της φορολογικής αρχής, διαπιστώθηκαν για το έτος 2012 πληρωμές φόρων, τελών και εισφορών συνολικού ποσού 6.807,47€, που αφορούν στον προσφεύγοντα και στην σύζυγό του καθώς και στην εταιρεία «.....» στην οποία συμμετέχει, οι οποίες δεν εξοφλήθηκαν μέσω των υπολοίπων των τραπεζικών του λογαριασμών, αλλά τοις μετρητοίς.
- Ως προς την πίστωση με **α/α 25** κατά την 03/09/2012 ποσού 5.012,00 €, πέραν του διαφορετικού ισχυρισμού που προέβαλλε με το υπ' αριθ./2018 υπόμνημα παροχής εξηγήσεων, ως προς την αιτία και πηγή προέλευσης της εν λόγω πίστωσης, ο ισχυρισμός περί ανάληψης και επανακατάθεσης προβάλλεται αβάσιμα, δεδομένου ότι αφενός κατά την 28/08/2012, η επιχείρηση «.....», προέβη σε αγορά εμπορευμάτων αξίας 4.473,85 €, από την επιχείρηση «.....», σύμφωνα με εγγραφή στο μηχανογραφικό βιβλίο εσόδων εξόδων της Ο.Ε., αφετέρου κατά την 03/09/2012, προέβη σε κατάθεση μετρητών ύψους 3.450,00 €, υπ' αριθ. λογαριασμού όψεως που τηρούνταν στην

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί αναλήψεων και επανακαταθέσεων των καταθέσεων με α/α 7, α/α 9, α/α 12, α/α 13, α/α 17, α/α 19, α/α 21, α/α 36, α/α 39, α/α 41, α/α 45, α/α 55, του έτους 2013, α/α 19, α/α 22, α/α 26, του έτους 2014, α/α

5, α/α 8, α/α 14, α/α 27, α/α 33, του έτους 2015, α/α 20, α/α 23, α/α 27, α/α 35, α/α 40, α/α 42, α/α 63, α/α 66, α/α 69, α/α 70, α/α 74, α/α 81, α/α 83, α/α 84, α/α 88, α/α 92 και α/α 96.

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπ' αριθ. πρωτ./07-01-2019 **ενδικοφανή προσφυγή** και με το υπ' αριθμ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019** συμπληρωματικό υπόμνημα του μας απέστειλε συνημμένα τα ακόλουθα στοιχεία: 1) Ένα λευκό φάκελο Ν° 1, αριθμημένο από την Υπηρεσία μας, από Ν° 1 έως 591, (ΑΛΠ και διάφορες δαπάνες), 2) ένα λευκό φάκελο Ν° 2, αριθμημένο από την Υπηρεσία μας, από Ν° 1 έως 112, (με φωτοτυπίες Ημερήσιων Δελτίων «Ζ»), 3) ένα λευκό φάκελο Ν° 3, αριθμημένο από την Υπηρεσία μας, από Ν° 1 έως 672, (με φωτοτυπίες ΑΛΠ και ΤΔΑ), 4) ένα μωβ Ντοσιέ Ν° 4, αριθμημένο από Ν° 1 έως 31 και (με φωτοτυπίες από διάφορα καταθετήρια και επιταγές), 5) ένα μαύρο φάκελο Ν° 5, αριθμημένο από Ν° 1 έως 86, (με φωτοτυπίες από 84 στοιχεία, όπως αντίγραφα κίνησης λογαριασμών, βιβλίου Εσόδων-Εξόδων της «.....» με Α.Φ.Μ..... κλπ.) και ένα stic, τα οποία δεν είχαν προσκομιστεί στη **Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων**, προκειμένου να τα λάβει υπόψη του ο έλεγχος.

Επειδή, τα προσκομιζόμενα με το υπ' αριθμ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019** συμπληρωματικό υπόμνημα, δεν τα είχε στη διάθεσή της η **Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων**, προκειμένου να τα λάβει υπόψη της κατά τον έλεγχο που πραγματοποίησε για την εν λόγω υπόθεση.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, κρίθηκε ότι απαιτούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις σχετικά με την υπό εξέταση υπόθεση. Συγκεκριμένα και προκειμένου να διαμορφωθεί βέβαιη κρίση περί των αποτελεσμάτων του ελέγχου, πρέπει να περιέλθουν σε γνώση του ελέγχου τα νέα προσκομισθέντα στοιχεία (παραστατικά των εγγραφών των βιβλίων και γραμμάτια πληρωμής-αναληπτήρια), που αφορούν σε αιτιολόγηση της προσαύξησης περιουσίας που καταλογίστηκε από τον έλεγχο στον προσφεύγοντα και των κινήσεων των τραπεζικών του λογαριασμών, στο βαθμό που αυτά μπορούν να επηρεάσουν την τελική κρίση του ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω η Υπηρεσία μας αποφάσισε με την υπ. αρ./2019 Πράξη της, την αναπομπή της υπό εξέτασης υπόθεσης στη **Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων**, προκειμένου να κρίνει εάν μπορούν τα νέα στοιχεία να επηρεάσουν την τελική κρίση του ελέγχου.

Η **Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων**, λαμβάνοντας υπόψη της τα νέα στοιχεία, προχώρησε σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και συνέταξε την από **24-04-2019** «Έκθεση Συμπληρωματικών Ελεγκτικών Επαληθεύσεων», την οποία απέστειλε στην υπηρεσία μας με το υπ. αρ. πρωτ./2019 έγγραφο της (αρ. πρωτ. εισερχ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ/2019**), όπως αυτή διαμορφώθηκε.

Σύμφωνα με την προαναφερόμενη «Έκθεση Συμπληρωματικών Ελεγκτικών Επαληθεύσεων», η **Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων**, προχώρησε σε νέες ελεγκτικές διαπιστώσεις για τα υπό κρίση έτη, με βάση τα νέα στοιχεία που είχε στη διάθεση της. Κατόπιν της εξέτασης των ως άνω προσκομισθέντων στοιχείων, ο έλεγχος αποφάνθηκε ότι δύναται να προχωρήσει σε διαφοροποίηση του αρχικού του πορίσματος (ως αναφέρεται στην από 30.11.2018 έκθεση Φορολογίας Εισοδήματος), καταλήγοντας στις ακόλουθες διαπιστώσεις:

- Για τις όποιες προηγούμενες αναλήψεις ποσών δεν μπορεί να γίνεται επίκληση και χρήση για μεταγενέστερα ποσά καταθέσεων, αγνοώντας είτε τις τρέχουσες οικογενειακές, είτε τις προσωπικές, είτε τις επιχειρηματικές υποχρεώσεις τόσο της Ο.Ε., στην οποία συμμετείχε ο προσφεύγων, όσο και της ατομικής επιχείρησης της συζύγου του, για όσο διάστημα ασκούσε επιχειρηματική δραστηριότητα.
- Ο προσφεύγων είχε αρκετό χρόνο όπως αναφέρεται στην από 30/11/2018 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, να ισχυριστεί τα ίδια που επικαλείται στο συμπληρωματικό υπόμνημα που υπέβαλε στην Υπηρεσίας μας, αλλά, τόσο στο υπόμνημα του, σε απάντηση του με αριθμ. πρωτ./2018 εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, όσο και κατά την άσκηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής επέλεξε να δώσει κάθε φορά, είτε διαφορετικές, είτε αντικρουόμενες, μη τεκμηριωμένες και κατά το δοκούν εξηγήσεις.
- Ήδη με την από 07/02/2019 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, κατόπιν της από 07/01/2019 ενδικοφανούς προσφυγής έχει προτείνει η φορολογική αρχή να γίνουν αποδεκτές ορισμένες αιτιολογήσεις.
- Από τα νέα στοιχεία που ο προσφεύγων επικαλέστηκε με την υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή γίνονται αποδεκτοί οι ισχυρισμοί του για τις ακόλουθες πιστώσεις σε κοινούς λογαριασμούς με τη σύζυγο του τα έτη 2013, 2014 και 2016, οι οποίοι είχαν ήδη γίνει αποδεκτοί με την με ημερομηνία θεώρησης 20/12/2018 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος που αφορά στη σύζυγο του προσφεύγοντος με ΑΦΜ

ΕΤΟΣ 2013

- 📌 **α/α 13**, κατάθεση στις 01/03/2013 ποσού 6.150,00 € στον υπ' αριθ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό. (Ποσό που αφορά στον προσφεύγοντα και πρέπει να αφαιρεθεί από την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 - **3.075,00 €**).
- 📌 **α/α 17**, κατάθεση στις 21/03/2013 ποσού 5.600,00 € στον υπ' αριθ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό. (Ποσό που αφορά στον προσφεύγοντα και πρέπει να αφαιρεθεί από την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 - **2.800,00 €**).

✚ **α/α 19**, κατάθεση στις 22/03/2013 ποσού 110,00 € στον υπ' αριθ.
κοινό τραπεζικό λογαριασμό. (Ποσό που αφορά στον προσφεύγοντα και πρέπει να
αφαιρεθεί από την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.
έτους 2014 - **55,00 €**).

✚ **α/α 55**, κατάθεση στις 27/11/2013 ποσού 500,00€ στον υπ' αριθ.
κοινό τραπεζικό λογαριασμό. (Ποσό που αφορά στον προσφεύγοντα και πρέπει να
αφαιρεθεί από την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.
έτους 2014 - **250,00 €**).

ΕΤΟΣ 2014

✚ **α/α 26**, κατάθεση στις 30/09/2014 ποσού 600,00€ στον υπ' αριθ.
κοινό τραπεζικό λογαριασμό. (Ποσό που αφορά στον προσφεύγοντα και πρέπει να
αφαιρεθεί από την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
φορολογικού έτους 2014 - **300,00 €**).

ΕΤΟΣ 2016

✚ **α/α 57**, κατάθεση στις 10/08/2016 ποσού 2.230,00 € στον υπ' αριθ.
ατομικό τραπεζικό λογαριασμό. (Ποσό που αφορά στον προσφεύγοντα και πρέπει να
αφαιρεθεί από την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολ.
έτους 2016 - **2.230,00 €**).

✚ **α/α 64**, κατάθεση στις 31/08/2016 ποσού 1.000,00 € στον υπ' αριθ.
ατομικό τραπεζικό λογαριασμό. (Ποσό που αφορά στον προσφεύγοντα και πρέπει να
αφαιρεθεί από την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολ.
έτους 2016 - **1.000,00 €**).

✚ **α/α 76**, κατάθεση στις 24/10/2016 ποσού 1.500,00 € στον υπ' αριθ.
ατομικό τραπεζικό λογαριασμό. (Ποσό που αφορά στον προσφεύγοντα και πρέπει να
αφαιρεθεί από την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολ.
έτους 2016 - **1.500,00 €**).

✚ **α/α 79**, κατάθεση στις 10/11/2016 ποσού 800,00 € στον υπ' αριθ.
ατομικό τραπεζικό λογαριασμό. (Ποσό που αφορά στον προσφεύγοντα και πρέπει να
αφαιρεθεί από την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ.
έτους 2016 - **800,00 €**).

Περαιτέρω, ο έλεγχος επισημαίνει τα ακόλουθα:

Επισημάνση:

«Σε σχέση με τα αναφερόμενα στην από 07/02/2019 έκθεση απόψεων της Υπηρεσίας μας διευκρινίζουμε ότι εκ παραδρομής αναφέρεται σ' αυτήν, ότι πρέπει να αφαιρεθούν από την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 τα ποσά των 2.230,00 €, 1.000,00 €, 1.500,00 € και 800,00 € αντί των ορθών ποσών των 1.115,00 €, 500,00 €,

750,00 € και 400,00 € αφού τα συγκεκριμένα ποσά επιμερίζονται μεταξύ των συζύγων (..... και με ΑΦΜ).

Συμπληρωματικά και επιπλέον των αναφερομένων στην από 07/02/2019 Έκθεση απόψεων της Υπηρεσίας μας ως προς την πίστωση (α/α 88,) του ποσού των 325,00 € κατά την 07/12/2016 αναφέρουμε τα εξής: Στο με αριθμό πρωτ. /2018 σημείωμα απόψεων η του με Α.Φ.Μ., σύζυγος του προσφεύγοντος, αναφέρει: «Το ποσό της εν λόγω κατάθεσης προέρχεται από ανάληψη ποσού 800 ευρώ την ίδια ημέρα από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό στην του συζύγου μου Προσκομίζεται κίνηση του λογαριασμού χρέωσης (Σχετ. 1). Στην κατάθεση δε, προβαίνει ο ίδιος (Σχετ. 20).»

Επί της αιτίας της ελεγχόμενης ως προς την πίστωση του ποσού των 325,00 € κατά την 07/12/2016 στο λογαριασμό της ο οποίος είναι κοινός καταθετικός και ανήκει κατά σειρά δικαιούχων στον του με Α.Φ.Μ., στην του με Α.Φ.Μ. και στην του , στα πλαίσια της καλής πίστης και της χρηστής διοίκησης αναφέρουμε ότι, αποδεχόμαστε τη αιτιολογία πίστωσης σύμφωνα με όσα αναφέρει και επισυνάπτει στο με αριθμό πρωτ. /2018 σημείωμα απόψεων, αν και η απάντηση του αριθ. πρωτ. /2018 υπομνήματος εξηγήσεων για τη συγκεκριμένη πίστωση, έρχεται σε αντίφαση με την τωρινή της απάντηση, εξαιρώντας το συγκεκριμένο ποσό από τη φορολόγησή του σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 4 του άρθρου 21 του Ν.4172. Συνεπώς από την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 πρέπει να αφαιρεθεί και των ποσά των 162,50 € (συνολικό ποσό 325,00 €, το οποίο επιμερίζεται μεταξύ των συζύγων) και ο αντίστοιχος φόρος του συγκεκριμένου ποσού».

Αναλυτικά ανά οικονομικό ή φορολογικό έτος και σε απάντηση των αναφερομένων στο με αριθ. πρωτ. ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019 συμπληρωματικό υπόμνημα που υπέβαλλε ο προσφεύγων στην Υπηρεσία μας, ο έλεγχος, βάσει της Έκθεσης Συμπληρωματικών Ελεγκτικών Επαληθεύσεων, διαπιστώνει περαιτέρω τα ακόλουθα:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013

- Αναληπττήριο με ημερομηνία 29/08/2012 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό του στην, ποσού 5.000 €, προς δικαιολόγηση της με α/α 25 πίστωσης (Σχετ. 28 συμπληρωματικού υπομνήματος).

Ως προς την αιτιολόγηση της με α/α 25 πίστωσης κατά την 03/09/2012 ποσού 5.012,00 € που επικαλείται ο προσφεύγων στο συμπληρωματικό του υπόμνημα, ο έλεγχος παραπέμπει στη θέση που έχει εκφράσει στην από 07/02/2019 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, όσο και στα γενικά στοιχεία που αναφέρει στην παρούσα Έκθεση Συμπληρωματικών Ελεγκτικών Επαληθεύσεων.

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

- Αναληπττήριο ποσού 1.000 € στις 18/01/2013 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην, προς δικαιολόγηση της με α/α 9 πίστωσης (Σχετ. 9 συμπληρωματικού υπομνήματος).
- Αναληπττήριο ποσού 300 € αναληπττήριο ποσού 300 ευρώ και αναληπττήριο ποσού 50 ευρώ στις 19/2/2013 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό, προς δικαιολόγηση της με α/α 9 πίστωσης (Σχετ. 18, 19, 20 συμπληρωματικού υπομνήματος).
- Αναληπττήριο ποσού 5.450 € στις 22/2/2013, προς δικαιολόγηση της με α/α 9 πίστωσης (Σχετ. 30 συμπληρωματικού υπομνήματος).

Ως προς την αιτιολόγηση της με **α/α 9** πίστωσης κατά την 26-02-2013 ποσού 3.150,00 € που επικαλείται ο προσφεύγων στο συμπληρωματικό του υπόμνημα, ο έλεγχος αποδέχεται τον εν λόγω ισχυρισμό και προτείνει να αφαιρεθεί από την Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του οικονομικού έτους 2014 ποσό 1.575.00 € και ο αντίστοιχος φόρος του συγκεκριμένου ποσού.

- Αναληπττήριο ποσού 7.000 € κατά την 01/03/2013 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό, προς δικαιολόγηση της με α/α 13 πίστωσης (Σχετ. 31 συμπληρωματικού υπομνήματος).

Ως προς την αιτιολόγηση της με α/α 13 πίστωσης, ήδη η φορολογική αρχή με την από 07/02/2019 έκθεση απόψεων της Υπηρεσίας της, κατόπιν ασκήσεως της από 07/01/2019 ενδικοφανούς προσφυγής, πρότείνει να αφαιρεθεί από την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 ποσό 3.075,00 € και ο αντίστοιχος φόρος του συγκεκριμένου ποσού.

- Αναληπττήριο ποσού 20.000 € με ημερομηνία 21/03/2013 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό όψεως της συζύγου του, προς δικαιολόγηση της με α/α 17 πίστωσης (Σχετ. 3 συμπληρωματικού υπομνήματος).

Ως προς την αιτιολόγηση της με α/α 17 πίστωσης, ήδη η φορολογική αρχή με την από 07/02/2019 έκθεση απόψεων της Υπηρεσίας της, κατόπιν ασκήσεως της από 07/01/2019 ενδικοφανούς προσφυγής, πρότείνει να αφαιρεθεί από την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 ποσό 2.800,00 € και ο αντίστοιχος φόρος του συγκεκριμένου ποσού.

- Αναληπττήριο με ημερομηνία 01/08/2013, από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην, ποσού 1.690 € προς δικαιολόγηση της με α/α 36 πίστωσης (Σχετ. 10 συμπληρωματικού υπομνήματος).

Ως προς την αιτιολόγηση της με α/α 36 πίστωσης κατά την 08-08-2013 ποσού 246,97 € δε γίνεται αποδεκτός ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος και ο έλεγχος παραπέμπει στη θέση

που έχει εκφράσει στην από 07/02/2019 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, όσο και στα γενικά στοιχεία που αναφέρει στην παρούσα Έκθεση Συμπληρωματικών Ελεγκτικών Επαληθεύσεων.

- Αναληπττήριο με ημερομηνία 12/08/2013, από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην, ποσού 500 €, προς δικαιολόγηση της με α/α 39 πίστωσης (Σχετ. 11 συμπληρωματικού υπομνήματος).

Ως προς την αιτιολόγηση της με α/α 39 πίστωσης κατά την 20-08-2013 ποσού 100,00 € δε γίνεται αποδεκτός ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος και ο έλεγχος παραπέμπει στη θέση που έχει εκφράσει στην από 07/02/2019 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, όσο και στα γενικά στοιχεία που αναφέρει στην παρούσα Έκθεση Συμπληρωματικών Ελεγκτικών Επαληθεύσεων.

- Αναληπττήριο ποσού 470 € στις 16/8/2013 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό, προς δικαιολόγηση της με α/α 41 πίστωσης (Σχετ. 21 συμπληρωματικού υπομνήματος).
- Αναληπττήριο ποσού 500 € στις 04/09/2013 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην, προς δικαιολόγηση της με α/α 41 πίστωσης (Σχετ. 12 συμπληρωματικού υπομνήματος).

Ως προς την δικαιολόγηση της με α/α 41 πίστωσης της 10/09/2013 ποσού 7.450,00 € δε γίνεται αποδεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος και ο έλεγχος παραπέμπει στη θέση που έχει εκφράσει στην από 07/02/2019 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, όσο και στα γενικά στοιχεία που αναφέρει στην παρούσα Έκθεση Συμπληρωματικών Ελεγκτικών Επαληθεύσεων.

Ως προς την αιτιολόγηση της με α/α 45 πίστωσης της 04/10/2013 ποσού 600,00 €, δε γίνεται αποδεκτός ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος και ο έλεγχος παραπέμπει στη θέση που έχει εκφράσει στην από 07/02/2019 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, όσο και στα γενικά στοιχεία που αναφέρει στην παρούσα Έκθεση Συμπληρωματικών Ελεγκτικών Επαληθεύσεων.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

- Αναληπττήριο ποσού 620 € στις 11/07/2014 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην, προς δικαιολόγηση της με α/α 19 πίστωσης (Σχετ. 15 συμπληρωματικού υπομνήματος).
- Αναληπττήριο ποσού 470 € στις 29/08/2014, από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό προς δικαιολόγηση της με α/α 22 πίστωσης (Σχετ. 22 συμπληρωματικού υπομνήματος).
- Αναληπττήριο ποσού 215 € στις 04/09/2014 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην, προς δικαιολόγηση της με α/α 22 πίστωσης (Σχετ. 16 συμπληρωματικού υπομνήματος).

Ως προς την αιτιολόγηση των με α/α 19 και 22 πιστώσεων με ημερομηνίες 31/07/2014 και 05/09/2014 αντίστοιχα και αντίστοιχων ποσών 390,00 € και 520,00 € δε γίνεται αποδεκτός ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος και ο έλεγχος παραπέμπει στη θέση που έχει εκφράσει στην

από 07/02/2019 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, όσο και στα γενικά στοιχεία που αναφέρει στην παρούσα Έκθεση Συμπληρωματικών Ελεγκτικών Επαληθεύσεων.

- Αναληπττήριο ποσού 14.545,54 € στις 18/09/2014 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό όψεως της συζύγου του, προς δικαιολόγηση της με α/α 26 πίστωσης (Σχετ. 4 συμπληρωματικού υπομνήματος).

Ως προς την αιτιολόγηση της με α/α 26 πίστωσης στις 18/09/2014, ήδη η φορολογική αρχή με την από 07/02/2019 έκθεση απόψεων της Υπηρεσίας της, κατόπιν ασκήσεως της από 07/01/2019 ενδικοφανούς προσφυγής, πρότεινε να αφαιρεθεί από την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 ποσό 300,00 € και ο αντίστοιχος φόρος του συγκεκριμένου ποσού.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015

- Αναληπττήριο με ημερομηνία 09/03/2015 ποσού 500 €, προς δικαιολόγηση της με α/α 5 πίστωσης (Σχετ. 25 συμπληρωματικού υπομνήματος).
- Αναληπττήριο με ημερομηνία 7/4/2015 ποσού 500 € προς δικαιολόγηση της με α/α 8 πίστωσης (Σχετ. 6 συμπληρωματικού υπομνήματος).
- Αναληπττήριο με ημερομηνία 28/8/2015 ποσού 420 € προς δικαιολόγηση της με α/α 14 πίστωσης (Σχετ. 5 συμπληρωματικού υπομνήματος).
- Αναληπττήριο ποσού 420 € στις 11/9/2015 προς δικαιολόγηση της με α/α 14 πίστωσης (Σχετ. 7 συμπληρωματικού υπομνήματος).
- Αναληπττήριο ποσού 200 € στις 6/11/2015 προς δικαιολόγηση της με α/α 27 πίστωσης (Σχετ. 24 συμπληρωματικού υπομνήματος).
- Αναληπττήριο ποσού 400 € στις 16/11/2015 προς δικαιολόγηση της με α/α 27 πίστωσης (Σχετ. 8 συμπληρωματικού υπομνήματος).

Ως προς την αιτιολόγηση των με α/α 5, 8, 14 και 27 πιστώσεων με ημερομηνίες 31/03/2015, 29/05/2015, 18/09/2015 και 20/11/2015 αντίστοιχα και αντίστοιχων ποσών 195,00 €, 500,00 €, 671,00 € και 500,00 € δε γίνεται αποδεκτός ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος και ο έλεγχος παραπέμπει στη θέση που έχει εκφράσει στην από 07/02/2019 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, όσο και στα γενικά στοιχεία που αναφέρει στην παρούσα Έκθεση Συμπληρωματικών Ελεγκτικών Επαληθεύσεων.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

- Αναληπττήρια ποσών 420 € και 240 € αντίστοιχα, στις 08/04/2016 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό, προς δικαιολόγηση της με α/α 20 πίστωσης (Σχετ. 26 και 27 συμπληρωματικού υπομνήματος).
- Αναληπττήριο ποσού 400 ευρώ στις 17/6/2016 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό, προς δικαιολόγηση της με Α/Α 42 πίστωσης (Σχετ. 14 συμπληρωματικού υπομνήματος).

- Αναληπττήριο ποσού 350 ευρώ από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό στις 27/6/2016, προς δικαιολόγηση της με α/α 42 πίστωσης (Σχετ. 23 συμπληρωματικού υπομνήματος).
- Αναληπττήριο ποσού 200 ευρώ στις 5/9/2016, προς δικαιολόγηση της με α/α 74 πίστωσης (Σχετ. 17 συμπληρωματικού υπομνήματος).
- Αναληπττήριο με ημερομηνία 10/11/2016 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό, ποσού 400 € προς δικαιολόγηση της με α/α 81 πίστωσης (Σχετ. 29 συμπληρωματικού υπομνήματος).
- Αναληπττήριο με ημερομηνία 16/12/2016, από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό, ποσού 670 €, προς δικαιολόγηση της με α/α 96 πίστωσης (Σχετ. 13 συμπληρωματικού υπομνήματος).

Ως προς την αιτιολόγηση των με α/α 20, 42, 74, 81 και 96 πιστώσεων με ημερομηνίες 11/04/2016, 28/06/2016, 06/10/2016, 16/11/2016 και 30/12/2016 αντίστοιχα και αντίστοιχων ποσών 530,00 €, 400,00 €, 260,00 €, 250,00 € και 320,00 € δε γίνεται αποδεκτός ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος και ο έλεγχος παραπέμπει στη θέση που έχει εκφράσει στην από 07/02/2019 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, όσο και στα γενικά στοιχεία που αναφέρει στην παρούσα Έκθεση Συμπληρωματικών Ελεγκτικών Επαληθεύσεων.

• Ως προς τη με **α/α 84** και με ημερομηνία 29/11/2016 πίστωση ποσού **5.000 €** στον υπ' αριθ. ατομικό λογαριασμό, μετά την προσκόμιση των δικαιολογητικών που επισυνάπτονται στο υπ' αριθ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ/2019** συμπληρωματικό υπόμνημα που υπέβαλλε ο φορολογούμενος στην Υπηρεσία μας (σχετ. 1 και 2 του συμπληρωματικού υπομνήματος) ο έλεγχος αποδέχτηκε την αιτιολόγηση της ως άνω πίστωσης, δεδομένου ότι η εν λόγω πίστωση πραγματοποιήθηκε από τον, προς εξόφληση των υποχρεώσεων του προς την επιχείρηση «.....» και ο έλεγχος, με την παρούσα Έκθεση Συμπληρωματικών Ελεγκτικών Επαληθεύσεων εξαίρεσε το ως άνω ποσό από την φορολόγησή του κατά τις διατάξεις της παρ 4 του άρθρου 21 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, πλην όμως το ποσό της εν λόγω πίστωσης θεωρεί ότι υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου 2%, πλέον της εισφοράς ΟΓΑ 20% στα ως άνω τέλη.

Επειδή περαιτέρω, από την από 07/02/2019 έκθεση απόψεων της φορολογικής αρχής προκύπτουν τα ακόλουθα ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί επανακαταθέσεων:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

Ως προς τις πιστώσεις που αιτιολογεί για το έτος 2013 ο προσφεύγων πέραν των διαφορετικών του απόψεων στις προηγούμενες απαντήσεις του προς την φορολογική αρχή, αποσιωπά τον τρόπο εξόφλησης των τιμολογίων – εξόδων τόσο της Ο.Ε., όσο και της επιχείρησης της συζύγου του, την εξυπηρέτηση των τρεχόντων οικογενειακών δαπανών αλλά και τον τρόπο

εξόφλησης των δανείων λόγω της κατάσχεσης των τραπεζικών του λογαριασμών, που επικαλείται στις απαντήσεις του στα αιτήματα της φορολογικής αρχής για το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ της ανάληψης και της επανακατάθεσης, είτε μέρους της ανάληψης είτε του συνόλου αυτής (αιτιολόγηση πίστωσης στις 10/09/2013). Ο ίδιος επικαλείται στις απαντήσεις του προς τη φορολογική αρχή κατάσχεση λογαριασμών από τις τράπεζες λόγω οφειλών δανείων. Επίσης δεν αναφέρει πουθενά τις πληρωμές οφειλών προς τη Δ.Ο.Υ. που έγιναν εκτός των κινήσεων που εμφανίζονται στους τραπεζικούς του λογαριασμούς και έχουν χρησιμοποιηθεί ποσά αναλήψεων τα οποία ο ίδιος τα επικαλείται για επανακαταθέσεις.

- Από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01 – 31/12/2013) που υπέβαλε ο προσφεύγων από κοινού με την σύζυγό του, προκύπτουν οι ακόλουθες δαπάνες οι οποίες δεν εξοφλήθηκαν μέσω των υπολοίπων των τραπεζικών του λογαριασμών αλλά τοις μετρητοίς:
- ✓ Δαπάνες για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων ή πιστώσεων – 12.167,11 €.
- ✓ Ενοίκιο για κύρια κατοικία της οικογένειας – 2.820,00 €.

Επίσης επισημαίνεται ότι στα οποιαδήποτε έσοδα – κέρδη που επικαλείται ο προσφεύγων για τη δικαιολόγηση των προαναφερόμενων πιστώσεων πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι στις παραπάνω δαπάνες που αναφέρει ο έλεγχος δεν έχουν υπολογιστεί και τα έξοδα τα οποία δεν απεικονίζονται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, όπως λογαριασμοί για ηλεκτροδότηση, τηλεφωνία, ύδρευση, ασφάλιστρα αυτοκινήτων και λοιπές δαπάνες για προσωπικές και οικογενειακές ανάγκες καθώς και πιθανές εξοφλήσεις προμηθευτών ή λοιπών υποχρεώσεων που προέκυψαν από τις σωρευμένες ζημίες των προηγούμενων ετών.

- Η εταιρεία «.....» στην οποία συμμετείχε ο προσφεύγων κατά το κρινόμενο έτος παρουσίαζε τα ακόλουθα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες):
Διαχειριστική περίοδος 01/01 – 31/12/2013 - Σύνολο ζημίας 109.610,36 €.
- Από τον έλεγχο στο αρχείο TAXIS της φορολογικής αρχής, διαπιστώθηκαν για το έτος 2013 πληρωμές φόρων, τελών και εισφορών συνολικού ποσού 12.444,79 €, που αφορούν στον προσφεύγοντα και στη σύζυγό του καθώς και στην εταιρεία «.....» στην οποία συμμετέχει, οι οποίες δεν εξοφλήθηκαν μέσω των υπολοίπων των τραπεζικών του λογαριασμών, αλλά τοις μετρητοίς.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

- Από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 που υπέβαλε ο προσφεύγων από κοινού με την σύζυγό του, προκύπτουν οι ακόλουθες δαπάνες οι οποίες δεν εξοφλήθηκαν μέσω των υπολοίπων των τραπεζικών του λογαριασμών αλλά τοις μετρητοίς:
- ✓ Δαπάνες για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων ή πιστώσεων – 1.810,61 €.
- ✓ Δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών – 3.000,00 €.

Επίσης επισημαίνεται ότι στα οποιαδήποτε έσοδα – κέρδη που επικαλείται ο προσφεύγων για

τη δικαιολόγηση των προαναφερόμενων πιστώσεων πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι στις παραπάνω δαπάνες που αναφέρει ο έλεγχος δεν έχουν υπολογιστεί και τα έξοδα τα οποία δεν απεικονίζονται στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος, όπως λογαριασμοί για ηλεκτροδότηση, τηλεφωνία, ύδρευση, ασφάλιστρα αυτοκινήτων και λοιπές δαπάνες για προσωπικές και οικογενειακές ανάγκες καθώς και πιθανές εξοφλήσεις προμηθευτών ή λοιπών υποχρεώσεων που προέκυψαν από τις σωρευμένες ζημίες των προηγούμενων ετών.

- Η εταιρεία «.....» στην οποία συμμετείχε ο προσφεύγων κατά το κρινόμενο έτος παρουσίαζε τα ακόλουθα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες):
Φορολογική περίοδος 01/01 – 31/12/2014 - Σύνολο ζημίας 39.243,35 €.
- Από τον έλεγχο στο αρχείο TAXIS της φορολογικής αρχής, διαπιστώθηκαν για το έτος 2014 πληρωμές φόρων, τελών και εισφορών συνολικού ποσού 63.454,13 €, που αφορούν στον προσφεύγοντα και στη σύζυγό του καθώς και στην εταιρεία «.....» στην οποία συμμετέχει, οι οποίες δεν εξοφλήθηκαν μέσω των υπολοίπων των τραπεζικών του λογαριασμών, αλλά τοις μετρητοίς.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί αναλήψεων και επανακαταθέσεων των καταθέσεων με **α/α 19 και α/α 22**, ότι δηλαδή η κατάθεση στις 31/7/2014 ποσού 390 € προέρχεται από ανάληψη ποσού 620 € στις 11/7/2014 και η κατάθεση στις 5/9/2014 ποσού 520€ προέρχεται από ανάληψη ποσού 215 € στις 4/9/2014 και ποσού 470 € στις 29/8/2014, προβάλλονται **αβάσιμα** δεδομένου ότι από το αρχείο του TAXIS, προκύπτει κατά την 31/07/2014 πληρωμή 1.098,23 € και 315,21 € αντίστοιχα και κατά την 29/08/2014 πληρωμή 315,21 €.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015

- Στο φορολογικό έτος 2015 και για τις καταθέσεις με **α/α 5, α/α 8 και α/α 14** στον υπ' αριθ. λογαριασμό, ο προσφεύγων επικαλείται αβάσιμα προγενέστερες αναλήψεις ποσών από τον ίδιο λογαριασμό και επανακατάθεση μέρους των αναλήψεων. Για την κατάθεση με **α/α 27** στον υπ' αριθ. λογαριασμό επικαλείται ξανά αναλήψεις ποσών από τον υπ' αριθ. λογαριασμό. Για την κατάθεση με **α/α 33** στο λογαριασμό με αριθ., επικαλείται ξανά αναλήψεις ποσών από τον ίδιο λογαριασμό και επανακατάθεση μέρους των αναλήψεων. Ήτοι σε όλες τις προαναφερόμενες περιπτώσεις ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έκανε αναλήψεις και επανακαταθέσεις ποσών, αγνοώντας τόσο τα τρέχοντα καθημερινά οικογενειακά έξοδα, ή τις εξοφλήσεις εξόδων της Ο.Ε., ή το λόγο για τον οποίο κάποιος προβαίνει σε ανάληψη ποσού. Προφανώς αντίκειται στα συναλλακτικά ήθη το γεγονός ότι προβαίνει σε αναλήψεις και ταυτόχρονα σε επανακαταθέσεις είτε ολόκληρων των ποσών των εν λόγω αναλήψεων είτε μέρος αυτών στον ίδιο λογαριασμό.
- Από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 που υπέβαλε ο προσφεύγων από κοινού με τη σύζυγό του, προκύπτουν οι ακόλουθες δαπάνες οι οποίες δεν

εξοφλήθηκαν μέσω των υπολοίπων των τραπεζικών του λογαριασμών αλλά τοις μετρητοίς:

- ✓ Δαπάνες για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων ή πιστώσεων – 150,01 €.

Επίσης επισημαίνεται ότι στα οποιαδήποτε έσοδα – κέρδη που επικαλείται ο προσφεύγων για την δικαιολόγηση των προαναφερόμενων πιστώσεων πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι στις παραπάνω δαπάνες που αναφέρει ο έλεγχος δεν έχουν υπολογιστεί και τα έξοδα τα οποία δεν απεικονίζονται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, όπως λογαριασμοί για ηλεκτροδότηση, τηλεφωνία, ύδρευση, ασφάλιστρα αυτοκινήτων και λοιπές δαπάνες για προσωπικές και οικογενειακές ανάγκες καθώς και πιθανές εξοφλήσεις προμηθευτών ή λοιπών υποχρεώσεων που προέκυψαν από τις σωρευμένες ζημίες των προηγούμενων ετών.

- Η εταιρεία «.....» στην οποία συμμετείχε ο προσφεύγων κατά το κρινόμενο έτος παρουσίαζε τα ακόλουθα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες):
Φορολογική περίοδος 01/01 – 31/12/2015 - Σύνολο ζημίας 38.667,55 €.
- Από τον έλεγχο στο αρχείο TAXIS της φορολογικής αρχής, διαπιστώθηκαν για το έτος 2015 πληρωμές φόρων, τελών και εισφορών συνολικού ποσού 24.022,72 €, που αφορούν στον προσφεύγοντα και στην σύζυγό του καθώς και στην εταιρεία «.....» στην οποία συμμετέχει, οι οποίες δεν εξοφλήθηκαν μέσω των υπολοίπων των τραπεζικών του λογαριασμών, αλλά τοις μετρητοίς.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

- Ο προσφεύγων στο φορολογικό έτος 2016 ισχυρίζεται ότι κατά την 19/04/2016 καταθέτει το ποσό των 100,00€ στον λογαριασμό και την ίδια ημερομηνία προβαίνει σε ανάληψη ποσού 100,00 € από τον ίδιο λογαριασμό την οποία την χρησιμοποιεί για να δικαιολογήσει μέρος του ποσού των 500,00€ της κατάθεσης στις 26/04/2016. Την 08/06/2016 επικαλείται ανάληψη και επανακατάθεση μέρους της ανάληψης που έγινε την προηγούμενη μέρα από τον ίδιο λογαριασμό Οι φερόμενες κινήσεις του προσφεύγοντος ως αναλήψεις μετρητών και επανακαταθέσεις των ίδιων ποσών στις περισσότερες των περιπτώσεων έγιναν στους ίδιους λογαριασμούς και δεν συνάδουν με τη συνήθη συναλλακτική πρακτική.
- Από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 που υπέβαλε ο προσφεύγων από κοινού με τη σύζυγό του προκύπτουν οι ακόλουθες δαπάνες, οι οποίες δεν εξοφλήθηκαν μέσω των υπολοίπων των τραπεζικών του λογαριασμών αλλά τοις μετρητοίς:
- ✓ Δαπάνες για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων – 556,01 €.
- Η εταιρεία «.....» στην οποία συμμετείχε ο προσφεύγων κατά το κρινόμενο έτος παρουσίαζε τα ακόλουθα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες):
Φορολογικό έτος 2016 - Σύνολο ζημίας 16.275,40 €.
- Από τον έλεγχο στο αρχείο TAXIS της φορολογικής αρχής, διαπιστώθηκαν για το έτος 2015

πληρωμές φόρων, τελών και εισφορών συνολικού ποσού 1.832,32 €, που αφορούν στον προσφεύγοντα και στη σύζυγό του καθώς και στην εταιρεία «.....» στην οποία συμμετέχει, οι οποίες δεν εξοφλήθηκαν μέσω των υπολοίπων των τραπεζικών του λογαριασμών, αλλά τοις μετρητοίς.

Περαιτέρω σε σχέση με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος ο έλεγχος αναφέρει και τα ακόλουθα:

Ενώ δόθηκε επαρκής χρόνος για την αιτιολόγηση των επίμαχων πιστώσεων (επιδόθηκε το αριθ. πρωτ./2018 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 για την αιτιολόγηση των υπό κρίση καταθέσεων, η απάντηση από τον προσφεύγοντα προσκομίστηκε στη φορολογική αρχή κατά την 24-08-2018 με αριθ. πρωτ.). Περαιτέρω, ο προσφεύγων κατόπιν της επίδοσης του Σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, δεν κατέθεσε υπόμνημα απόψεων εντός της ταχθείσας προθεσμίας, προκειμένου να αιτιολογήσει τις κινήσεις ή να εκφράσει τις αντιρρήσεις του. Προσέρχεται δε, στα πλαίσια άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής και είτε αιτιολογεί διαφορετικά την κάθε πίστωση, σε σχέση με την απάντησή του, τόσο στο αίτημα παροχής εξηγήσεων για τις κινήσεις που του επιδόθηκε, όσο και κατόπιν της επίδοσης του σημειώματος διαπιστώσεων (δεν υπέβαλλε ουδεμία αντίρρηση). Επικαλείται δε αναπόδεικτα γεγονότα και επιπλέον, για την αιτιολόγηση των πρωτογενών – πιστώσεων, επικαλείται σωρεία προηγούμενων αναλήψεων και επανακαταθέσεων, εκτός της συνήθους πρακτικής που εφαρμόζεται κατά την τήρηση των τραπεζικών λογαριασμών. (επισυνάπτεται ταξινομημένη κίνηση του συνόλου των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος).

Στην πλειονότητα των περιπτώσεων ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προέβη σε αναλήψεις και επανακαταθέσεις ποσών, αγνοώντας τόσο τα τρέχοντα καθημερινά οικογενειακά έξοδα ή τις εξοφλήσεις εξόδων της Ο.Ε., αποσιωπώντας την αιτία για την οποία προβαίνει στις εν λόγω αναλήψεις ποσών.

Κατά τα οριζόμενα δε στη ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, για να μπορεί ο προσφεύγων να ισχυριστεί αιτιολογημένα επανακαταθέσεις ποσών που έκανε ανάληψη, θα πρέπει να αποδεικνύεται ότι τα εν λόγω ποσά δε δαπανήθηκαν για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή σε λοιπές δαπάνες και ο έλεγχος, απέδειξε ότι δεν είναι εφικτή η επανακατάθεση, λόγω των οικογενειακών και κυρίως των επαγγελματικών δαπανών του προσφεύγοντος, που σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του, εξυπηρετούνταν μέσω των προσωπικών καταθετικών του λογαριασμών.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί της κατάθεσης Εμβασμάτων πελατών της «.....» απευθείας από τους ίδιους στους ελεγχόμενους λογαριασμούς.(σχ.ετ. α/α 34, α/α 57, α/α 64, α/α 76, α/α 79, α/α 73, α/α 56, α/α 30, α/α 39 και α/α 84)

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι:

• Η κατάθεση με **α/α 34**, στις 22/7/2013 ποσού 600,00€ στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό αφορά σε πληρωμή του κ. πελάτη λιανικής της «.....», προς εξόφληση τιμήματος αγοράς προϊόντων ξυλείας και οικοδομικών υλικών ισόποσης αξίας. Προσκομίζονται οι αποδείξεις ταμειακής της «.....» (**Σχετ. 86**), και υπεύθυνη δήλωση του πελάτη που επιβεβαιώνει τον ισχυρισμό του (**Σχετ. 87**).

Για την δικαιολόγηση της ως άνω πίστωσης στις 22/07/2013 ποσού 600,00 €, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορά στις ακόλουθες Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης:

- ✓ Α.Λ.Π. 06/07/2013 ποσού 270,00€
- ✓ Α.Λ.Π. 08/07/2013 ποσού 70,00€ ώρα 08:24
- ✓ Α.Λ.Π. 08/07/2013 ποσού 160,00€ ώρα 10:01
- ✓ Α.Λ.Π. 18/07/2013 ποσού 100,00€

• Η κατάθεση με **α/α 73**, στις 06/10/2016 ποσού 5.000,00€ στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό αφορά σε πληρωμή μέσω εμβάσματος της κ. πελάτη λιανικής της «.....» προς εξόφληση τιμήματος αγοράς προϊόντων ξυλείας και οικοδομικών υλικών αξίας 5.250€. το υπόλοιπο καταβλήθηκε μετρητοίς. (**Σχετ. 53**) και υπεύθυνη δήλωση της πελάτισσας που επιβεβαιώνει τον ισχυρισμό του (**Σχετ. 72**).

Για την δικαιολόγηση της ως άνω πίστωσης στις 06/10/2016 ποσού 5.000,00€, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορά τις ακόλουθες Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης:

- ✓ Α.Λ.Π. 16/06/2016 ποσού 350,00€
- ✓ Α.Λ.Π. 25/08/2016 ποσού 250,00€
- ✓ Α.Λ.Π. 30/08/2016 ποσού 480,00€
- ✓ Α.Λ.Π. 03/09/2016 ποσού 450,00€
- ✓ Α.Λ.Π. 05/09/2016 ποσού 400,00€ ώρα 08:28
- ✓ Α.Λ.Π. 05/09/2016 ποσού 490,00€ ώρα 11:57
- ✓ Α.Λ.Π. 05/09/2016 ποσού 250,00€ ώρα 12:00
- ✓ Α.Λ.Π. 12/09/2016 ποσού 250,00€
- ✓ Α.Λ.Π. 13/09/2016 ποσού 480,00€
- ✓ Α.Λ.Π. 20/09/2016 ποσού 420,00€ ώρα 11:27
- ✓ Α.Λ.Π. 20/09/2016 ποσού 450,00€ ώρα 11:27
- ✓ Α.Λ.Π. 20/09/2016 ποσού 480,00€ ώρα 11:27
- ✓ Α.Λ.Π. 27/09/2016 ποσού 450,00€ ώρα 09:48

• Η κατάθεση με **α/α 56**, στις 08/08/2016 ποσού 1.500,00€ στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό, αφορά σε πληρωμή του κ. προς εξόφληση υποχρεώσεων του προς την «.....», αξίας 2.780,00€. το υπόλοιπο καταβλήθηκε μετρητοίς. Προσκομίζονται Α.Λ.Π. ταμειακής (**Σχετ. 54, 55, 56**).

Για την δικαιολόγηση της ως άνω πίστωσης στις 08/08/2016 ποσού 1.500,00 €, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορά τις ακόλουθες Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης:

- ✓ Α.Λ.Π. 10/06/2016 ποσού 450,00€
- ✓ Α.Λ.Π. 14/06/2016 ποσού 495,00€
- ✓ Α.Λ.Π. 28/06/2016 ποσού 280,00€ (μέσω φορολογικού μηχανισμού)
- ✓ Α.Λ.Π. 02/07/2016 ποσού 200,00€
- ✓ Α.Λ.Π. 12/07/2016 ποσού 400,00€ ώρα 13:50
- ✓ Α.Λ.Π. 12/07/2016 ποσού 450,00€ ώρα 13:50
- ✓ Α.Λ.Π. 25/07/2016 ποσού 100,00€
- ✓ Α.Λ.Π. 26/07/2016 ποσού 100,00€
- ✓ Α.Λ.Π. 12/08/2016 ποσού 205,00€ ώρα 11:47
- ✓ Α.Λ.Π. 12/08/2016 ποσού 100,00€ ώρα 11:56

• Τα εισερχόμενα εμβάσματα με **α/α 30 και α/α 39**, στις 25/05/2016 και 22/06/2016, ποσών 5.000,00 € και 3.000,00 € αντίστοιχα, αφορούν σε πληρωμή μέσω εμβασμάτων του ζεύγους προς τη «.....» προς εξόφληση υποχρεώσεων τους αξίας 8.200€. Το υπόλοιπο καταβλήθηκε μετρητοίς. Προσκομίζονται Α.Λ.Π. ταμειακής (**Σχετ. 73**).

Για την δικαιολόγηση των ως άνω πιστώσεων, στις 25/05/2016 ποσού 5.000,00 € και στις 22/06/2016 ποσού 3.000,00 €, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορούν τις ακόλουθες Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης:

- ✓ Α.Λ.Π. 08/04/2016 ποσού 120,00€
- ✓ Α.Λ.Π. 13/04/2016 ποσού 450,00€ ώρα 09:38
- ✓ Α.Λ.Π. 13/04/2016 ποσού 410,00€ ώρα 09:39
- ✓ Α.Λ.Π. 21/03/2016 ποσού 490,00€
- ✓ Α.Λ.Π. 23/03/2016 ποσού 450,00€
- ✓ Α.Λ.Π. 14/04/2016 ποσού 150,00€
- ✓ Α.Λ.Π. 15/04/2016 ποσού 310,00€
- ✓ Α.Λ.Π. 16/04/2016 ποσού 160,00€ ώρα 09:27
- ✓ Α.Λ.Π. 16/04/2016 ποσού 120,00€ ώρα 12:34
- ✓ Α.Λ.Π. 22/04/2016 ποσού 350,00€
- ✓ Α.Λ.Π. 23/04/2016 ποσού 350,00€
- ✓ Α.Λ.Π. 25/04/2016 ποσού 250,00€
- ✓ Α.Λ.Π. 23/05/2016 ποσού 580,00€
- ✓ Α.Λ.Π. 29/05/2016 ποσού 470,00€
- ✓ Α.Λ.Π. 07/06/2016 ποσού 450,00€

- ✓ Α.Λ.Π. 08/06/2016 ποσού 490,00€
- ✓ Α.Λ.Π. 10/06/2016 ποσού 490,00€ ώρα 09:53
- ✓ Α.Λ.Π. 10/06/2016 ποσού 480,00€ ώρα 09:54
- ✓ Α.Λ.Π. 14/06/2016 ποσού 490,00€ ώρα 11:49
- ✓ Α.Λ.Π. 14/06/2016 ποσού 220,00€ ώρα 11:51
- ✓ Α.Λ.Π. 14/06/2016 ποσού 300,00€ ώρα 14:42
- ✓ Α.Λ.Π. 16/06/2016 ποσού 220,00€
- ✓ Α.Λ.Π. 18/06/2016 ποσού 400,00€

Οι ως άνω ισχυρισμοί προβάλλονται αβάσιμα από τον προσφεύγοντα για τους ακόλουθους λόγους:

- Οι Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης έχουν εκδοθεί σε διαφορετικές ημερομηνίες, σε πολλές των περιπτώσεων καταλαμβάνουν μεγάλα χρονικά διαστήματα και σε άλλες περιπτώσεις φέρεται να έχουν εκδοθεί την ίδια ημέρα, σε διάρκεια λίγων λεπτών.
- Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα δικαιολογητικό, που να αποδεικνύει τις συγκεκριμένες συναλλαγές, ή τη σχέση του με τους φερόμενους ως καταθέτες – πελάτες της Ο.Ε..
- Περαιτέρω δεν προσκόμισε καρτέλλες των πελατών της ομορρύθμου εταιρείας από τις οποίες να προκύπτουν οι υποχρεώσεις των εν λόγω φυσικών προσώπων.
- Από τον έλεγχο των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των φυσικών προσώπων που φέρεται να προέβησαν στις συγκεκριμένες πιστώσεις ως πελάτες της ομορρύθμου εταιρείας, ουδείς συμπεριέλαβε στην ως άνω δήλωση φορολογίας εισοδήματος δαπάνες ανέγερσης, επισκευής κ.λπ., ούτε συμπεριέλαβαν στις υποβληθείσες δηλώσεις τους δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (ΚΩΔ. 049).
- Στις προσκομιζόμενες αποδείξεις λιανικής πώλησης εμφανίζεται η ένδειξη «ΑΡΧΗ ΗΜΕΡΑΣ», γεγονός που αποδεικνύει ότι έχουν αναπαραχθεί από το αρχείο (στέλεχος) της επιχείρησης και όχι από το προσωπικό αρχείο φύλαξης των ιδίων των πελατών, όπως σε δύο των περιπτώσεων φέρεται να υποστηρίζεται από τους ιδιώτες οι οποίοι υπέβαλαν υπεύθυνη δήλωση. Επιπλέον οι υπεύθυνες δηλώσεις των φερομένων ως πελατών που προσκομίστηκαν, φέρουν την ίδια διατύπωση και σε πολλές των περιπτώσεων τον ίδιο γραφικό χαρακτήρα.
- Επιπροσθέτως ως προς την κατάθεση με **α/α 34**, δεν προσκομίστηκε κανένα δελτίο αποστολής ή οποιουδήποτε στοιχείου διακίνησης, που να αποδεικνύει τη μεταφορά των εμπορευμάτων.
- Λαμβάνοντας υπόψη ότι το σύνολο των εν λόγω ΑΛΠ εξοφλήθηκαν σε μεταγενέστερο χρόνο, εύλογα προκύπτει το ερώτημα γιατί η ομόρρυθμη εταιρεία δεν προέβη στην έκδοση

των Α.Λ.Π., αν και είχε την δυνατότητα, με φορολογικό μηχανισμό μέσω Η/Υ, έτσι ώστε να εκδίδονται με την επισήμανση «**ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙ**» και να αναγράφεται και το ονοματεπώνυμο του ιδιώτη, με σκοπό να διασφαλίζει σε κάθε περίπτωση και τα δικά του συμφέροντα.

- Τέλος λαμβάνοντας υπόψη τα συναλλακτικά ήθη και την αξία των υπό κρίση συναλλαγών, δεν είθισται συναλλαγές τόσο μεγάλης αξίας να διενεργούνται «επί πιστώσει», χωρίς την περαιτέρω διασφάλιση του προμηθευτή.

Επειδή, όπως εξάλλου, έχει κριθεί νομολογιακά, τα διοικητικά δικαστήρια μπορούν, στηριζόμενα στα διδάγματα της κοινής πείρας, να συναγάγουν από αποδεδειγμένα πραγματικά περιστατικά, συμπεράσματα περί της συνδρομής ή μη άλλων πραγματικών περιστατικών. Τούτο δε, διότι τα διδάγματα της κοινής πείρας, τα οποία δεν αποτελούν από μόνα τους αποδεικτικά μέσα, συνίστανται σε γενικές αρχές για την εξέλιξη των φυσικών φαινομένων και των βιοτικών σχέσεων, που συνάγονται επαγωγικά από την εμπειρία και τη συμμετοχή στις συναλλαγές και τις τεχνικές ή επιστημονικές γνώσεις του μέσης μορφώσεως ανθρώπου.

Ως προς τις καταθέσεις με **α/α 57, α/α 64, α/α 76, α/α 79, και α/α 84**, παρέλκει η εξέταση τους, λόγω του ότι έγιναν αποδεκτοί οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος από τον έλεγχο, όπως προκύπτει από την από 24-04-2019 «Έκθεση Συμπληρωματικών Ελεγκτικών Επαληθεύσεων».

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί της προέλευσης των με α/α 29, α/α 30 και α/α 33, πιστώσεων από το τίμημα πώλησης του αυτοκινήτου.

Επειδή περαιτέρω ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι οι **α/α 29, α/α 30, α/α 33**, καταθέσεις στις 29/5/2013, 30/5/2013, και 18/7/2013 αντίστοιχα, αντίστοιχων ποσών 6.300€, 762€ και 7.787,60€, αφορούν τμηματικές καταθέσεις από την είσπραξη τιμήματος ποσού 20.000€ σε μετρητά, από την πώληση του με αριθ. κυκλοφορίας οχήματός του, μάρκας στις 13/5/2013, στον
.....

Ο ως άνω ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα και αναπόδεικτα για τους ακόλουθους λόγους:

- Με το υπ' αριθ. πρωτ. /2018 υπόμνημα που κατέθεσε ο προσφεύγων, προς αιτιολόγηση των πρωτογενών καταθέσεων-πιστώσεων, ισχυρίζεται ότι οι ως άνω πιστώσεις προέρχονται από το ταμείο (έσοδα) της επιχείρησης με την επωνυμία «.....».
- Από τον έλεγχο στο αρχείο TAXIS της φορολογικής αρχής, διαπιστώθηκαν για το έτος 2013 πληρωμές φόρων, τελών και εισφορών συνολικού ποσού 12.444,79 €, που αφορούν στον προσφεύγοντα και στη σύζυγό του καθώς και στην εταιρεία «.....» στην οποία

συμμετέχει, οι οποίες δεν εξοφλήθηκαν μέσω των υπολοίπων των τραπεζικών του λογαριασμών, αλλά τοις μετρητοίς.

- Από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2014, (χρήση 2013), που υπέβαλε ο προσφεύγων από κοινού με τη σύζυγό του, προέκυψαν οι ακόλουθες δαπάνες, οι οποίες δεν εξοφλήθηκαν μέσω των υπολοίπων των τραπεζικών του λογαριασμών, αλλά τοις μετρητοίς:
 - ✓ Δαπάνες για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων ή πιστώσεων – 12.167,11 €.
 - ✓ Ενοίκιο για κύρια κατοικία της οικογένειας – 2.820,00 €.
 - ✓ Περαιτέρω από το μηχανογραφικό δελτίο οικονομικών στοιχείων επιχειρήσεων και επιτηδευματιών (έντυπο Ε3), του οικείου οικονομικού έτους της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», προκύπτουν τα ακόλουθα ως προς τις αγορές και τις δαπάνες:
 - ✓ Συνολικές αγορές ύψους 148.169,07 €.
 - ✓ Εισαγωγές ύψους 41.644,87 €.
 - ✓ Συνολικές δαπάνες ύψους 70.597,87 €, ήτοι συνολικό ποσό 260.411,81 €. Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στο έλεγχο μηνιαίες αναλυτικές καταστάσεις εξόδων της ως άνω Ο.Ε., ώστε να προκύπτει αδιαμφισβήτητα ότι υπήρχε η δυνατότητα επανακατάθεσης και το εν λόγω ποσό δεν χρησιμοποιήθηκε προς εξόφληση των προμηθευτών.
- Επιπλέον λαμβάνοντας υπόψη τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, βάσει των οποίων προέβαινε σε αναλήψεις ή καταθέσεις πολύ μικρών ποσών για την κάλυψη των υποχρεώσεών του, εύλογα προκύπτει το ερώτημα γιατί αφού είχε στην κατοχή του ένα τόσο μεγάλο ποσό κατά την 13/05/2013, προέβαινε σε αναλήψεις μετρητών πολύ μικρότερων ποσών στο ενδιάμεσο διάστημα και έως ότου, όπως ο ίδιος επικαλείται, προβεί στην τμηματική επανακατάθεση του εν λόγω ποσού. Συγκεκριμένα από τους τραπεζικούς του λογαριασμούς προκύπτουν για το διάστημα αυτό οι ακόλουθες αναλήψεις:
 - ✓ Ανάληψη κατά την 17/05/2013 ποσού 100,00 €.
 - ✓ Ανάληψη κατά την 20/05/2013 ποσού 1.600,00 €.
 - ✓ Ανάληψη κατά την 06/06/2013 ποσού 1.500,00 €.
 - ✓ Ανάληψη κατά την 13/06/2013 ποσού 200,00 €.
 - ✓ Ανάληψη κατά την 08/07/2013 ποσού 200,00 €.
- Περαιτέρω επισυνάπτεται από τη φορολογική αρχή το υπ' αριθ. πρωτ./...../2016 ει έγγραφο της ΕΛ.Υ.Τ. Αττικής, με συνημμένη την από 04/02/2017 Έκθεση Ελέγχου – Πορισματική Αναφορά που αφορά στον έλεγχο εξαγωγών και δασμολογικής κατάταξης εξαγομένων εμπορευμάτων και στη διαπίστωση παράνομης εξαγωγής από την Ε.Ε. ειδών CITES, στην οποία ο φερόμενος ως αγοραστής, είχε

ηγετικό ρόλο και συμμετείχε ενεργά στην ομάδα που διενεργούσε τις παράνομες εξαγωγές χελιών.

Επειδή, κατά τον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (Κ.Φ.Δ.), μόνο οι μαρτυρίες που λαμβάνονται κατά τους ορισμούς των άρθρων 152 επ. του Κ.Φ.Δ. αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα. Μαρτυρίες με μορφή υπευθύνων δηλώσεων του ν.1599/1986 καθώς και ένορκες βεβαιώσεις ενώπιον συμβολαιογράφου τρίτων προσώπων για πράγματα που ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης που διεξάγεται ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου δεν αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα και δεν επιτρέπεται να ληφθούν νομίμως υπόψη, ούτε για τη συναγωγή δικαστικών τεκμηρίων, διότι δεν τηρήθηκαν οι απαιτούμενες από τον Κ.Φ.Δ. διατυπώσεις για την εγκυρότητά τους γιατί αποτελούν μαρτυρίες που λήφθηκαν κατά παράβαση των άρθρων 152 επ. του Κ.Φ.Δ. Σε περίπτωση όμως που η προαναφερόμενη υπεύθυνη δήλωση δεν έχει ληφθεί για να προσκομιστεί ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου αλλά έχει ληφθεί κατά διοικητική διαδικασία ή αναφέρεται κατά περιεχόμενο στην έκθεση ελέγχου δεν υπόκειται στον πιο πάνω περιορισμό. (σχετ. άρθρα 123, 124, 152 επ. του Κ.Φ.Δ., Π.Δ. 331/1985 ΦΕΚ 116 Α'). (πρβλ. ΣτΕ 5292/2013, ΣτΕ 3616/2011 επταμ., 2931-2/2006, 1296/1999, 3535/1991).

Βάσει των ανωτέρω η προσαύξηση περιουσίας που καταλογίζεται για τα υπό κρίση έτη διαμορφώνεται ως ακολούθως:

Έτη	Πρωτογενείς καταθέσεις σε Λογαριασμούς του προσφεύγοντος βάσει Ελέγχου	Πρωτογενείς καταθέσεις σε Λογαριασμούς του προσφεύγοντος βάσει Απόφασης
2012	28.474,00 €	28.474,00 €
2013	29.692,77 €	21.937,77 €
2014	755,00 €	455,00 €
2015	930,50 €	930,50 €
2016	23.452,50 €	12.760,00€

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: « 1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζεται το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την

ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. ... Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης(ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. 6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς.».

Ειδικά μάλιστα στη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 επισημαίνεται ρητά ότι: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. ...». Από τη διατύπωση αυτή, 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 μεταβάλει. Δύναται, δηλαδή, να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση (βλ. ad hoc ΔΕφΑθ 3762/2015).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, εκ παραδρομής, στο φορολογικό έτος 2016 από τον έλεγχο δεν υπολογίστηκε η προκύπτουσα προσαύξηση περιουσίας με συντελεστή 33%, κατά τα οριζόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 29 του ν. 4172/2013.

Επειδή, ωστόσο, κατά τη γενική αρχή του δικαίου και μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.τ.Ε. 236/2016, 424/2006, 4202/1986, 2340/1987), διότι αυτό θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό.

Επειδή, εν όψει των ανωτέρω, σύμφωνα με την αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος, η οριστική φορολογική υποχρέωση για το φορολογικό έτος 2016, σχετικά με το

φόρο εισοδήματος, θα πρέπει να περιοριστεί στο ποσό, που δυνάμει της προσβαλλόμενης πράξης υπ' αριθ./2018, καταλογίζεται στον προσφεύγοντα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου/07-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του «..... του» με **ΑΦΜ**, καθώς και:

A. Τη μερική αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων:

- 1) Της με αριθμό/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, ως προς το ποσό των 7.755,00 € που αποτελεί εισόδημα από γνωστή πηγή, για τους λόγους που αναφέρονται στο σκεπτικό της παρούσας.
- 2) Της με αριθμό/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, ως προς το ποσό των 10.692,50 € που αποτελεί εισόδημα από γνωστή πηγή, για τους λόγους που αναφέρονται στο σκεπτικό της παρούσας.

B. Την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

- 3) Της υπ' αριθμ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων οικον. έτους 2013,
- 4) Της υπ' αριθμ./2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων φορολογικού έτους 2014 και,
- 5) Της υπ' αριθμ./2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων φορολογικού έτους 2015.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

A. ΕΙΣΟΔΗΜΑ:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012– 31/12/2012	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	8.121,79
Πρόστιμο άρθ. 58 και τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013 στο φόρο	7.558,95
Εισφορά αλληλεγγύης με την παρούσα απόφαση	697,10
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	16.377,84 €

Εισοδήματα 01/01/2013– 31/12/2013		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Υπόχρεου	0,00	29.692,77	21.937,77	21.937,77
	Της συζύγου	98.642,39	98.642,39	98.642,39	0,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	29.051,99	36.772,11	34.755,81	5.703,82
Προκαταβολή φόρου		15.978,59	15.978,59	15.978,59	0,00
Πρόστιμο άρθ. 58 και τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		0,00	7.185,12	5.308,55	5.308,55
Εισφορά Αλληλεγγύης		2.959,27	3.553,14	3.398,04	438,77
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		221,67	221,67	221,67	0,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών		48.211,52	63.710,63	59.662,66	11.451,14
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση		11.451,14 €			

01/01/2016– 31/12/2016	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	186,01	6.706,49	6.706,49	6.520,48
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	6.520,48 €			

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

Β. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΦΔ

Πρόστιμο ΚΦΔ άρθρου 54 ν. 4174/2013	Φορολογικό έτος 2014
	100,00 €

Πρόστιμο ΚΦΔ άρθρου 54 ν. 4174/2013	Φορολογικό έτος 2015
	100,00 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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