



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27/05/2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1275

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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'/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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 29/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά:

α) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012),

β) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013),

γ) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για το φορολογικό έτος 2014

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ., και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος για τα οικ. έτη 2013 και 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012) και το φορολογικό έτος 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, 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' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το οικ. έτος 2013, φόρος ποσού 42.599,44€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 39.930,48€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4.619,40€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 87.149,32€.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το οικ. έτος 2014, φόρος ποσού 10.392,28€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 5.591,05€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.598,81€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 17.582,13€.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2014, φόρος ποσού 6.514,92€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 651,49€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 789,69€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 7.956,10€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 28/12/2018 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθ. πρωτ. (με αρ. υπόθεσης και αριθ. εισ. πρωτ.) πληροφοριακή έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, που απεστάλη στη Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και αφορούσε σε προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντα από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/1994 ή του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013, ποσού 98.784,00€ στο οικ. έτος 2013, ποσού 39.970,30€ στο οικ. έτος 2014 και ποσού 19.742,18€ στο φορολογικό έτος 2014. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τα στοιχεία του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Α.Υ.Ο. 4105/2015) και την κρίση του ελέγχου, διαπιστώθηκαν πιστώσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα που θεωρήθηκαν πρωτογενείς καταθέσεις μη (επαρκώς) αιτιολογημένες, ως κάτωθι:

A/A	ΗΜΕΡΟΜ. ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝ/ΓΗΣ ΣΕ EURO	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	NOM	Αιτιολογία συναλλαγής
20	10/9/2012	6.340,00	ALPHA BANK		EUR	Κατάθεση χωρίς βιβλιάριο
21	11/9/2012	3.582,00	ALPHA BANK		EUR	Κατάθεση χωρίς βιβλιάριο
27	7/12/2012	10.450,00	ALPHA BANK		EUR	Κατάθεση χωρίς βιβλιάριο
28	10/12/2012	19.718,00	ALPHA BANK		EUR	Είσπραξη 8/12/2012
29	12/12/2012	8.730,00	ALPHA BANK		EUR	Κατάθεση χωρίς βιβλιάριο
30	13/12/2012	3.945,00	ALPHA BANK		EUR	Κατάθεση χωρίς βιβλιάριο
31	14/12/2012	15.879,00	ALPHA BANK		EUR	Κατάθεση χωρίς βιβλιάριο
32	17/12/2012	6.135,00	ALPHA BANK		EUR	15/12/2012
33	18/12/2012	13.005,00	ALPHA BANK		EUR	17/12/2012
34	19/12/2012	10.000,00	ALPHA BANK		EUR	18/12/2012
36	21/12/2012	1.000,00	ALPHA BANK		EUR	Κατάθεση χωρίς βιβλιάριο
ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ		98.784,00				
40	4/2/2013	500,00	EUROBANK		EUR	Κατάθεση μετρητών από ASP EB232AP
44	30/5/2013	1.000,00	EUROBANK		EUR	Κατάθεση μετρητών
50	2/9/2013	9.570,30	ALPHA BANK		EUR	Κατάθεση με βιβλιάριο
51	2/9/2013	10.000,00	ALPHA BANK		EUR	Κατάθεση με βιβλιάριο
53	30/9/2013	10.000,00	ALPHA BANK		EUR	Κατάθεση χωρίς βιβλιάριο
55	24/10/2013	3.000,00	ALPHA BANK		EUR	Κατάθεση με βιβλιάριο
56	30/10/2013	2.600,00	ALPHA BANK		EUR	Κατάθεση / ανάληψη σε λογαριασμό
57	31/10/2013	1.400,00	ALPHA BANK		EUR	Κατάθεση / ανάληψη σε λογαριασμό
61	29/11/2013	1.900,00	EUROBANK		EUR	Κατάθεση μετρητών
ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ		39.970,30				
65	27/1/2014	2.500,00	EUROBANK		EUR	Κατάθεση μετρητών
66	28/1/2014	2.500,00	ALPHA BANK		EUR	Κατάθεση μετρητών
70	7/3/2014	517,38	ALPHA BANK		EUR	
74	7/5/2014	1.129,00	ALPHA BANK		EUR	
75	7/5/2014	4.430,00	ALPHA BANK		EUR	
77	22/5/2014	951,00	ALPHA BANK		EUR	

78	28/5/2014	932,80	EUROBANK		EUR	Κατάθεση μετρητών
81	24/6/2014	100,00	ALPHA BANK		EUR	
84	30/7/2014	2.400,00	EUROBANK		EUR	Κατάθεση μετρητών
89	25/9/2014	2.400,00	EUROBANK		EUR	Κατάθεση μετρητών
94	17/11/2014	1.112,00	ALPHA BANK		EUR	
99	17/12/2014	670,00	ALPHA BANK		EUR	
100	23/12/2014	100,00	ALPHA BANK		EUR	
ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ		19.742,18				
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ		158.496,48				

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη αντιμετώπιση των εμβασμάτων σε κοινούς λογαριασμούς. Ο φορολογικός έλεγχος όφειλε να επιμερίσει τα ποσά στους συνδικαιούχους των λογαριασμών και να μην καταλογίσει το σύνολο των πιστώσεων στον προσφεύγοντα (ΠΟΛ.1033/2013 και ΠΟΛ.1228/2014). Μη νόμιμη αντιστροφή του βάρους απόδειξης.
2. Εσφαλμένος και μη νόμιμος καταλογισμός προσαύξησης περιουσίας. Εσφαλμένη εκτίμηση αποδείξεων. Αιτιολόγηση των φερόμενων από τον έλεγχο ως μη δικαιολογημένων πιστώσεων από τα δηλωθέντα εισοδήματα κεφάλαιο προηγούμενων ετών. Εμφανής πηγή και αιτία προέλευσης των καταθέσεων που προέρχονται από επανακαταθέσεις και διαθέσιμο εισόδημα. Ειδικότερα, οι πιστώσεις με α/α 20, 21, 27, 40, 50, 51, 53, 55, 56, 57, 61, 65, 66, 70, 74, 75, 77, 78, 81, 84, 89, 99 και 100 αφορούν σε επανακαταθέσεις αναληφθέντων χρηματικών ποσών. Η δε πίστωση με α/α 36 πραγματοποιήθηκε προς εξυπηρέτηση υποχρέωσης τρίτου. Επίσης, οι πιστώσεις με α/α 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 44 και 94 αφορούν σε δηλωθέντα εισοδήματα των ετών 2011, 2012, 2013 και 2014 και δη εισπράξεις μισθωμάτων σε μετρητά.

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

Επειδή, στο άρθρο 14 παρ. 1 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας*».

Επειδή, με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν.2238/94, έτσι όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν.3888/10, ορίζεται ότι: «*Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων*

επαγγελμαμάτων λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως 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 ελευθερίων επαγγελμαμάτων της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1095/2011 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010 και διευκρινίστηκε ότι σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμαμάτων της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση. 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 εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά. 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. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμαμάτων, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες

απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε..

Επειδή, με το άρθρο 21 παρ. 4 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «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 εισόδημα».

Επειδή, με το άρθρο 39 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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 το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας και της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. παρασχέθηκαν διευκρινήσεις σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, διευκρινίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4174/2013 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. 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.

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.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1175/2017 παρασχέθηκαν οδηγίες για την αντιμετώπιση θεμάτων ελέγχου προσαύξησης περιουσίας και διευκρινίστηκε 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 φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

Επειδή, με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση Σ.τ.Ε. (Τμ. Β') κρίθηκε ότι: «Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93). Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος

κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, σκέψεις 35-41), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17) 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 θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση[...] 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 ελλείψει 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. Η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 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 αναγκαίων, 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, εν προκειμένω, η φορολογική αρχή, κατόπιν ελέγχου που διενήργησε, διαπίστωσε την προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντα στα έτη 2012 – 2014, η οποία προήλθε από πιστώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, που δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς σύμφωνα με τον έλεγχο, με αποτέλεσμα να μην αποδεικνύεται ότι φορολογήθηκαν ή νόμιμα απαλλάχθηκαν του φόρου. Ειδικότερα, η προσαύξηση ανά έτος προσδιορίστηκε ως εξής:

ΕΤΟΣ	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΙΣΑ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ
2012	98.784,00 €
2013	39.970,30 €
2014	19.742,18 €

Επειδή, σε όλα τα καταθετήρια που προσκομίστηκαν στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και στην Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, καταθέτης φαίνεται είτε ο ίδιος ο προσφεύγων είτε ο , ο οποίος είναι στενός προσωπικός του φίλος και ενεργεί πάντα με εντολή του, στο όνομα και για λογαριασμό του. Το γεγονός αυτό αποτέλεσε την βάση για τον καταλογισμό των εν λόγω πιστώσεων εξ ολοκλήρου στον προσφεύγοντα αντί του ισομερούς επιμερισμού τους μεταξύ των συνδικαιούχων. Ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι όλες οι επίμαχες καταθέσεις, ανεξαρτήτως αν πρόκειται περί σημαντικού ποσού ή όχι, καλύπτονται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκόμισε ενιαίο πίνακα σχηματισμού διαθέσιμου κεφαλαίου των οικ. ετών 2003 – 2015, με τα δηλωθέντα εισοδήματα και χρηματικά ποσά που δεν αποτελούν εισόδημα, αφαιρουμένων των τεκμαρτών δαπανών και αγορών περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του ν.2238/1994 και 31 και 32 του ν.4172/2013, καθότι είναι μεγαλύτερες από τις καταχωρηθείσες ως πραγματικές στις οικείες δηλώσεις. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο του εν λόγω πίνακα και των καταχωρημένων στο σύστημα Taxis στοιχείων, σε συνδυασμό με τα στοιχεία του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Α.Υ.Ο. 4105/2015) για τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών κατά την 31/12/2011, 31/12/2012 και 31/12/2013, ώστε να διαπιστωθεί το ύψος των διαθέσιμων κεφαλαίων που βρίσκονταν εκτός τραπεζικού συστήματος, προκύπτουν τα κατωτέρω:

	31/12/2011	31/12/2012	31/12/2013
Διαθέσιμο κεφάλαιο (οικ. ετών 2003 – 2014)	1.535.648,63	1.519.995,52	1.652.112,06
Υπόλοιπο λογαριασμών (31/12)	56.320,82	551.155,92	244.306,82
Χρηματικά διαθέσιμα	1.479.327,81	968.839,60	1.407.805,24

Επειδή, ο έλεγχος, για την απόδειξη ύπαρξης προσαύξησης περιουσίας, αυθαιρέτως δεν λαμβάνει υπόψη τη δυνατότητα κάλυψης των πρωτογενών καταθέσεων από τα εναπομείναντα χρηματικά διαθέσιμα προηγούμενων ετών, βάσει του πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων

ετών που ο προσφεύγων προσκόμισε τόσο κατά το στάδιο της παροχής εξηγήσεων στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ όσο και την άσκηση από αυτόν του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης κατ' εφαρμογή του άρθρου 28 παρ. 1 του ν.4174/2013, σε συνδυασμό με τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών του στις 31 Δεκεμβρίου του προηγούμενου από το ελεγχόμενο έτος (31/12/2011, 31/12/2012 και 31/12/2013) ή την 1^η Ιανουαρίου του εκάστοτε ελεγχόμενου έτους, όπως προκύπτουν από τα στοιχεία του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Α.Υ.Ο. 4105/2015).

Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στη σκέψη 20 της απόφασης του ΣτΕ 884/2016, οι διατάξεις του εδαφίου α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 ερμηνευόμενες υπό το φως των επιταγών των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, έχουν την έννοια ότι, σε υπόθεση όπως η κρίσιμη, τα ποσά των οριζόμενων στα άρθρα 16 (παρ. 1 περιπτ. α, β, γ και θ) και 17 (περιπτ. γ) του ΚΦΕ τεκμαρτών δαπανών διαβίωσης και κτήσης περιουσιακών στοιχείων αφαιρούνται, κατ' αρχήν, από το δηλωθέν εισόδημα του αντίστοιχου οικονομικού έτους και επιπλέον, στο μέτρο που το υπερβαίνουν, από το κεφάλαιο που προέρχεται από οποιαδήποτε άλλη νόμιμη πηγή ή αιτία, το οποίο (εισόδημα ή κεφάλαιο) λαμβάνεται υπόψη για να δικαιολογήσει, εν όλω ή εν μέρει, την επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (ποσό τραπεζικής κατάθεσης). Τα ανωτέρω εν τούτοις τυγχάνουν εφαρμογής στην υπό κρίση περίπτωση, καίτοι με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περίπτ. ε' του ΚΦΔ υφίστατο η δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου και τις πραγματικές δαπάνες του προσφεύγοντα, τεχνική που δεν εφαρμόστηκε κατά την ελεγκτική διαδικασία.

Επειδή, εν προκειμένω, από τα εμφανιζόμενα ως μη αναλωθέντα εισοδήματα προηγούμενων ετών, σε συνδυασμό με τα (κατά πολύ μικρότερων ποσών) υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών στη λήξη των ετών που προηγούνται των ελεγχθέντων είναι πρόδηλη η ύπαρξη χρηματικών διαθεσίμων ικανών να καλύψουν τις υπό κρίση καταθέσεις έτους 2012, 2013 και 2014 του προσφεύγοντα.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί εσφαλμένης και αναιτιολόγητης κρίσης του ελέγχου, έχει νομικό έρεισμα και γίνεται αποδεκτός, ενώ παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./29.01.2019 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα:

1. την ακύρωση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,
2. την ακύρωση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και
3. την ακύρωση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος
οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012)

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Διαφορά φόρου	42.599,44 €	0,00 €	-42.599,44 €
Πρόστιμο άρθρου 58 & Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	39.930,48 €	0,00 €	-39.930,48 €
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	4.619,40 €	0,00 €	-4.619,40 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	87.149,32 €	0,00 €	-87.149,32 €

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος
οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013)

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Διαφορά φόρου	10.392,28 €	0,00 €	-10.392,28 €
Πρόστιμο άρθρου 58 & Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	5.591,05 €	0,00 €	-5.591,05 €
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	1.598,81 €	0,00 €	-1.598,81 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	17.582,13 €	0,00 €	-17.582,13 €

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος
φορολογικού έτους 2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Διαφορά φόρου	6.514,92 €	0,00 €	-6.514,92 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	651,49 €	0,00 €	-651,49 €
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	789,69 €	0,00 €	-789,69 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	7.956,10 €	0,00 €	-7.956,10 €

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

Ακριβές αντίγραφο
 Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
 Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ 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.