



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 559
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 29/06/2020

Αριθμός απόφασης: 1349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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. Την από 30/03/2020 Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75/30-03-2020), όπως κυρώθηκε με τον ν.4684/2020.

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **20/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, **ΑΦΜ:**, κατοίκου επί της οδού, κατά των υπ' αριθ./2019 και/2019 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικον. και φορολογ. έτους 2014 αντίστοιχα, (εισοδήματα 01/01-31/12/2013 και 01/01-31/12/2014), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις υπ' αριθ./2019 και/2019 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικον. και φορολογ. έτους 2014 αντίστοιχα, (εισοδήματα 01/01-31/12/2013 και 01/01-31/12/2014), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Τη με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2020 ΕΜΠ/2020 Κλήση προς ακρόαση μέσω υποβολής εγγραφών απόψεων καθώς και το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/2020 υπόμνημα του προσφεύγοντος.

8. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **20/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, **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:

1) Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2013), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 10.129,40€, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 10.388,71€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.619,10€, ήτοι συνολικό ποσό **22.137,21€**.

2) Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2014), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 24.348,10€, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 12.290,60€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.113,46€, ήτοι συνολικό ποσό **39.752,16€**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος προέκυψαν από το πόρισμα της από 20/12/2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ./...../2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα αριθμητικά δεδομένα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικον. και φορολογ. έτους 2014, τις τραπεζικές κινήσεις, τα απαντητικά υπομνήματα με τα συνημμένα δικαιολογητικά του προσφεύγοντος, έκρινε ότι πρωτογενείς καταθέσεις συνολικού ποσού **35.389,48€ και 73.221,29€** αποτελούν μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη για τις χρήσεις 2013 και 2014, αντίστοιχα, η οποία φορολογητέα ύλη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994 και του άρθρου 21§4 του ν.4172/2013 λογίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προβαλλόμενων πράξεων, άλλως την τροποποίηση των πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «αναιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας» ποσών μετρητών χρημάτων, τα οποία προέρχονται από προγενέστερη ανάληψη μετρητών χρημάτων. Συγκεκριμένα ο προσφεύγων επικαλείται ότι λόγω της σοβούσης οικονομικής κρίσεως και της επακόλουθης δυσπιστίας ως προς τη φερεγγυότητα και τη σταθερότητα του τραπεζικού συστήματος, προέβη στις 28/12/2012, σε ανάληψη μετρητών χρημάτων ύψους 300.000,00€ από τον υπ' αριθ. λογαριασμό της τράπεζας, όπως

προκύπτει από το δελτίο αναλήψεως, αντίγραφο του οποίου προσκόμισε στον έλεγχο. Εν συνεχεία από το ως άνω διαθέσιμο πόσο μετρητών χρημάτων προήλθαν, ως καταθέσεις μετρητών χρημάτων, οι ακόλουθες πιστώσεις:

- με α.α. 5, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15 και 16 στη χρήση 2013 συνολικού ποσού ύψους 35.254,67€
- με α.α. 19, 22, 24, 26, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42 και 43 στ έτος 2014 συνολικού ποσού ύψους 73.221,29€.

2. Εσφαλμένα, αναιτιολόγητα και παράνομα η φορολογική αρχή απέρριψε τον ως άνω ισχυρισμό επικαλούμενη ότι το ποσό της ανωτέρω ανάληψης χορηγήθηκε στην εταιρεία συμφερόντων του με την επωνυμία «.....» καθώς δεν ζήτησε να προσκομιστούν οι λογιστικές εγγραφές της ως άνω εταιρείας, δεν αναφέρει το ακριβές περιεχόμενο του εγγράφου που απέστειλε στη ούτε του εγγράφου που απάντησε η τράπεζα. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει αναλυτικά καθολικά και ημερολόγιο ταμείου της εταιρείας «.....».
3. Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «αναιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας» ποσών καταθέσεων μετρητών χρημάτων, τα οποία προέρχονται από διαθέσιμα εις χείρας του κεφάλαια προηγούμενων ετών. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επιφυλάσσεται να προσκομίσει ενώπιον της Υπηρεσίας μας Πίνακα μη Αναλωθέντος Κεφαλαίου Προηγούμενων Ετών κατά την 31/12/2012 και σύγκριση αυτού με τα υπόλοιπα των τραπεζικών του λογαριασμών κατά την 31/12/2012.

Επειδή, με το αριθ. πρωτ. **ΔΕΔ** **ΕΞ 2020 ΕΜΠ /4-5-2020** έγγραφο, η Υπηρεσία μας κάλεσε τον προσφεύγοντα προς υποβολή γραπτού υπομνήματος στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να εκθέσει τυχόν περαιτέρω απόψεις ως προς τα στοιχεία που επικαλείται στη προσφυγή του και ειδικότερα ως προς τον ισχυρισμό του ότι τα ποσά καταθέσεων μετρητών χρημάτων προέρχονται από διαθέσιμα εις χείρας του κεφάλαια προηγούμενων ετών. Επίσης, με το ως άνω έγγραφο του γνωρίσαμε τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου ετών 2003-2012, τον πίνακα υπολοίπων τραπεζικών λογαριασμών με 01/01/2013, όπως τα συνέταξε ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καθώς και το ακριβές περιεχόμενο της αλληλογραφίας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με την, σχετική με την κρινόμενη πίστωση των 300.000,00€ στις 28/12/2012.

Επειδή, με το αριθ. πρωτ. **ΔΕΔ** **ΕΙ 2020 ΕΜΠ/2020** υπόμνημά του ο προσφεύγων επικαλείται επιπροσθέτως τα κάτωθι:

Επί του 1^{ου} Λόγου Προσφυγής:

Προσκομίζει εκ νέου και επικαλείται τις λογιστικές εγγραφές της εταιρείας «.....» (*αναλυτικά καθολικά και ημερολόγιο ταμείου*), που προσκόμισε και με την Ενδικοφανή Προσφυγή του (**ΣΧΕΤ. 1, 2, 3**), με σφραγίδα της εταιρείας και υπογραφή του νομίμου εκπροσώπου αυτής.

Επί του 2^{ου} Λόγου Προσφυγής:

Κατά τον υπολογισμό του διαθέσιμου εις χείρας του ποσού μετρητών χρημάτων κατά την έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου, το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προέβη στα ακόλουθα ουσιώδη σφάλματα:

1. Ως προς τον υπολογισμό του μη αναλωθέντος κεφαλαίου προηγούμενων ετών, παρανόμως και εσφαλμένως αφαιρούνται και οι φερόμενοι ως καταβληθέντες φόροι, καίτοι τούτο ουδόλως προβλέπεται τόσο στις διατάξεις των άρθρων 30 επ. του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) όσο και στις σχετικές εκδοθείσες

ερμηνευτικές εγκυκλίους της Φορολογικής Διοικήσεως, ιδίως την ΠΟΛ. 1076/2015. Ούτε, εξ άλλου, ελέγχθηκε δυνάμει των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, ώστε ο ανωτέρω υπολογισμός να πραγματοποιείται με όρους αφορώντες στις έμμεσες τεχνικές.

2. Σχετικά με τον υπολογισμό των υπολοίπων των τραπεζικών λογαριασμών του κατά την 31-12-2012, εσφαλμένως και αυθαιρέτως ο έλεγχος αποδίδει στο πρόσωπό του το συνολικό ποσό αυτών, αγνοώντας το πραγματικό, πλήρως αποδεδειγμένο και καθ' όλα γνωστό σε αυτόν γεγονός της υπάρξεως συνδικαιούχων σε αυτούς. Η ύπαρξη συνδικαιούχων, μάλιστα, αφορά στη συντριπτική πλειοψηφία των εν λόγω λογαριασμών και σε πολλές περιπτώσεις αυτοί δεν είναι καν μόνο 2, αλλά και 3 ή 4. Συνακόλουθα, προσκομίζω και επικαλούμαι τον πίνακα, τον οποίο συνέταξε το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με σημειώσεις σχετικές με τον αληθή αριθμό των συνδικαιούχων των εν λόγω λογαριασμών και το αντίστοιχο υπόλοιπό τους, που αφορά στο πρόσωπό μου με βάση των αριθμό των συνδικαιούχων **(ΣΧΕΤ. 4)**.

3. Ο υπ' αριθμ. λογαριασμός της Τραπέζης (.....) έχει υπολογισθεί δύο (2) φορές.

4. Με βάση το οικονομικό μου προφίλ και τις εν γένει οικονομικές δυνάμεις του, παρίσταται αντίθετο σε κάθε έννοια λογικής και δεδομένων κοινής πείρας να υπολαμβάνει ο έλεγχος ότι δήθεν δεν είχε τη δυνατότητα να προβεί με διαθέσιμα εις χείρας μου μετρητά χρήματα σε καταθέσεις ποσών ύψους 35.254,67 Ευρώ στη χρήση 2013 και 73.221,29 Ευρώ στο φορολογικό έτος 2014, τη στιγμή, μάλιστα, που ουδεμία άλλη αναπαιολόγητη πίστωση ή έτερη παράβαση τυχόν διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο **48§3 του Ν. 2238/1994**, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010:

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

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **21 του ν. 4172/2013**, ορίζεται ότι:

« 1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισης της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με «τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία».

Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. ...

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, με τις διατάξεις της **ΠΟΛ. 1175/2017**: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» ορίζεται ότι:

«Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣτΕ, 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.

Σημειώνεται ότι 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.

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.[...]

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων 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).»

Επειδή, στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης ελέγχων μεταξύ άλλων αναφέρεται :

«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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1095/29.4.2011** του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 άρθρου 15 του ν. 3888/2010»:

«Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α΄ 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Ν.2238/1994, ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.

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 παράγραφο 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. ..., 5. ..., 6. ...,

7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν

εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.

9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφησης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. ...

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

12. Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος.»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1033/2013 στο άρθρο 1 ορίζεται ότι:

«1. Επικαλούμενα έτη για την ανάλωση κεφαλαίου.

Όπως έχει γίνει δεκτό με το υπ' αριθμ. 1087172/1642/Α0012/25.10.2005 έγγραφο της Δ/νσης φορολογίας εισοδήματος, τα έτη που επικαλείται ο φορολογούμενος για ανάλωση κεφαλαίου, πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φθάνουν μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Τα παραπάνω δεν ισχύουν κατά τα έτη που ο φορολογούμενος αποδεδειγμένα δεν ήταν υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, βάσει των κείμενων διατάξεων.»

Επειδή, στην Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ 1259/2014 ορίζεται:

«Με αφορμή ερωτήματα που έχουν τεθεί στις Υπηρεσίες μας, σας παρέχουμε τις κάτωθι οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή της ΠΟΛ 1050/17.02.2014 Απόφασης Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, με την οποία καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ', και ε', της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. [4174/2013](#) (ΦΕΚ Α'170) για το διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, όταν η πρώτη ελεγχόμενη χρήση είναι η 1/1-31/12/2000.

1. Αν ο ελεγχόμενος/νη, ο/η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών, δηλώνουν ότι την 31/12/1999 κατείχαν:

- υπόλοιπα τραπεζικών καταθέσεων σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα ή και
- επενδυτικά προϊόντα (μετοχές, ομόλογα, γeros έντοκα γραμμάτια, αμοιβαία κ.λπ.) ή και
- ακίνητα

και εφόσον αποδεικνύεται η κατοχή τους από επίσημα δικαιολογητικά (έγγραφα χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, αναλυτική κίνηση της μερίδας του από το Χ.Α., πινάκια ή οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό στοιχείο κ.λπ.).

Τότε, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών θα λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των υπολοίπων των τραπεζικών καταθέσεων την 31/12/1999, θα αναγράφεται δε στην ένδειξη «Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης» χωρίς να διερευνάται η ύπαρξη πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών (1999 και παλαιότερα).

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος, ο/η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών, δηλώνουν ότι την 31/12/1999 έχουν στην κατοχή τους εκτός των ανωτέρω και μετρητά, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών, θα ελέγχεται αν το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο των προηγούμενων ετών (1999 και παλαιότερα), είναι μικρότερο από το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων και των δηλωθέντων μετρητών, τότε τα δηλωθέντα μετρητά δεν θα αναγνωρίζονται ή θα περιορίζονται αναλόγως.

Σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση, θα αναγνωρίζονται τα υπόλοιπα των τραπεζικών καταθέσεων στις 31/12/1999 στο σύνολο τους και θα αναγράφονται στην ένδειξη "Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης".

Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου που προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών (1999 και παλαιότερα) λαμβάνονται υπόψη:

- από τα δηλωθέντα εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο ή που αποκτήθηκαν και δεν συμπεριλήφθηκαν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών, ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν, π.χ. έσοδα από τόκους, πωλητήρια συμβόλαια, δωρεές- κληρονομίες χρημάτων, δάνεια κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά,
- θα αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές (ακινήτων, Ε.Ι.Χ, επενδυτικών αγαθών , κ.λπ.) και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές).

Επισημαίνονται τα εξής:

- στα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται ακίνητα, μετοχές εισηγμένες ή μη, ομόλογα, έντοκα , αμοιβαία κ.λπ. τα οποία θα αποτιμώνται στην αξία κτήσης. Για τα επενδυτικά προϊόντα ο ελεγχόμενος, θα πρέπει να προσκομίσει σχετικά αποδεικτικά στοιχεία (αναλυτική κίνηση της μερίδας του από το Χ.Α., πινάκια ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο),
- αν ο ελεγχόμενος αποδεδειγμένα είχε στη κατοχή του στις 31/12/1999 επενδυτικά προϊόντα, και αυτά εκποιήθηκαν εντός των ελεγχόμενων χρήσεων, λαμβάνεται υπόψη το συνολικό τίμημα της πώλησης, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που προσκομίζονται από αυτόν (καρτέλα της αναλυτικής κίνησης του επενδυτή, πινάκια, συμφωνητικά, κ.λπ.)

Στην περίπτωση όπου εντός των ελεγχόμενων χρήσεων λαμβάνει χώρα αγορά / εκποίηση επενδυτικών προϊόντων, αναγράφεται η αξία κτήσης/πώλησης όπως προκύπτει από τα στοιχεία που προσκομίζονται από τον ελεγχόμενο (καρτέλα της αναλυτικής κίνησης του επενδυτή, πινάκια, συμφωνητικά, κ.λπ.) στην ένδειξη «Αγορά περιουσιακών στοιχείων» /«Έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων».

- οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους 2000, εφόσον ο φορολογούμενος ήταν αποδεδειγμένα υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος βάσει των κείμενων διατάξεων,
- κάθε σχετικό έγγραφο θα λαμβάνεται υπ όψιν εφόσον φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας.

2. Στον ελεγχόμενο θα πρέπει να επισημαίνεται η δυνατότητα αναγραφής διαθεσίμων μετρητών κατά την έναρξη ή τη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης όπως αναγράφεται και στην ΠΟΛ 1270/24/12/2013. Η μη αναγραφή ποσού μετρητών σε οποιαδήποτε ελεγχόμενη χρήση σημαίνει ότι τα μετρητά είναι μηδενικά και δεν αναγράφεται κανένα ποσό σε καμία άλλη ένδειξη των πινάκων.»

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 διάθεσή της [ΣτΕ 884/2016 (σκέψη 20)].

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1270/2013** Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων:

«... 4) Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, **το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης προκειμένου να γίνει δεκτό σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών** όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου των προηγούμενων ετών πριν το πρώτο ελεγχόμενο έτος (του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών) από τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο), όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές) όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία. Παρατήρηση: Όπου στην παρούσα μεθοδολογία αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές / οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές. Για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου **δεν υπάρχει περιορισμός όσον αφορά τα παρελθόντα έτη που εξετάζονται** προκειμένου να προσδιοριστεί το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, εφόσον βέβαια αυτό είναι δυνατό να διασταυρωθεί με τις φορολογικές δηλώσεις και τα στοιχεία που τηρούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του ελεγχόμενου ή με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, (π.χ. φορολογικές δηλώσεις παρελθόντων ετών συνοδευόμενες με τα εκκαθαριστικά σημειώματα, ή με απόδειξη κατάθεσης μέσω ταχυδρομείου, ή παραλαβής του αντιγράφου της δήλωσης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. κ.λπ.). Οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (προκειμένου να ληφθούν υπόψη στον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου) θα πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του πρώτου ελεγχόμενου έτους. Δεν αναζητούνται τα δικαιολογητικά για τα ποσά που είναι αναγεγραμμένα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών και τα οποία χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών. **Έσοδα αποκτηθέντα και μη συμπεριληφθέντα στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών** του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν, π.χ. έσοδα από τόκους, από πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς-

κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο **θα λαμβάνονται υπ όψιν εφόσον φέρουν βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. ...».**

Επειδή στο άρθρο 64 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«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 επίσης στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

«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, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος εισοδήματος, στον προσφεύγοντα, δυνάμει της με αριθ./...../2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα του ως άνω ελέγχου, όπως καταγράφεται στην από 20/12/2019 έκθεση μερικού φορολογίας εισοδήματος, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα αριθμητικά δεδομένα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. και φορολογ. έτους 2014, τις τραπεζικές κινήσεις, τα απαντητικά υπομνήματα με τα συνημμένα δικαιολογητικά του προσφεύγοντος, έκρινε ότι πρωτογενείς καταθέσεις συνολικού ποσού **35.389,48€ και 73.221,29€** αποτελούν μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη για τις χρήσεις 2013 και 2014, αντίστοιχα, η οποία φορολογητέα ύλη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994 και του άρθρου 21§4 του ν.4172/2013 λογίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

Ως προς τον 1^ο και 2^ο ισχυρισμό

Επειδή, τόσο με το με αριθ. πρωτ./2019 υπόμνημά του επί του σημειώματος διαπιστώσεων όσο και με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι οι ακόλουθες πιστώσεις:

- με α.α. 5, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15 και 16 στη χρήση 2013 συνολικού ποσού ύψους 35.254,67€
- με α.α. 19, 22, 24, 26, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42 και 43 στη χρήση 2014 συνολικού ποσού ύψους 73.221,29€,

προέρχονται από προγενέστερη ανάληψη μετρητών χρημάτων, ύψους 300.000,00€ από τον υπ' αριθ. λογαριασμό της τράπεζας, όπως προκύπτει από το δελτίο αναλήψεως, αντίγραφο του οποίου προσκόμισε στον έλεγχο. Επίσης, ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα, ανατιολόγητα και παράνομα η φορολογική αρχή απέρριψε τον ως άνω ισχυρισμό επικαλούμενη ότι το ποσό της ανωτέρω ανάληψης χορηγήθηκε στην εταιρεία συμφερόντων του με την επωνυμία «.....» καθώς δεν ζήτησε να προσκομιστούν οι λογιστικές εγγραφές της ως άνω εταιρείας, δεν αναφέρει το ακριβές περιεχόμενο του εγγράφου που απέστειλε στη Eurobank ούτε του εγγράφου που απάντησε η τράπεζα. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει αναλυτικά καθολικά και ημερολόγιο ταμείου της εταιρείας «.....».

Επειδή, όπως προκύπτει από τις σελίδες 28 και 29 της οικείας έκθεσης ελέγχου, η φορολογική αρχή προκειμένου να διερευνήσει τον ως άνω ισχυρισμό απέστειλε το με αριθ. πρωτ./2019 έγγραφο προς την Διεύθυνση Κανονιστικής Συμμόρφωσης της Τράπεζας με το οποίο ζήτησε το

παραστατικό της ανάληψης μετρητών ποσού 300.000,00€, στις 28/12/2012 από τον αριθμό λογαριασμό του προσφεύγοντος στη Τράπεζα καθώς και κάθε παραστατικό που συνδέεται με την εν λόγω συναλλαγή.

Επειδή, το ακριβές περιεχόμενο του ως άνω εγγράφου είναι το εξής:

«Από την υπηρεσία μας διενεργείτε έλεγχος με την με αριθ./...../2019 εντολή μερικού ελέγχου στον **του** με ΑΦΜ για τις χρήσεις 2013-2014.

Ο ανωτέρω έλεγχος γίνεται σύμφωνα και με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν 2238/94 Κ.Φ.Ε σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν 4172/2013. Κατόπιν τούτου, προκειμένου να διενεργήσουμε τον έλεγχο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 3 ν 4174/2013, παρακαλούμε να μας αποστείλετε το παραστατικό της ανάληψης μετρητών ποσού 300.000,00 € στις 28/12/2012 από τον με αριθμό λογαριασμό της και παρακαλούμε να μας γνωρίσετε αν ακολούθησε άλλη συναλλαγή και σε θετική περίπτωση να μας αποστείλετε το παραστατικό της συγκεκριμένης συναλλαγής.

Ευχαριστούμε εκ των προτέρων και παραμένουμε στην διάθεσή σας για τυχόν διευκρινίσεις.»

Επειδή, σε απάντηση του ως άνω εγγράφου, η Τράπεζα απέστειλε το με αριθ. πρωτ./2019 (ΑΠΟΡΡΗΤΟ) έγγραφό της, το οποίο έλαβε το αριθ. πρωτ./2019 από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., στο οποίο αναφέρονται τα κάτωθι:

«Σε απάντηση του ως άνω εγγράφου σας, αναφορικά με αντίγραφα συναλλαγών για το ερευνώμενο από εσάς φυσικό πρόσωπο, κατόπιν έρευνας που διενεργήσαμε στα αρχεία μας, σας γνωρίζουμε τα κάτωθι:

Επισυνάπτουμε αντίγραφα των ζητηθέντων παραστατικών, σχετικά με τα παραστατικά ανάληψης ή κατάθεσης εκτός από τα αναγραφόμενα στοιχεία των καταθετών που εμφανίζονται σε αυτά, δεν υπάρχουν περαιτέρω στοιχεία των προσώπων που πραγματοποίησαν τις συναλλαγές.

Παραμένουμε στη διάθεση σας για τυχόν περαιτέρω διευκρινήσεις».

Επειδή, από τα επισυναπτόμενα τραπεζικά παραστατικά προκύπτουν τα κάτωθι:

- ΔΕΛΤΙΟ ΑΝΑΛΗΨΗΣ ποσού 300.000,00€ την 28/12/2012 από τον ως άνω ελεγχόμενο λογαριασμό του προσφεύγοντος, με στοιχεία συναλλαγής:
Στοιχεία καταθέτη:
- ΔΕΛΤΙΟ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ ποσού 300.000,00€ την 28/12/2012 στον με αριθ. λογαριασμό με δικαιούχο την εταιρεία με την επωνυμία «.....», με στοιχεία συναλλαγής:
Υπογραφή καταθέτη:, σφραγίδα «.....».

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων προσκομίζει:

- εκτύπωση αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού 38.00.00.000 «Ταμείο» της εταιρίας από 27/12 έως 31/12/2012, (σχετ. 1) από την οποία προκύπτει πίστωση ποσού 300.000,00€ την 28/12/2012.
- Εκτύπωση αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού 38.03.00.0003 «Λ/σμος όψεως» της εταιρίας από 28/12 έως 31/12/2012, (σχετ. 3) από την οποία προκύπτει

χρέωση ποσού 300.000,00€ την 28/12/2012 και

- Εκτύπωση ημερολογίου γενικής λογιστικής, την 28/12/2012, της ως άνω εταιρείας (σχετ. 2), από την οποία προκύπτει η λογιστική εγγραφή.

Επειδή, ο έλεγχος των ως άνω λογιστικών εγγραφών αποτελεί αντικείμενο ετέρου ελέγχου.

Επειδή, επιπροσθέτως, αναφέρουμε ότι ο προσφεύγων στα αρχικά υπομνήματά του προκειμένου να αιτιολογήσει τις κρινόμενες πιστώσεις επικαλέστηκε διαφορετικό ισχυρισμό ότι προέρχονται από προγενέστερες αναλήψεις μετρητών χρημάτων, από λογαριασμούς στους οποίους δικαιούχοι είναι η σύζυγός του, οι γονείς και η αδερφή της.

Επειδή, ο έλεγχος απέρριψε τον ως άνω ισχυρισμό αιτιολογημένα, βασισμένος στην αλληλογραφία που είχε με την, η οποία συσχέτισε τις κρινόμενες ως άνω δύο κινήσεις.

Ως προς τον 3ο ισχυρισμό

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι οι επίμαχες καταθέσεις μετρητών χρημάτων προέρχονται από διαθέσιμα εις χείρας του κεφάλαια προηγούμενων ετών. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επιφυλάσσεται να προσκομίσει ενώπιον της Υπηρεσίας μας Πίνακα μη Αναλωθέντος Κεφαλαίου Προηγούμενων Ετών κατά την 31/12/2012 και σύγκριση αυτού με τα υπόλοιπα των τραπεζικών του λογαριασμών κατά την 31/12/2012.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται τον ως άνω ισχυρισμό για πρώτη φορά με την υπό κρίση προσφυγή και προς τούτου του αποστείλαμε την ως άνω αναφερόμενη κλήση προς ακρόαση.

Επειδή, μέχρι την έκδοση της παρούσης απόφασης δεν έχει προσκομίσει πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών για να αιτιολογήσει τις καταλογιζόμενες καταθέσεις.

Επειδή, όπως προκύπτει από τη με αριθ. πρωτ./2020 έκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ο έλεγχος για λόγους χρηστής διοίκησης κατάρτισε πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου βάσει των πραγματικών εισοδημάτων και δαπανών του προσφεύγοντος από τον οποίο προκύπτει πραγματικό διαθέσιμο εισόδημα ύψους **745.500,87€, την 31/12/2012.**

Επειδή, με το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/2020 υπόμνημά του, ο προσφεύγων επικαλείται ότι: *«Ως προς τον υπολογισμό του μη αναλωθέντος κεφαλαίου προηγούμενων ετών, παρανόμως και εσφαλμένως αφαιρούνται και οι φερόμενοι ως καταβληθέντες φόροι, καίτοι τούτο ουδόλως προβλέπεται τόσο στις διατάξεις των άρθρων 30 επ. του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) όσο και στις σχετικές εκδοθείσες ερμηνευτικές εγκυκλίους της Φορολογικής Διοικήσεως, ιδίως την ΠΟΛ. 1076/2015. Ούτε, εξ άλλου, ελέγχθηκε δυνάμει των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, ώστε ο ανωτέρω υπολογισμός να πραγματοποιείται με όρους αφορώντες στις έμμεσες τεχνικές.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1270/2013, ο έλεγχος για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου οικογενειακού κεφαλαίου του προσφεύγοντος έλαβε υπόψη του τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο), όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος καθώς και τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές) όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.

Επειδή, οι καταβληθέντες φόροι είναι πραγματικά αναλωθέντα ποσά που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία, συνεπώς ορθώς ο έλεγχος τους αφαίρεσε κατά τον υπολογισμό του μη αναλωθέντος κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

Επειδή, η **Πολ. 1076/2016**, που επικαλείται ο προσφεύγων στο ως άνω υπόμνημά του έχει θέμα: «Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 30-34 Ν.4172/13)».

Επειδή, βάσει των ως άνω, με την παρούσα απόφαση γίνεται δεκτός ο πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. από τον οποίο προκύπτει πραγματικό διαθέσιμο οικογενειακό εισόδημα για τον προσφεύγοντα ύψους **745.500,87€, την 31/12/2012**.

Επειδή, εν συνεχεία, ο έλεγχος συνέκρινε το ως άνω διαθέσιμο εισόδημα με τα τραπεζικά υπόλοιπα του προσφεύγοντος, την 31/12/2012, τα οποία βάσει των ως άνω ανέρχονται σε ποσό ύψους **1.316.426,18€**, συνεπώς είναι μεγαλύτερα από το πραγματικό διαθέσιμο οικογενειακό εισόδημα του και δεν αποδεικνύεται η δυνατότητα του να έχει διαθέσιμο κεφάλαιο εις χείρας του.

Επειδή, με το υπόμνημά του, ο προσφεύγων επικαλείται ότι ο έλεγχος εσφαλμένως και αυθαίρετως αποδίδει στο πρόσωπό του το ως άνω ποσό, αγνοώντας το πραγματικό, πλήρως αποδεδειγμένο και καθ' όλα γνωστό σε αυτόν γεγονός της υπάρξεως συνδικαιούχων σε αυτούς.

Επειδή, κατόπιν νεότερης επικοινωνίας μας (μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου) με τον έλεγχο, μας γνώρισε τους συνδικαιούχους του κάθε τραπεζικού λογαριασμού που παρουσιάζει υπόλοιπο την 01/01/2013 και το ποσό που αντιστοιχεί στον καθένα, τα οποία έχουν συνοπτικά ως εξής:

.....	 (σύζυγος)	 (γιος)	 (κόρη)	Σύνολο
232.961,81€	349.016,75€	303.471,25€	296.276,90€	1.181.726,71€

Επίσης, ο έλεγχος μας απέστειλε πίνακες ανάλωσης κεφαλαίου των συνδικαιούχων στους λογαριασμούς παιδιών του προσφεύγοντος και από τους οποίους προκύπτει πραγματικό διαθέσιμο εισόδημα την 31/12/2012 ύψους 143.684,79€ και 66.443,83€, αντίστοιχα.

Επειδή, προκειμένου να προσδιοριστεί το πραγματικό διαθέσιμο εισόδημα του προσφεύγοντος την 31/12/2012 ύψους 745.500,87€ ελήφθησαν υπόψη τα εισοδήματα τόσο του ίδιου όσο και της συζύγου του, ήτοι τα οικογενειακά εισοδήματά τους, ως εκ τούτου πρέπει το ποσό αυτό να συγκριθεί καταρχάς με τα τραπεζικά υπόλοιπα που αντιστοιχούν στον ίδιο και στη σύζυγό του, ήτοι ποσό 581.978,6€

Επειδή, από τα ως άνω προκύπτει ότι τα τραπεζικά υπόλοιπα που αντιστοιχούν στα παιδιά του είναι σημαντικά υψηλότερα από τα πραγματικά διαθέσιμα εισοδήματά τους την 31/12/2012.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση κατά τον έλεγχο των κρινόμενων καταθέσεων, ο προσφεύγων ούτε στον έλεγχο ούτε με την υπό κρίση προσφυγή επικαλέστηκε την ύπαρξη συνδικαιούχων, δεχόμενος ότι οι εν λόγω καταθέσεις αφορούν τον ίδιο αποκλειστικά.

Επειδή, βάσει των ως άνω, ο προσφεύγων δεν απέδειξε ότι το πραγματικό διαθέσιμο οικογενειακό του εισόδημα είναι μεγαλύτερο από το ύψος των τραπεζικών του υπολοίπων.

Συνεπώς, ο προσφεύγων δεν απέδειξε την πηγή και την αιτία προέλευσης των επίμαχων καταθέσεων και οι ισχυρισμοί του απορρίπτονται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 20/12/2019 οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ορθώς ο Προϊστάμενος προέβη στην έκδοσή τους.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **20/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, **ΑΦΜ:**

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

ΕΙΣΟΔΗΜΑ:

Οικον. έτος 2014 (Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2013):

	Βάσει ελέγχου
Φόρος Εισοδήματος	10.129,40 €
Πρόσθετος φόρος	10.388,71 €
Εισφορά αλληλεγγύης	1.619,10 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	22.137,21 €

Φορολογικό έτος 2014 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2014)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου
Φόρος Εισοδήματος	24.348,10 €
Πρόσθετος φόρος	12.290,60 €
Εισφορά αλληλεγγύης	3.113,46 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	39.752,16 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.