



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/10/2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Αριθμός απόφασης: 3728

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 213 1604553  
E-mail : ded.ath@aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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.

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1049/2021 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 984/12-03-2021).

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **26/04/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., ....., κατά της υπ' αριθμ. .... /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2014.

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 26/04/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., ΑΦΜ ....., η οποία υπεβλήθη 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:

#### ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. ....../2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 119.955,52 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ύψους 59.977,76 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 14.861,62 €, ήτοι συνολικό ποσό **194.794,90 €**.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 28/12/2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ. ....../2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Ελέγχου, από τον έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών που συμμετέχει ο προσφεύγων ως δικαιούχος ή συνδικαιούχος και τηρούνται σε πιστωτικά ιδρύματα της χώρας και ο οποίος πραγματοποιήθηκε από το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, διαπιστώθηκαν για τη χρήση 2014 συνολικά είκοσι τέσσερις (24) καταθέσεις/πιστώσεις συνολικού ύψους **366.328,20 €**, οι οποίες κρίθηκαν από τον έλεγχο «πρωτογενείς» και για τις οποίες δεν αιτιολογήθηκε η προέλευσή τους. Μεταξύ των εν λόγω «πρωτογενών» καταθέσεων/πιστώσεων είναι και:

- δέκα (10) καταθέσεις/πιστώσεις, για τις οποίες δεν έγινε δεκτός από τον έλεγχο ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι πρόκειται για καταθέσεις μετρητών που κατείχε εις χείρας του και προέρχονται από ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του της κρινόμενης περιόδου αλλά και από φορολογηθέντα κέρδη παρελθόντων ετών:

#### **Ποσό (€) που αναλογεί στον**

<b>A/A</b>	<b>Ποσό (€)</b>	<b>προσφεύγοντα</b>
5	61.000,00	30.500,00
6	18.000,00	9.000,00
7	11.650,00	5.825,00
9	20.000,00	10.000,00
10	50.000,00	25.000,00
11	14.000,00	7.000,00
13	61.150,00	30.575,00
17	20.000,00	10.000,00
21	80.000,00	40.000,00
23	7.500,00	3.750,00
<b>Σύνολο</b>	<b>343.300,00</b>	<b>171.650,00</b>

- τρεις (3) καταθέσεις/πιστώσεις, για τις οποίες δεν έγινε δεκτός από τον έλεγχο ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δε θα έπρεπε να του ζητηθεί η αιτιολόγησή τους, δεδομένου του μικρού ύψους τους:

#### **Ποσό (€) που αναλογεί στον**

<b>A/A</b>	<b>Ποσό (€)</b>	<b>προσφεύγοντα</b>
12	150,00	75,00
16	500,00	250,00

25	850,00	425,00
<b>Σύνολο</b>	<b>1.500,00</b>	<b>750,00</b>

- δύο (2) καταθέσεις/πιστώσεις, για τις οποίες δεν έγινε δεκτός από τον έλεγχο ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι πρόκειται για πιστώσεις από συγγενικά πρόσωπα, ήτοι είναι γνωστής προέλευσης:

Ποσό (€) που αναλογεί στον		
A/A	Ποσό (€)	προσφεύγοντα
15	2.671,00	1.335,50
20	43.150,00	21.575,00
<b>Σύνολο</b>	<b>45.821,00</b>	<b>22.910,50</b>

- τέσσερις (4) καταθέσεις/πιστώσεις, για τις οποίες ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα δικαιολογητικό στον έλεγχο:

Ποσό (€) που αναλογεί στον		
A/A	Ποσό (€)	προσφεύγοντα
26	20.000,00	20.000,00
27	20.000,00	20.000,00
28	19.000,00	19.000,00
29	46.000,00	46.000,00
<b>Σύνολο</b>	<b>105.000,00</b>	<b>105.000,00</b>

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

**1ος λόγος:** Αναφορικά με τις A/A 5,6,7,9,10,11,13,17,21,23 καταθέσεις/πιστώσεις, αυτές δικαιολογούνται πλήρως από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος, τα εισοδήματα του συνδικαιούχου-αδελφού του, αλλά και τα χρηματικά διαθέσιμα που είχε εκτός τραπεζικού συστήματος στις 31/12/2013.

**2ος λόγος:** Αναφορικά με τις A/A 12,16,25 καταθέσεις/πιστώσεις, για αυτές δε θα έπρεπε να ζητείται η αιτιολόγησή τους, δεδομένου του πολύ μικρού ύψους τους, σε σχέση και με τα δηλωθέντα εισοδήματα.

**3ος λόγος:** Αναφορικά με τις A/A 15,20 καταθέσεις/πιστώσεις, αυτές αφορούν σε πιστώσεις από συγγενικά πρόσωπα και συνεπώς δεν είναι άγνωστης προέλευσης.

**4ος λόγος:** Αναφορικά με τις A/A 26,27,28,29 καταθέσεις/πιστώσεις, αυτές αφορούν στο υπ' αριθμόν ...../2014 ΤΠΥ της επιχείρησης του προσφεύγοντα προς τον .....

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεν προβάλλει κάποιον ισχυρισμό αναφορικά με τις λοιπές καταθέσεις/πιστώσεις.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 21, παρ. 4 του Ν. 4172/2013 «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 το άρθρο 39 του Ν. 4174/2013 «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 την ΠΟΛ 1175/2017 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «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**», καθώς και ότι «Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωμία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωμίας ή κοινοπραξίας, **δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης**. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου».

Ως προς τον 1ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή** το ποσό που καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα ως προσαύξηση περιουσίας με βάση τις Α/Α 5,6,7,9,10,11,13,17,21,23 καταθέσεις/πιστώσεις ανέρχεται σε **171.650,00 €**.

**Επειδή** ο προσφεύγων προσκομίζει πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου των ετών 2005-2013, από όπου προκύπτει ότι είχε διαθέσιμο συσσωρευμένο εισόδημα προς ανάλωση ύψους 94.543,08 €, ισχυριζόμενος ότι από αυτό προκύπτει μέρος του ποσού που κατείχε εις χείρας του σε μορφή μετρητών και κατέθεσε στον τραπεζικό του λογαριασμό.

**Επειδή** η Υπηρεσία μας, βασιζόμενη στον πίνακα που προσκόμισε ο προσφεύγων, αλλά και στα στοιχεία που προκύπτουν από το σύστημα Taxis, συνέταξε διορθωμένο πίνακα ανάλωσης (επισυνάπτεται στο τέλος της παρούσας), από όπου προκύπτει ότι το διαθέσιμο συσσωρευμένο εισόδημα προς ανάλωση ανερχόταν σε **58.081,14 €**.

**Επειδή** όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 19), το υπόλοιπο των τραπεζικών λογαριασμών στις 31/12/2013 (01/01/2014) των οποίων ο προσφεύγων ήταν δικαιούχος/συνδικαιούχος ανερχόταν σε 26.883,63 €, με το ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα να ανέρχεται σε 13.746,31 €.

**Επειδή** με βάση τα ανωτέρω, το ποσό που ο προσφεύγων δύνατο να κατέχει εις χείρας του σε μορφή μετρητών ανερχόταν σε **44.334,83 €** (= 58.081,14 - 13.746,31 €).

**Επειδή** συνεπώς, γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα όσον αφορά στις κάτωθι καταθέσεις/πιστώσεις:

A/A	Ποσό (€)	Ποσό (€) που αναλογεί στον προσφεύγοντα
5	61.000,00	30.500,00
6	18.000,00	9.000,00
<b>Σύνολο</b>	<b>79.000,00</b>	<b>39.500,00</b>

καθώς και ένα μέρος της επόμενης κατά σειρά κατάθεσης/πίστωσης Α/Α 7 (5.825,00 €) και συγκεκριμένα το εναπομείναν ποσό από το συνολικό ανωτέρω ποσό που προκύπτει ότι

δικαιούτο να κατέχει εις χείρας του σε μορφή μετρητών, ήτοι **4.834,83 €** (= 44.334,83 - 39.500,00).

**Επειδή** ο προσφεύγων προσκομίζει επίσης το υποβληθέν Ε3 της κρινόμενης χρήσης, από όπου προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα από χονδρικές πωλήσεις ύψους 524.700,00 €, ισχυριζόμενος ότι τα υπόλοιπα ποσά που κατέθεσε, προέρχονται από τις επιμέρους πωλήσεις της επιχείρησής του εντός της χρήσης, τις οποίες εισέπραξε σε μετρητά (δηλ. πέραν αυτών που εξοφλήθηκαν μέσω επιταγών ή/και εμβασμάτων).

**Επειδή** σύμφωνα με το ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της ΓΓΔΕ, «...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...».

**Επειδή** με την ΠΟΛ 1175/2017 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, 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».

**Επειδή** εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο αναφορικά με την εξόφληση των απαιτήσεών του της χρήσης 2014 με μετρητά.

**Επειδή** όπως προκύπτει και από το προσκομιζόμενο έντυπο Ε3, το σύνολο των πωλήσεων της χρήσης ήταν χονδρικές, γεγονός που σημαίνει ότι με βάση την κοινή πείρα, η εξόφλησή τους από τους αντισυμβαλλομένους επιτηδευματίες δε γίνεται με μετρητά.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται **μερικώς αποδεκτός** και το ποσό που καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας, **μειώνεται κατά το ποσό των 44.334,83 €**.

#### Ως προς τον 2ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή** το ποσό που καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα ως προσαύξηση περιουσίας με βάση τις Α/Α 12,16,25 καταθέσεις/πιστώσεις ανέρχεται σε **750,00 €**.

A/A	Ποσό (€)	Ποσό (€) που αναλογεί στον προσφεύγοντα
12	150,00	75,00
16	500,00	250,00
25	850,00	425,00
<b>Σύνολο</b>	<b>1.500,00</b>	<b>750,00</b>

**Επειδή** ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δε θα έπρεπε να ζητείται η αιτιολόγησή τους, δεδομένου του πολύ μικρού ύψους τους, σε σχέση και με τα δηλωθέντα εισοδήματα.

**Επειδή** όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επ'αμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων:

«Α. 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 άρθρου 66 § 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 § 1 του ν. 4174/2013, ... 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, ...

**Β.** ... 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, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 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, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων.

**Γ.** Κατά την αρκούτως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελεύθεριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούτως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου...».

**Επειδή** με βάση την ως άνω Απόφαση του ΣτΕ 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 μπορεί ευχερώς και υποχρεούται να υποδείξει στη φορολογική αρχή την πηγή προέλευσης αυτών, τούτο δε, **δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης**. Επομένως, και μεν επιτρέπεται η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης υπέρ της φορολογικής διοίκησης, όχι όμως χωρίς όρια, δεδομένου ότι ως ασφαλιστική δικλείδα πρέπει να ζητούνται από το φορολογούμενο να αιτιολογήσει **τα μεγάλα ποσά**, τα οποία σε κάθε περίπτωση κρίνονται από τον έλεγχο μετά τη μελέτη του φακέλου της υπόθεσης. Επομένως, η διαπίστωση προσαύξησης περιουσίας πρέπει να εδράζεται σε **«μεγάλα ποσά» (ΣτΕ 884/2016)** για τα οποία ο φορολογούμενος οφείλει να γνωρίζει την πηγή προέλευσής τους. Η έννοια «μεγάλα ποσά» εξειδικεύεται κατά περίπτωση ανάλογα με το προφίλ και την οικονομική δυνατότητα του φορολογουμένου και ως εκ τούτου η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το επάγγελμά του, το είδος των εισοδημάτων του, την περιοδικότητα των καταθέσεών του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ το δε τιθέμενο όριο καταθέσεων πάνω από το οποίο θα πρέπει να ζητείται από τον φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας κατάθεσης πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος ουσιαστικά να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα.

**Επειδή** σύμφωνα με παλαιότερη θέση της Υπηρεσίας μας επί αντίστοιχης υπόθεσης (ΔΕΔ 1928/2018), δεν αποτελεί “μεγάλο ποσό” το όριο των 1.000,00 € αν πρόκειται για καταθέσεις σε ατομικό λογαριασμό, εφαρμοζόμενο όμως και επί του υπολοίπου της κατάθεσης που απομένει μετά την μερική αιτιολόγησή της, ενώ αν πρόκειται για κοινό λογαριασμό με τρεις συνδικαιούχους, δεν αποτελεί “μεγάλο ποσό” το ποσό των 3.000,00 €.

**Επειδή** η ΣτΕ 884/16 καλύπτει μόνο περιπτώσεις που χρήματα που κατέχονται ανά χείρας σε μορφή μετρητών κατατίθενται σε τραπεζικό λογαριασμό, και όχι λοιπές περιπτώσεις εμβασμάτων. **Επειδή** εν προκειμένω, από τις τρεις (3) ανωτέρω καταθέσεις/πιστώσεις που δεν αιτιολογήθηκαν, μόνο η Α/Α 12 (75,00 €) αφορά σε κατάθεση μετρητών.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται **μερικώς αποδεκτός** και το ποσό που καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας, **μειώνεται κατά το ποσό των 75,00 €.**

Ως προς τον 3ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή** το ποσό που καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα ως προσαύξηση περιουσίας με βάση τις Α/Α 15,20 καταθέσεις/πιστώσεις ανέρχεται σε **22.910,50 €.**

**Ποσό (€) που αναλογεί στον**

A/A	Ποσό (€)	προσφεύγοντα
15	2.671,00	1.335,50
20	43.150,00	21.575,00
<b>Σύνολο</b>	<b>45.821,00</b>	<b>22.910,50</b>

**Επειδή** ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αμφότερες οι καταθέσεις έγιναν από συγγενικά πρόσωπα και συνεπώς δεν είναι άγνωστης προέλευσης.

**Επειδή** σύμφωνα με το ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της ΓΓΔΕ, «σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, **πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.)».**

**Επειδή** όσον αφορά στην Α/Α 15 πίστωση, όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, αυτή αφορά σε κατάθεση μετρητών που έγινε από την ..... με Α.Φ.Μ. ...., η οποία τυγχάνει σύζυγος του αδελφού του προσφεύγοντος.

**Επειδή** όπως προκύπτει από το σύστημα Taxis, τα εισοδήματα της εν λόγω φορολογουμένης κατά τα τελευταία έτη πριν από, αλλά και κατά την ίδια την κρινόμενη χρήση ήταν τα κάτωθι:

Έτος	Ποσό (€)	
2010	3.190,00	(προστ. διαφορά δαπανών)
2011	2.500,00	(προστ. διαφορά δαπανών)
2012	0,00	
2013	0,00	
2014	3,49	
<b>Σύνολο</b>	<b>3,49</b>	

ήτοι, αυτή **δεν είχε πραγματικά εισοδήματα, ώστε να έχει τη δυνατότητα να κατέχει μετρητά εις χείρας της** προς κατάθεση στον τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος.

**Επειδή** όσον αφορά στην Α/Α 20 πίστωση, όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, αυτή αφορά σε κατάθεση μετρητών που έγινε από τον ..... ο οποίος τυγχάνει πατέρας του προσφεύγοντος.

Επειδή η εξέταση της δυνατότητας του εν λόγω φορολογουμένου να κατέχει μετρητά εις χείρας του προς κατάθεση στον τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, ήταν υποχρέωση του ελέγχου, γεγονός που δεν έλαβε χώρα.

Επειδή η Α/Α 20 πίστωση κρίνεται γνωστής προέλευσης, ενώ τυχόν υπαγωγή της σε φορολογία με βάση λοιπές διατάξεις (π.χ. δωρεά), αποτελεί αντικείμενο διαφορετικού ελέγχου.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται μερικώς αποδεκτός και το ποσό που καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας, μειώνεται κατά το ποσό των **21.575,00 €**.

Ως προς τον 4ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή το ποσό που καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα ως προσαύξηση περιουσίας με βάση τις Α/Α 26, 27, 28, 29 καταθέσεις/πιστώσεις ανέρχεται σε **105.000,00 €**.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αυτές αφορούν σε εξόφληση του υπ' αριθμόν ...../2014 ΤΠΥ της επιχείρησης του προσφεύγοντα προς τον ....., το οποίο και προσκομίζεται με την παρούσα.

Επειδή όπως προκύπτει από την Έκθεση Απόψεων του ελέγχου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς την Υπηρεσία μας, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη το ανωτέρω στοιχείο, εισηγείται την αποδοχή του εν λόγω ισχυρισμού του προσφεύγοντος.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός και το ποσό που καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας, μειώνεται κατά το ποσό των **105.000,00 €**.

**Συγκεντρωτικά, το ποσό της μείωσης της προσαύξησης περιουσίας με βάση την παρούσα απόφαση, ανέρχεται σε:**

	Ποσά (€)
Προσαύξηση περιουσίας βάσει ελέγχου	366.328,20
<i>Μείον: μειώσεις με βάση την παρούσα</i>	
1ος ισχυρισμός	44.334,83
2ος ισχυρισμός	75,00
3ος ισχυρισμός	21.575,00
4ος ισχυρισμός	105.000,00
<b>Προσαύξηση περιουσίας βάσει ΔΕΔ</b>	<b>195.343,37</b>

#### Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **26/04/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., ..... κατά της υπ' αριθμ. ....../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

Εισόδημα	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Μερίσματα-Τόκοι-Δικαιώματα	21,41 €	21,41 €	21,41 €	- €
Μισθωτή εργασία	- €	- €	- €	- €
Ακίνητη περιουσία	- €	- €	- €	- €
Επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθ. 21, παρ. 4 ΚΦΕ)	5.190,94 €	371.519,14 €	200.534,31 €	<b>195.343,37 €</b>
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών	3.587,65 €	- €		- <b>3.587,65 €</b>



<b>Σύνολο</b>	<b>8.800,00 €</b>	<b>371.540,55 €</b>	<b>200.555,72 €</b>	<b>191.755,72 €</b>
<b>Φόρος που αναλογεί</b>				
Μερίσματα-Τόκοι-Δικαιώματα	3,21 €	3,21 €	3,21 €	- €
Μισθωτή εργασία	- €	- €	- €	- €
Ακίνητη περιουσία	- €	- €	- €	
Επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθ. 21, παρ. 4 ΚΦΕ)	2.282,43 €	122.237,95 €	65.812,96 €	63.530,52 €
<b>Σύνολο</b>	<b>2.285,64 €</b>	<b>122.241,16 €</b>	<b>65.816,17 €</b>	<b>63.530,52 €</b>
Φόρος που παρακρατήθηκε	3,21 €	3,21 €	3,21 €	- €
Φόρος που προκαταβλήθηκε	1.625,00 €	1.625,00 €	1.625,00 €	
<b>Υπόλοιπο φόρου</b>	<b>657,43 €</b>	<b>120.612,95 €</b>	<b>64.187,96 €</b>	<b>63.530,52 €</b>
Πρόστιμο Άρθρου 58 ΚΦΔ (50%)		59.977,76 €	31.765,26 €	31.765,26 €
Εισφορά αλληλεγγύης	- €	14.861,62 €	8.022,23 €	8.022,23 €
Προκαταβολή φόρου επόμενου	1.255,34 €	1.255,34 €	1.255,34 €	
Τέλος επιτηδεύματος	650,00 €	650,00 €	650,00 €	
<b>Συνολικό ποσό για καταβολή</b>	<b>2.562,77 €</b>	<b>197.357,67 €</b>	<b>105.880,79 €</b>	<b>103.318,01 €</b>
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>		<b>194.794,90 €</b>	<b>103.318,01 €</b>	

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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

**Συνημμένα:** Πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου