



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 01 / 07/ 2019

Αριθμός απόφασης: 2137

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)».

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

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

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

4. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ 1223056 ΕΙ 2019 ΕΜΠ 12-04-2019 1^{ov} υπόμνημα του προσφεύγοντα (σχετ.1-6).

5. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ 128474 ΕΙ 2019 ΕΜΠ 15-05-2019 2^ο υπόμνημα του προσφεύγοντα (σχετ.1-7).
6. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ 129398 ΕΙ 2019 ΕΜΠ 20-05-2019 3^ο υπόμνημα του προσφεύγοντα (σχετ.1-2).
7. Την με αριθμό 17/15-05-2019 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών περί παράτασης προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση επί της με ημερομηνία κατάθεσης 30/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής για τριάντα(30) ημέρες σύμφωνα με την παρ.5 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013.
8. Την από 30.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, ιατρού-ουρολόγου, κατοίκου Χανίων οδός ΤΚ 73100 με ΑΦΜ,κατά **α)** της υπ.αρ. /27-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **φόρου εισοδήματος** οικ. έτους 2013(Εισοδήματα 01/01/2012-31/12/2012),**β)** της υπ.αρ...../27-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **φόρου εισοδήματος** οικ. έτους 2014(Εισοδήματα 01/01/2013-31/12/2013), **γ)** της υπ.αρ. /27-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **φόρου εισοδήματος** φορολογικού έτους 2014(Εισοδήματα 01/01/2014-31/12/2014), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
9. Τις ως ανωτέρω αναφερόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η επανεξέταση και η ακύρωση τους. και την από 27.12.2018 έκθεση μερικού έλεγχου φορολογίας εισοδήματος, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
- 10.Τις απόψεις της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
- 11.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής, του, με ΑΦΜ, 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.αρ. /27-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού **φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013**(Εισοδήματα 01/01/2012-31/12/2012),καταλογίστηκε σε βάρος του φόρος εισοδήματος ποσόν 15.672,26 €, πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ΚΦΔ ποσόν 7.836,13 €, Τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ ποσόν 6.864,45 €, εισφορά αλληλεγγύης ποσόν 2.668,72 € ήτοι **συνολικό ποσόν ύψους 33.041,56 ευρώ.**
- Με την υπ.αρ. /27-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού **φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014**(Εισοδήματα 01/01/2013-31/12/2013),καταλογίστηκε σε βάρος του φόρος εισοδήματος ποσόν 21.456,24 €, πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ΚΦΔ ποσόν 10.728,12 €, Τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ ποσόν 8.301,42 €, εισφορά αλληλεγγύης ποσόν 3.772,18 € ήτοι **συνολικό ποσόν ύψους 44.257,96 ευρώ.**

- Με την υπ.αρ./27-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014(Εισοδήματα 01/01/2014-31/12/2014),καταλογίστηκε σε βάρος του φόρος εισοδήματος ποσόν 7.561,42 €, πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ΚΦΔ ποσόν 3.780,71 €, εισφορά αλληλεγγύης ποσόν 872,47 € ήτοι **συνολικό ποσόν ύψους 12.214,60 ευρώ.**

Από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) εκδόθηκε η υπ,αρ./13-08-2018 εντολή έλεγχου, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος των ετών 2012-2014 για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48 παρ.3 του Ν.2238/1994 και του άρθρου 21 παρ.4 του Ν.4172/2013 και κατόπιν επεξεργασίας του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Έλεγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.), με τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών από 01/01/2012-31/12/2014 διαπιστώθηκε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη για τα έτη 2012-2014, η οποία θεωρήθηκε ισόποση προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη αιτία, λογίστηκε ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίου επαγγέλματος και φορολογήθηκε με τις γενικές διατάξεις(όπως το οριστικό πόρισμα του ελεγχου-σελ.115 έκθεσης έλεγχου).

Επίσης, με την υπ.αρ./15-10-2018 εντολή έλεγχου, ο έλεγχος επεξεργάστηκε και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών από 01/01/2002-31/12/2011, προκειμένου να αντληθούν στοιχεία για τραπεζικούς λογαριασμούς προγενέστερων χρήσεων του προσφεύγοντα.(σελ. 2 έκθεσης έλεγχου).

Ο έλεγχος, κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αρ.πρωτ./28-06-2018 αίτημα παροχής πληροφοριών (άρθρο 14 ν.4174/2013)και την με αρ.πρωτ./20-04-2018 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18,19, και 72 παρ.18 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ.1 του ν.4512/2018.

Ο προσφεύγων, σε απάντηση του αιτήματος παροχής πληροφοριών, ανταποκρίθηκε με τα υπ.αριθ.πρωτ...../25-09-2018,...../28-11-2018 απαντητικά του έγγραφα με συνημμένα αποδεικτικά στοιχεία για την δικαιολόγηση των τραπεζικών κινήσεων.

Ο προσφεύγων, υπέβαλε τις με αριθμό/12-08-2013,/14-07-2014,/28-08-2015 αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (ηλεκτρονική υποβολή) με τις οποίες δήλωνε, τα ως άνω ελεγχόμενα έτη, εισοδήματα από ελευθέρια επαγγέλματα, μισθωτές υπηρεσίες, γεωργικές επιχειρήσεις, ακίνητα και εισοδήματα από μερίσματα-τόκους-δικαιώματα.

Επίσης, από την από 27-12-2018 έκθεση έλεγχου, δεν προκύπτει ότι ο προσφεύγων έχει υποβάλλει εκπρόθεσμες φορολογικές δηλώσεις, μετά την με αρ.πρωτ./20-04-2018

Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων της φορολογικής αρχής.

Ο έλεγχος, ύστερα από τα απαντητικά υπομνήματα και στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων, **προσδιόρισε** εισοδήματα, ως **προσαύξηση περιουσίας**(τραπεζικές καταθέσεις από άγνωστη πηγή η αιτία) του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994, **τα παρακάτω ποσά ως εξής:**

Έτος	Προσαύξηση περιουσίας άρθρο 48 παρ.3 Ν.238/1994
01/01/2012-31/12/2012	42.482,32 € (σελ.116 έκθεσης έλεγχου)
01/01/2013-31/12/2013	69.646,11 € (σελ.116 έκθεσης έλεγχου)
01/01/2014-31/12/2014	29.082,43 € (σελ.116 έκθεσης έλεγχου)

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Παράνομη η αντιστροφή του βάρους απόδειξης.
- 2) Εσφαλμένη η θεώρηση περί προσαύξησης περιουσίας κατά το μέρος των πιστώσεων που δικαιολογούνται από ανάλωση κεφαλαίοι προηγούμενων χρήσεων..
- 3) Εσφαλμένη η θεώρηση περί προσαύξησης περιουσίας κατά το μέρος των πιστώσεων που αφορούν σε επανακαταθέσεις ποσών.
- 4) Μη κατανομή των πιστώσεων σε κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς μεταξύ συνδικαιούχων.
5. Εσφαλμένη η θεώρηση περί προσαύξησης περιουσίας κατά το μέρος των πιστώσεων που προέρχονται από πώληση ελαιολάδου.

1) Ως προς τον ισχυρισμό περί παράνομης αντιστροφής του βάρους απόδειξης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 48 παρ.3 του Ν.2238/1994** (ΚΦΕ) ορίζεται ότι:

«3. Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών 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 προέλευσης της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση."».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 21 παρ.4 του Ν.4172/2013**(ΚΦΕ, ισχύς 01.01.2014) 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, σύμφωνα με την πολ.1175/2017 ορίζεται ότι:

«1. **Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας** κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, **στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού**, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ ? πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. 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, αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.[...]

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. [2238/1994](#) (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. [4172/2013](#) και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.»

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης του ΣΤΕ 884/2016 κρίθηκε ότι:

«8. Επειδή, η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού),[.....] συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος.[.....] 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. [.....]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 [.....]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα στο εξωτερικό, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. [4174/2013](#)) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν. [4174/2013](#)), [.....]

«12. Επειδή, η ανωτέρω διάταξη του εδαφίου β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ αφορά στη φορολόγηση ως εισοδήματος «προσαύξησης περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία». Ως «πηγή ή αιτία» της προσαύξησης της χρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου νοείται ο γενεσιουργός λόγος της εισαγωγής/ένταξης των αντίστοιχων ποσών στην περιουσία του[.....]

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, η αρμόδια ελκτική αρχή προέβει σε έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα κατόπιν επεξεργασίας του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Έλεγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.) και από την κίνηση των λογαριασμών, προσδιόρισε πρωτογενείς πιστώσεις ανά έτος συνολικού ποσού ως εξής:

Έτος	Ποσόν Πιστώσεων	
2012	96.223,96	Σελ.43-45 έκθεσης έλεγχου
2013	198.581,23	Σελ.45-49 έκθεσης έλεγχου
2014	82.018,28	Σελ.49-53 έκθεσης έλεγχου

Επειδή, ο έλεγχος για να διαπιστώσει την προέλευση των τραπεζικών καταθέσεων, ζήτησε διευκρινήσεις και προέβει σε ενέργειες, ήτοι:

- Κοινοποίησε το υπ.αρ./28-06-2018 αίτημα πληροφοριών (άρθρο 14 ν.4174/2013) στον προσφεύγοντα.
- Κοινοποίησε την με αρ.πρωτ./20-04-2018 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18,19, και 72 παρ.18 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ.1 του ν.4512/2018.
- Απέστειλε το με αρ.πρωτ./10-05-2018 έγγραφο στην Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης Δ.30(Τμήμα Α'),για παροχή στοιχείων του προσφεύγοντα.
- Απέστειλε το με αρ.πρωτ./20-12-2018 έγγραφο στην Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων-Τμήμα Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας για παροχή στοιχείων σχετικά με τον με αρ. τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα στην Ελβετία.
- Απέστειλε το με αρ.πρωτ./05-11-2018 έγγραφο στην Τράπεζα Πειραιώς για παροχή στοιχείων σχετικά με τον με την κίνηση(χρεώσεις) των λογαριασμών.

Επειδή, ο έλεγχος, έλαβε υπόψη τα στοιχεία των φορολογικών δηλώσεων που υπέβαλε ο προσφεύγων, τα με αρ. πρωτ./25-09-2018,/28-11-2018 απαντητικά υπομνήματα στο αίτημα παροχής πληροφοριών, την με αρ.πρωτ./24-12-2018 εγγραφή απάντηση στο υπ.αρ./03-12-2018(άρθρο 28 ν.4174/2013) Σημείωμα Διαπιστώσεων έλεγχου, καθώς και τα στοιχεία που είχε στην διάθεση του για τις ελεγχόμενες περιόδους κατ' εφαρμογή των διατάξεων της Πολ.1033/2014.

Επειδή, ύστερα από τα ανωτέρω, ο έλεγχος για κάθε μια πίστωση, έκρινε αιτιολογημένα, ότι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα δεν δικαιολογούν την προέλευση της κάθε πίστωσης(κατάθεσης),ήτοι συνολικού ποσού πιστώσεων ανά έτος ως εξής:

Έτος	Προσαύξηση περιουσίας άρθρο 48 παρ.3 Ν.238/1994
01/01/2012-31/12/2012	42.482,32 € (σελ.116 έκθεσης έλεγχου)
01/01/2013-31/12/2013	69.646,11 € (σελ.116 έκθεσης έλεγχου)
01/01/2014-31/12/2014	29.082,43 € (σελ.116 έκθεσης έλεγχου)

Συνεπώς, τα ανωτέρω ποσά των πρωτογενών πιστώσεων αποτελούν εισόδημα-προσαύξηση περιουσίας και **ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα** περί παράνομης αντιστροφής του βάρους **απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος**.

2) Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης θεώρησης προσαύξησης περιουσίας κατά το μέρος των πιστώσεων που δικαιολογούνται από ανάλωση κεφαλαίοι προηγούμενων χρήσεων.

Επειδή, ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει (σχετ. 2) πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου με έμμεσες τεχνικές, και αντίγραφα των φορολ. δηλώσεων οικ. ετών 2004-2012,διαχ. χρήσεων 2003-2011 (σχετ. 4) και **επικαλείται διαθέσιμο απόθεμα εις χειρας μετρητών(εκτός τραπεζικού συστήματος) βάσει δηλωθέντων εισοδημάτων την 31-12-2011 συνολικό ποσόν 44.470,55 €, (απόθεμα βάσει δηλωθέντων εισοδημάτων ποσόν 1.112.549,54 € μείον τραπεζικά υπόλοιπα σε καταθετικούς και προθεσμιακούς λογαριασμούς ποσόν 1.068.078,99 €),για τον προσδιορισμό της δυνατότητας ύπαρξης στα χέρια του ρευστών διαθεσίμων που προέρχονται από προηγούμενα του έλεγχου έτη.**

Επειδή, η δυνατότητα ύπαρξης ρευστών διαθεσίμων στα χέρια του φορολογούμενου είναι θέμα πραγματικό, το οποίο η φορολογική ελεγκτική υπηρεσία οφείλει να εξετάζει και να εκτιμά με βάση τα στοιχεία που βρίσκονται στη διάθεση της καθώς και με βάση τα στοιχεία και δεδομένα που θέτει υπόψη της ο ελεγχόμενος(πρβ). ΣτΕ 884/2016 σκ.20).

Επειδή, όπως αναφέρεται (σελ. 7) στην από 06-02-2019 με αρ.πρωτ.έκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., δεν έχουν δηλωθεί από τον προσφεύγοντα οι δόσεις, οι τόκοι και η αποπληρωμή των δανείων της χρήσης 2008 από την Τράπεζα Πειραιώς και η τοκοχρεωλυτική απόσβεση πιστωτικών καρτών ενώ εμφανίζονται στην εφαρμογή Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.),και ο έλεγχος σαν πραγματικά στοιχεία τα προσέθεσε στις πληρωμές δόσεων δανείων και πιστωτικών καρτών.

Ο έλεγχος σχημάτισε πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου με έμμεσες τεχνικές των χρήσεων 2003-2011 που επικαλείται και ο προσφεύγων, και αφού έλαβε υπόψη τα δηλωθέντα εισοδήματα, τα απαλλαγμένα η ειδικώς φορολογημένα εισοδήματα, τα έσοδα από πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων τα δάνεια που είχε συνάψει όπως αναγράφονται στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, τις αγορές περιουσιακών στοιχείων τις προσωπικές δαπάνες, ιατρικά κλπ, όπως εμφανίζονται στις δηλώσεις εισοδήματος, τις πληρωμές φόρων όπως εμφανίζονται στο ολοκληρωμένο πληροφοριακό σύστημα ΝΕΟΤΑΧΙΣ,τις πληρωμές πιστωτικών καρτών και δόσεων δανείων όπως εμφανίζονται στην εφαρμογή Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.), **προσδιόρισε το διαθέσιμο εισόδημα στο τέλος της χρήσης 2011 στο ποσόν των 323.339,63 €, ενώ το ποσόν στους τραπεζικούς λογαριασμούς (καταθετικούς + προθεσμιακούς) την 31/12/2011 ανερχόταν στο ποσόν των 1.132.236,97 €.**

Επομένως, το υπόλοιπο διαθέσιμο κεφάλαιο της 31-12-2011 υπολείπεται του συνολικού ποσού που είναι κατατεθειμένο στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα την ίδια ημερομηνία και ως εκ τούτου, ο **ισχυρισμός του προσφεύγοντα** ότι την 31-12-2011 το διαθέσιμο απόθεμα εις χείρας μετρητών (εκτός τραπεζικού συστήματος) ανέρχεται στο ποσόν των 44.470,55 €, **απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.**

3) Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης θεώρησης προσαύξησης περιουσίας κατά το μέρος των πιστώσεων που αφορούν σε επανακαταθέσεις ποσών.

Επειδή, με την αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας, ορίζεται ότι:

« 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.»

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι οι παρακάτω **αναλήψεις μετρητών** αφορούν σε επανακαταθέσεις μετρητών και συγκεκριμένα:

Α) Αναλήψεις μετρητών το έτος 2013 συνολικού ποσού 20.150,00 €

Ημερομηνία	Ποσόν €	Λογαριασμός	Τράπεζα	Προσκομισθέντα Παραστατικά
02-04-2013	8.500,00	.....	Πειραιώς	Ένταλμα πληρωμής Σχετ.3- Αρ.Πρωτ.ΔΕΔ..... ΕΙ 2019 ΕΜΠ
02-04-2013	6.650,00	.....	ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ	Απόδειξη ανάληψης Σχετ.5- Αρ.Πρωτ.ΔΕΔ..... ΕΙ 2019 ΕΜΠ
22-05-2013	5.000,00	.....	Millennium	Δελτίο ανάληψης Σχετ.2- Αρ.Πρωτ.ΔΕΔ..... ΕΙ 2019 ΕΜΠ
Σύνολο	20.150,00			

με τις οποίες δικαιολογούνται οι παρακάτω **καταθέσεις μετρητών** συνολικού ποσού 20.000,00 € :

Ημερομηνία	Ποσόν €	Λογαριασμός	Τράπεζα	Παρατηρήσεις
19-06-2013	2.500,00	.....	ΣΤΝ.ΧΑΝΙΩΝ	Σελ.101 έκθεσης έλεγχου.
12-07-2013	2.500,00	.....	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	Σελ.102 έκθεσης έλεγχου
11-09-2013	15.000,00	.....	PROBANK	Σελ.102 έκθεσης έλεγχου

Επειδή, στην έκθεση έλεγχου (σελ.70) αναφέρεται ότι οι ανωτέρω αναλήψεις μετρητών δεν συσχετίζονται σε εύλογο χρονικό διάστημα με άλλες πιστώσεις που ζητήθηκε να αιτιολογήσει ο προσφεύγων, αλλά με την κίνηση του υπ.αρ.επενδυτικού λογαριασμού του στη τράπεζα Πειραιώςμε πιστώσεις που μειώνουν το αρνητικό του υπόλοιπο την 02-04-2013 και την 22-05-2013 αντίστοιχα.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το αρνητικό υπόλοιπο του ανωτέρω επενδυτικού λογαριασμού μειώνεται στις 02-04-2013 και 22-05-2013 και αυτό οφείλεται σε εξαργύρωση του επενδυτικού προϊόντος(REPOS) και όχι σε επανακατάθεση μετρητών και με την υπό κρίση

ενδικοφανη προσφυγή προσκομίζει (**σχετ.5**) την κίνηση από 02/01/2009-17/12/2018 του λογ/σμου επενδυτήΧανιά της τράπεζας ΠΕΙΡΑΙΩΣ ΑΕΠΕΥ. Από την κίνηση φαίνεται ότι στις 2-4-2013 ο λογαριασμός πιστώνεται με το ποσόν των 7.394,26 € με αιτιολογία RETURN REPO 28/3/2013 και χρεώνεται με το ποσόν 7.394,21€ με αιτιολογία REPO επισ.3/4/2013.Επίσης στις 22-5-2013 ο λογαριασμός πιστώνεται με το ποσόν των 4.516,56 € με αιτιολογία RETURN REPO 21/5/2013 και χρεώνεται με το ποσόν 4.516,55 € με αιτιολογία REPO επισ.23/5/2013.Οι ενάρξεις και οι λήξεις προθεσμιακών καταθέσεων στο λογαριασμό αυτό λαμβάνουν χώρα συνεχώς και ολόκληρο το έτος 2012(και πριν).

Συνεπώς από την κίνηση του λογαριασμού προκύπτει ότι τις ημερομηνίες 02-04-2013 και 22-05-2013 το υπόλοιπο του δεν σχετίζεται με κατάθεση μετρητών, αλλά με εξαργύρωση προϊόντος REPOS, και ως εκ τούτου, **ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι από τις αναλήψεις μετρητών συνολικού ποσού 20.150,00€ του έτους 2013 δικαιολογούνται οι καταθέσεις μετρητών 19-06-2013 ποσόν 2500,00€, στις 12-07-2013 ποσόν 2500,00 € και στις 11-09-2013 ποσόν 15.000,00 €, ήτοι συνολικό ποσόν καταθέσεων 20.000,00 € γίνεται δεκτός.**

Ύστερα από τα ανωτέρω το φορολογητέο εισόδημα για την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 με βάση την παρούσα απόφαση προσδιορίζεται ως εξής:

Ελεγχόμενη περίοδος	Δήλωσης	Έλεγχου	Παρούσης Απόφασης	
01/01/2013-31/12/2013	46.727,17	116.373,28	96.373,28	

Β) Ανάλυση μετρητών το έτος 2014 ποσού 45.000,00 €

Ημερομηνία	Ποσόν €	Λογαριασμός	Τράπεζα	Σχετικό Παραστατικό
24-02-2014	45.000,00	.....	Πειραιώς	Ένταλμα Πληρωμής & (σελ.21 έκθεσης έλεγχου)
Σύνολο	45.000,00			

με την οποία δικαιολογούνται **ως επανακαταθέσεις όλες οι πιστώσεις** που έλαβαν χώρα από την 06.03.2014 και εφεξής.

Επειδή, οι καταθέσεις μετρητών που καταλόγισε ο έλεγχος ως προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή η αιτία, οι οποίες έγιναν μετά την ημερομηνία ανάληψης(24/02/2014) των 45.000,00 €, και συγκεκριμένα στο χρονικό διάστημα από 06/03/2014 έως 24/12/2014,ανέρχονται στο ποσόν των 23.153,96 € (σελ. 104-106 έκθεσης έλεγχου, Α/Α εγγραφών από 15 έως 67)..

Επειδή, στην έκθεση έλεγχου (σελ.20-21) αναφέρονται σε πίνακα, εκείνες οι χρεώσεις-αναληψεις μετρητών για τις οποίες ο έλεγχος, με το αρ.πρωτ./05-11-2018 έγγραφο του προς την τράπεζα Πειραιώς, ζήτησε τα παραστατικά, προκειμένου να διαπιστωθεί η πορεία των χρημάτων. Στις χρεώσεις-αναληψεις μετρητών του πίνακα του έλεγχου

περιλαμβάνεται και το ανωτέρω ποσόν ανάληψης **45.000,00 €**. Περαιτέρω από την υπό κρίση έκθεση έλεγχου δεν προκύπτει ότι η ανάληψη των 45.000,00 € σχετίζεται με άλλες πιστώσεις των τραπεζικών του λογαριασμών που έγιναν από την ημερομηνία ανάληψης (24/02/2014) και εφεξής.

Συνεπώς, **ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα** ότι οι πιστώσεις που έλαβαν χώρα από την 06.03.2014 και εφεξής, ήτοι συνολικό ποσό **23.153,96 €** (σελ. 104-106 έκθεσης έλεγχου, Α/Α εγγραφών από 15 έως 67), δικαιολογούνται **ως επανακαταθεσεις** από την ανάληψη των 45.000,00 € που έγινε στις 24/02/2014, **γίνεται δεκτός**.

Ύστερα από τα ανωτέρω το φορολογητέο εισόδημα για την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2014-31/12/2014 με βάση την παρούσα απόφαση προσδιορίζεται ως εξής:

Ελεγχόμενη περίοδος	Δήλωσης	Έλεγχου	Παρούσης Απόφασης	
01/01/2014-31/12/2014	58.056,71	87.139,14	63.985,18	

Γ) Αναλήψεις μετρητών έτους 2009 (προγενέστερο των ελεγχόμενων περιόδων 2012-2014)

Ημερομηνία	Ποσόν €	Λογαριασμός	Τράπεζα	Προσκομισθέντα Παραστατικά
26-01-2009	30.000,00	.....	ΑΤΕ	Ένταλμα πληρωμής (σχετ.1)αρ.πρωτ.ΔΕΔ.....ΕΙ2019ΕΜΠ 20-05-2019
20.03.2009	40.000,00	.....	ΧΑΝΙΩΝ	Ένταλμα πληρωμής (σχετ.1)αρ.πρωτ.ΔΕΔ.....ΕΙ2019ΕΜΠ 15-05-2019
09.06.2009	20.000,00	.....	ΧΑΝΙΩΝ	Ένταλμα πληρωμής (σχετ.1)αρ.πρωτ.ΔΕΔ.....ΕΙ2019ΕΜΠ 15-05-2019
29.07.2009	15.000,00	.....	ΧΑΝΙΩΝ	Ένταλμα πληρωμής (σχετ.1)αρ.πρωτ.ΔΕΔ.....ΕΙ2019ΕΜΠ 15-05-2019
Σύνολο	105.000,00			

Δ) Ανάληψη μετρητών έτους 2010 (προγενέστερο των ελεγχόμενων περιόδων 2012-2014)

Ημερομηνία	Ποσόν €	Λογαριασμός	Τράπεζα	Προσκομισθέντα Παραστατικά
27/04/2010	35.000,00	.....	ΑΤΕ	Ένταλμα πληρωμής (σχετ.2)αρ.πρωτ.ΔΕΔ.....ΕΙ2019ΕΜΠ

				20-05-2019

με τις οποίες δικαιολογούνται **καταθέσεις μετρητών** από τον ίδιο κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις 2012-2014(σελ.10 ενδικοφανούς προσφυγής):

Επειδή, από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία εκδόθηκε η υπ.αρ./15-10-2018 εντολή έλεγχου προκειμένου να αντληθούν στοιχεία για τραπεζικούς λογαριασμούς προγενέστερων των ελεγχόμενων χρήσεων και ο έλεγχος κατόπιν επεξεργασίας του Εδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Έλεγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.), επεξεργάστηκε τις κινήσεις των τραπεζικών συναλλαγών του προσφεύγοντα από την 01/01/2002 έως 31/12/2011. (σελ. 2 έκθεσης έλεγχου).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του έλεγχου για κάθε μια από τις ανωτέρω αναλήψεις του έτους 2009, όπως αυτές αναφέρονται στην έκθεση έλεγχου (σελ.71) κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες, ως εκ τούτου **ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα** ότι οι αναλήψεις συνολικού ποσού 105.000,00 € του έτους 2009 δικαιολογούν καταθέσεις(πιστώσεις) των ελεγχόμενων ετών 2012-2014, **απορρίπτεται ως αναπόδεικτος**.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του έλεγχου για κάθε μια ανάληψη του έτους 2010 που επικαλέστηκε ο προσφεύγων, όπως αυτές αναφέρονται στην έκθεση έλεγχου (σελ.59-60) κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες, καθώς από τον πίνακα των αναλήψεων - καταθέσεων για το διάστημα από 26-02-2010 έως 30-11-2011 προκύπτει ότι το σύνολο των αναλήψεων ανέρχεται στο ποσόν των 140.000,00 € ενώ το σύνολο των πιστώσεων ανέρχεται στο ποσόν των 161.029,80 €, δηλαδή οι αναλήψεις υπολείπονται των καταθέσεων κατά το ποσόν των 21.029,80 €.

Το ανωτέρω ποσόν ανάληψης 35.000,00 € που έγινε στις 27/04/2010 και επικαλείται ο προσφεύγων με το αρ, πρωτ. αρ.πρωτ.ΔΕΔ.....ΕΙ2019ΕΜΠ 20-05-2019 υπόμνημα του (σχετ.2) δεν συμπεριλαμβάνεται στον πίνακα του έλεγχου και ως εκ τούτου με το ποσόν αυτό καλύπτεται ποσόν καταθέσεων 21.029,80 €. που έγιναν μέχρι τις 30-11-2011.

Συνεπώς **ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα** ότι η ανάληψη των 35.000,00 € που έγινε στις 27-04-2010 δικαιολογεί καταθέσεις(πιστώσεις) των ελεγχόμενων ετών 2012-2014, **απορρίπτεται ως αναπόδεικτος**.

4) Ως προς τον ισχυρισμό περί μη κατανομής των πιστώσεων σε κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς μεταξύ συνδικαιούχων

Επειδή με το άρθρο 1 παρ. 1 & 2 του Ν.5638/1932 ορίζεται ότι: « 1. Χρηματική κατάθεση παρά τραπεζής εις ανοιχτόν λογαριασμόν επ' ονόματι δύο ή πλειοτέρων από κοινού (compte joint, joint

account) είναι εν τη εννοία του παρόντος νόμου η παρέχουσα τον όρον ότι του εκ ταύτης λογαριασμού δύναται να κάμνη χρήσιν, εν όλω ή εν μέρει, άνευ συμπράξεως των λοιπών, είτε εις, είτε τινές και πάντες κατ' ιδίαν οι δικαιούχοι.

2. Η χρηματική κατάθεσις περί ης η προηγούμενη παράγραφος επιτρέπεται να ενεργείται και εις κοινόν λογαριασμόν επί προθεσμία ή ταμειυτηρίου υπό προειδοποίησιν.».

Επειδή στην εγκύκλιο 1033/21-2-2013 παρ. 18 αναφέρεται ότι: « Για τους **κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς**, το ποσό του εμβάσματος **επιμερίζεται στους συνδικαιούχους καταρχήν ισομερώς** και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο.».

Επειδή στην εγκύκλιο 1228/15-10-2014 παρ. 3 αναφέρεται ότι: « Σε περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς, πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος.

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εκδίδεται εντολή ελέγχου σε όλα τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού και εφόσον συμμετέχει ανήλικος έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2238/1994 όπως ίσχυαν.

Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του. Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπεριστατωμένη (σχετ. διατ. άρθ. 28 και 64 Ν. 4174/2013).».

Επειδή, ο έλεγχος δεν επιμέρισε ποσά πιστώσεων που έχουν κατατεθεί σε τραπεζικούς λογαριασμούς με συνδικαιούχους τον προσφεύγοντα και τονκαι συγκεκριμένα:

Α)

Α/Α εγγραφής έλεγχου	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟΝ	ΤΡΑΠΕΖΑ	Παρατηρήσεις
3	16-01-2012	100,00	Πειραιώς	Σελ.98 έκθεσης έλεγχου
33	17-08-2012	11.200,00	Millenium	Σελ.99 έκθεσης έλεγχου

Επειδή, ο προσφεύγων με το αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ ΕΜΠ 15-05-2019 υπόμνημα του προσκομίζει (σχετ. 2) το **δελτίο κατάθεσης ποσού 11.200,00 €** που έγινε στις 17-08-2012 στο κατάστημα 707 Χανίων Τράπεζας Millenium στον λογαριασμό, προκύπτει ότι καταθέτης των χρημάτων είναι ο ίδιος ο προσφεύγων, συνεπώς πρέπει να δικαιολογήσει την προέλευση τους και επειδή **ο έλεγχος αιτιολογημένα δεν αποδέχτηκε τον ισχυρισμό του, ορθώς καταλόγισε το ποσόν αυτό στον προσφεύγοντα**. Επίσης για το ποσόν κατάθεσης των 100,00 € η αιτιολογία

του έλεγχου όπως αναφέρεται στην έκθεση έλεγχου(σελ.98) κρίνεται βάσιμη και πλήρως αιτιολογημένη, ορθώς το ποσόν αυτό καταλογίστηκε από τον έλεγχο στον προσφεύγοντα.

Β)

Α/Α εγγραφής έλεγχου	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟΝ	ΤΡΑΠΕΖΑ	Παρατηρήσεις
2	28-11-2013	4.000,00	Πειραιώς	Σελ.103 έκθεσης έλεγχου

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση έλεγχου (σελ. 103), για την αιτιολόγηση της ανωτέρω κατάθεσης(πίστωσης) μετρητών ο προσφεύγων επικαλέστηκε ότι αφορά μετρητά αποταμίευσης. Συνεπώς ο προσφεύγων ισχυρίστηκε στον έλεγχο, ότι ο ίδιος κατέθεσε τα χρήματα και επομένως αυτός πρέπει να δικαιολογήσει την προέλευση τους. Ως εκ τούτου ορθώς ο έλεγχος καταλόγισε το ποσό αυτό μόνο στον ίδιο τον προσφεύγοντα.

Γ)

Α/Α εγγραφής έλεγχου	Ημερομηνία	Ποσόν Συναλλαγής	Ποσόν που αναλογεί στον προσφεύγοντα	Παρατηρήσεις
2	31-01-2013	900,00 €	450,00 €	(σελ.100-101 έκθεσης έλεγχου)
15	02-05-2013	100,00 €	50,00 €	(σελ.100-101 έκθεσης έλεγχου)

Από τις ανωτέρω εγγραφές προκύπτει ότι ο έλεγχος δεν καταλόγισε ολόκληρο το ποσόν συναλλαγής(πίστωσης) στον προσφεύγοντα αλλά το επιμέρισε κατά το ήμισυ στον προσφεύγοντα(δυο δικαιούχοι).

Δ)

Α/Α εγγραφής έλεγχου	Ημερομηνία	Ποσόν Συναλλαγής	Ποσόν που αναλογεί στον προσφεύγοντα	Παρατηρήσεις
2	07-01-2014	500,00 €	500,00 €	(σελ.104 έκθεσης έλεγχου)

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση έλεγχου (σελ. 104), για την αιτιολόγηση της ανωτέρω κατάθεσης(πίστωσης)μετρητών ο προσφεύγων επικαλέστηκε ότι ο λογαριασμός GR EUROBANK είναι του γιου τουο οποίος είναι σπουδαστής, με συνδικαιούχο τον προσφεύγοντα, ότι ο ίδιος κατέθεσε τα χρήματα και αφορά μετρητά αποταμίευσης. Συνεπώς, ο προσφεύγων ισχυρίστηκε στον έλεγχο, ότι ο ίδιος κατέθεσε τα χρήματα και επομένως αυτός πρέπει να δικαιολογήσει την προέλευση τους. Ως εκ τούτου ορθώς ο έλεγχος καταλόγισε το ποσό μόνο στον ίδιο τον προσφεύγοντα.

Επειδή, με την παρούσα έγινε δεκτό ανωτέρω (ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί αναλήψεων και επανακαταθέσεων) ότι οι πιστώσεις που έλαβαν χώρα από την 06.03.2014 και εφεξής, ήτοι συνολικό ποσό **23.153,96 €** (σελ. 104-106 έκθεσης έλεγχου, Α/Α εγγραφών από 15 έως 67), δικαιολογούνται **ως επανακαταθέσεις** από την ανάληψη των 45.000,00 € που έγινε στις 24/02/2014.

Συνεπώς, ύστερα από τα ανωτέρω προκύπτει ότι σε εκείνες τις περιπτώσεις των πιστώσεων που έγιναν σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα με δικαιούχο και τον γιο του, αιτιολογημένα ο έλεγχος καταλόγισε το ποσόν της συναλλαγής στον ίδιο τον προσφεύγοντα.

5) Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης θεώρησης προσαύξησης περιουσίας κατά το μέρος των πιστώσεων που προέρχονται από πώληση ελαιολάδου

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 40 , 42 του ν.2238/1994(ΚΦΕ) ορίζεται ότι:

Άρθρο 40 Έννοια και απόκτηση του εισοδήματος

«1. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που προκύπτει σε κάθε οικονομικό ή γεωργικό έτος, κατά περίπτωση και αποκτάται από την εκμετάλλευση μιας ή περισσότερων γεωργικών επιχειρήσεων κάθε είδους, όπως είναι οι αγροτικές, κτηνοτροφικές, πτηνοτροφικές, μελισσοκομικές, σηροτροφικές, δασικές, αλιευτικές κ.λπ.».

Άρθρο 42 Προσδιορισμός καθαρού γεωργικού εισοδήματος

«1. Ως καθαρό γεωργικό εισόδημα, από οποιαδήποτε γεωργική δραστηριότητα, στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., θεωρείται η πρόσοδος από το έδαφος, το κεφάλαιο και την εργασία, από τη συμμετοχή τους στην παραγωγική δραστηριότητα μιας γεωργικής εκμετάλλευσης, η οποία προσδιορίζεται με αντικειμενική μέθοδο."

Για τον προσδιορισμό αυτόν λαμβάνεται υπόψη το καθαρό γεωργικό εισόδημα, όπως αυτό υπολογίζεται με βάση τις καθιερωμένες αρχές της γεωργικής λογιστικής, ανά στρέμμα και είδος προϊόντος ή κατά κεφαλή και είδος εκτρεφόμενου ζώου ή κατά άλλη μονάδα παραγωγής για ειδικές περιπτώσεις, επί τον αριθμό των στρεμμάτων ή των εκτρεφόμενων ζώων ή των άλλων μονάδων παραγωγής ή συνδυασμό αυτών.[.....]

5. Αν από τα τηρούμενα βιβλία ή στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, από τα οποία δεν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα, προκύπτει καθαρό γεωργικό εισόδημα, διαφορετικό από αυτό που προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο, λαμβάνεται υπόψη για τη φορολογία εισοδήματος το κατά περίπτωση προκύπτον μεγαλύτερο εισόδημα.»

Επειδή, ο προσφεύγων στα ελεγχόμενα οικ. έτη 2013-2014 (χρήσεις 2012-2013) και το φορολογικό έτος 2014(εισοδήματα 2014), **δήλωσε** πλην άλλων και **εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις** ως εξής:

Ελεγχόμενη περίοδος	Αρ. Δήλωσης	Εισόδημα από Γεωργικές Επιχειρήσεις	
01/01/2012 - 31/12/2012		359,93 €	Αντικειμενικό σύστημα
01/01/2013 - 31/12/2013		352,71	Αντικειμενικό σύστημα
01/01/2014 - 31/12/2014		-3.500,00	Ζημιά του ίδιου φορολογικού έτους από άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας.

Επειδή, ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει με το **αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2019 ΕΜΠ 12-04-2019 (σχετ. 1-6) υπόμνημα** του, Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών-Δελτίο Ποσοτικής Παραλαβής – Δελτίο Αποστολής του Αγροτικού Ελαιουργικού ΣυνεταιρισμούΑΦΜΒ' Δ.Ο.Υ.ΧΑΝΙΩΝ, ελαιοκομικής περιόδου από 2008 έως 2014, για ποσότητα ελαιολάδου που παρήγαγε και από την πώληση του αιτιολογείται μέρος των πιστώσεων που ο έλεγχος εσφαλμένα, όπως ισχυρίζεται, θεώρησε ως προσαύξηση περιουσίας.

Από τα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία(ΑΠΥ-ΔΠ-ΔΑ) παραγωγής λαδιού, προκύπτουν τα παρακάτω:

Έτος	Ποσότητα Ελαιολάδου που παρήχθη σε KGR	Ποσότητα Ελαιολάδου που παρελήφθη από το Ελαιουργείο προς Φύλαξη σε KGR	Ποσότητα Ελαιολάδου προς μεταφορά και παράδοση στον παραγωγό σε KGR.
2008 (σχετ.1)	3.755	3.410,56	17
2009 (σχετ.1,2)	5.102	4350,16	293
2010(σχετ.3,4)	5.449	4.682,09	155
2011(σχετ.4,5)	3.270	2.864,83	26,50
2012(σχετ.6)	3.950	3.476,96	15
Σύνολο	21.526	18.784,60	506,50

Επειδή, ο έλεγχος αποδέχτηκε (σελ.75 έκθεσης έλεγχου) ως έσοδα από την πώληση ποσότητας 300 KGR ελαιολάδου, το ποσόν των 1.540,00 € που κατατέθηκε στις 24/04/2012 στον τραπεζικό λογαριασμό ΕΤΕ, από τον Κον (ξάδερφος του προσφεύγοντα).

Επειδή, από τα ανωτέρω στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, δεν προκύπτει η πώληση της ποσότητας του Ελαιολάδου που παρελήφθη από το Ελαιουργείο προς Φύλαξη σε KGR 18.784,60, ούτε προκύπτει το πραγματικό έσοδο(εισόδημα) που εισέπραξε από την συνολική παραχθείσα ποσότητα ελαιολάδου, τόσο κατά τα ελεγχόμενα έτη

2012-2014, όσο και τα προηγούμενα έτη 2008-2011, και επειδή ο προσφεύγων δήλωσε εισοδήματα από γεωργικές επιχειρήσεις με το αντικειμενικό σύστημα κατά τα έτη 2012-2013 και ζημία κατά το έτος 2014.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι μέρος των πιστώσεων προέρχονται από πώληση ελαιολάδου, χωρίς να έχουν δηλωθεί τα έσοδα από την πώληση του ελαιολάδου και χωρίς να αναφέρει το ύψος των πιστώσεων που προέρχονται από την πώληση του ελαιολάδου, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ύστερα από τα ανωτέρω, γίνονται αποδεκτά τα ποσά πιστώσεων συνολικού ύψους 20.000,00€ για το έτος 2013 και 23.153,96 € για το έτος 2014 όπως αναφέρονται ανωτέρω στην παρούσα και προσδιορίζουμε το συνολικό φορολογητέο εισόδημα και τον αναλογούντα φόρο για τις διαχ. χρήσεις 2013 και 2014, ως εξής:

Οικ. έτος 2014 (Εισοδήματα 01/01/2013-31/12/2013)

Φορολογητέα εισοδήματα βάσει της παρούσας απόφασης:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2014	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
	Υπόχρεος.	Υπόχρεος.	Υπόχρεος.
Από Ακίνητα	931,20	931,20	931,20
Από Γεωργικές επιχειρήσεις	352,71	352,71	352,71
Από Μισθωτές Υπηρεσίες	17.257,20	17.257,20	17.257,20
Από Ελευθέρια Επαγγέλματα	28.186,06	97.832,17	77.832,17
Φορολογητέο Εισόδημα	46.727,17	116.373,28	96.373,28
Εισόδημα επιβολής εισφοράς αλληλεγγύης	82.126,08	151.772,19	131.772,19

Σημείωση:

- α) Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα ποσόν 28.186,06 €
 β) Εισοδήματα παρ.3 άρθρου 48 ν.2238/1994 ποσόν 49.646,11 €
 Σύνολο ποσόν 77.832,17 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό φόρου(ν.4110/2013) βάσει της παρούσας απόφασης:

		Δήλωσης	Έλεγχου	Παρούσης Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέο Εισόδημα	Υπόχρεου	46.727,17	116.373,28	96.373,28	49.646,11
	Πιστωτικό Ποσό	2.775,29	-----	-----	2.775,29

Φόρος	Χρεωστικό Ποσό	-----	18.680,95	12.080,95	12.080,95
Πρόστιμο άρθρο 58 ΚΦΔ (50% χ14.856,24)		-----	10.728,12	7.428,12	7.428,12
Τόκοι άρθρο 53 (53 μήνες χ 0,73% χ14.856,24)		-----	8.301,42	5.747,88	5.747,88
Εισφορά Αλληλεγγύης		2.298,70	6.070,88	5.270,89	2.972,19
Σύνολο με βάσει την παρούσα απόφαση					31.004,43

Ύστερα από τα ανωτέρω, τροποποιούμε την υπ. αρ./27-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (εισοδήματα 2013) και το οφειλόμενο ποσόν για καταβολή ανέρχεται στο ύψος των **31.004,43 €**.

Φορολογικό έτος 2014 (Εισοδήματα 01/01/2014-31/12/2014)

Φορολογητέα εισοδήματα βάσει της παρούσας απόφασης:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛ.ΕΤΟΣ 2014	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
	Υπόχρεος.	Υπόχρεος.	Υπόχρεος.
Ακίνητη Περιουσία	912,00	912,00	912,00
Τόκοι	46.698,97	46.698,97	46.698,97
Ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα	5.478,22	34.560,65	11.406,69
Μισθωτή εργασία-Συνταξεις	4.967,52	4.967,52	4.967,52
Φορολογητέο Εισόδημα	58.056,71	87.139,14	63.985,18
Εισόδημα επιβολής εισφοράς αλληλεγγύης	58.056,71	87.139,14	63.985,18

Σημείωση:

- α) Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα ποσόν 5.478,22 €
β) Εισοδήματα παρ.4 άρθρου 21 ν.4172/2013 ποσόν 5.928,47 €
Σύνολο ποσόν 11.406,69 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό φόρου (ν.4172/2013) βάσει της παρούσας απόφασης:

		Δήλωσης	Έλεγχου	Παρούσης Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέο Εισόδημα	Υπόχρεου	58.056,71	87.139,14	63.985,18	5.928,47
Φόρος	Πιστωτικό Ποσό	193,42	-----	-----	193,42
	Χρεωστικό Ποσό	-----	7.368,00	1.762,96	1.762,96
Πρόστιμο άρθρο 58 ΚΦΔ (50% χ1.956,38)				978,19	978,19

Εισφορά Αλληλεγγύης	1.710,96	2.583,43	1.919,56	208,60
Σύνολο με βάσει την παρούσα απόφαση				3.143,17

Έστερα από τα ανωτέρω, τροποποιούμε την υπ. αρ./27-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (εισοδήματα 2014) και το οφειλόμενο ποσόν για καταβολή ανέρχεται στο ύψος των 3.143,17 € .

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 30.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής **την τροποποίηση α)** της υπ.αρ./27-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **φόρου εισοδήματος** οικ. έτους 2014(Εισοδήματα 01/01/2013-31/12/2013),**β)**της υπ.αρ./27-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **φόρου εισοδήματος** φορολογικού έτους 2014(Εισοδήματα 01/01/2014-31/12/2014), και **την επικύρωση** της υπ.αρ./27-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **φόρου εισοδήματος** οικ. έτους 2013(Εισοδήματα 01/01/2012-31/12/2012)της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Φόρος Εισοδήματος & Εισφ. Αλληλεγγύης Εισοδήματα 01/01-31/12/2012 Συν ποσόν 33.041,57 €

Φόρος Εισοδήματος & Εισφ. Αλληλεγγύης Εισοδήματα 01/01-31/12/2013 Συν ποσόν 31.004,43 €

Φόρος Εισοδήματος & Εισφ. Αλληλεγγύης Εισοδήματα 01/01-31/12/2014 Συν ποσόν 3.143,17 €

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.