



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 16.5.2023

Αριθμός απόφασης: 1178

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,  
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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),  
δ. Τη με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

**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 «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Τη με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., κατοίκου ....., και της .....κατοίκου ....., κατά της με αριθμό .....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ.

**5.** Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, και την οικεία έκθεση ελέγχου.

**6.** Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ.

**7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., και της .....η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό .....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 67.970,28 € (χρεωστικό έλεγχο 54.398,05 € + πιστωτικό δήλωσης 13.752,23 €), πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 33.985,14 €, διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 18.956,46 €, και διαφοράς φόρου πολυτελούς διαβίωσης ύψους 3.660,80 €.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από ..... εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ του ΚΕΦΟΜΕΠ.

Αναλυτικότερά, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου εισοδήματος διενεργήθηκε στα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος (ιατρός βιοπαθολόγος) και έλεγχος των πιστώσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος φορολογικών ετών 2016, 2017 και 2018. Παράλληλα διενεργήθηκε έλεγχος και στην προσφεύγουσα, σύζυγο του προσφεύγοντος, δεδομένου ότι ήταν συνδικαιούχος σε πλήθος τραπεζικών λογαριασμών που διατηρούσαν από κοινού με τον σύζυγό της.

Όσον αφορά τον διορθωτικό προσδιορισμό εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 που προσβάλλεται με την παρούσα προσφυγή, καταλογίστηκε από τον έλεγχο στον προσφεύγοντα διαφορά εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα / προσαύξηση συνολικού ύψους 204.569,81 € και διαφορά από μέρισμα αλλοδαπής προέλευσης ποσού 85,50 €, και στην προσφεύγουσα καταλογίστηκε διαφορά από μέρισμα αλλοδαπής προέλευσης ποσού 85,50 €.

Αναλυτικότερα οι διαφορές στο φορολογητέο εισόδημα είναι οι κάτωθι:

1. Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος διαφορές δαπανών ύψους 1.318,44 € καθώς σε τρεις περιπτώσεις, όπως αναλυτικά καταγράφονται στη σελ. 89 της έκθεσης, η καταχωρισμένη στα βιβλία αξία των τιμολογίων ήταν υψηλότερη σε σχέση με τη αναγραφόμενη στα προσκομισθέντα τιμολόγια αξία.
2. Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος δαπάνη ύψους 2.319,76 € καθώς δεν προσκομίσθηκε τραπεζικό αντίγραφο πληρωμής ούτε προκύπτει από τις τραπεζικές κινήσεις που έχει στη διάθεση του ο έλεγχος η εξόφληση μέσω τραπεζής.
3. Διαφορές από μέρισμα αλλοδαπής προέλευσης συνολικού ύψους 171,00 €, ήτοι 85,50 € στον προσφεύγοντα και 85,50 € στην προσφεύγουσα.
4. Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, προέκυψαν πιστώσεις προς αιτιολόγηση και μέρος των πιστώσεων του φορολογικού έτους 2018 αιτιολογήθηκαν από τον έλεγχο λαμβάνοντας υπόψη τα διαθέσιμα μετρητά εις χείρας κατόπιν υπολογισμού του υπολοίπου διαθέσιμου προς ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, όπως αυτό αναλύεται εκτενώς στις σελ. 71-85 της έκθεσης. Σύμφωνα με τα συγκεντρωτικά οριστικά αποτελέσματα στις σελ. 85-86 της έκθεσης, τελικά κρίθηκαν από τον έλεγχο ως ανατιολογήτες οι με α/α 73, 79, 82 πιστώσεις μετρητών στο φορολογικό έτος 2018, συνολικού ύψους 200.931,61 €, οι οποίες καταγράφονται στις σελ. 68-69 της έκθεσης:

ΤΡΑΠΕΖΑ	Αρ. Λογ.	Ημ/νία	Ποσό κατάθεσης σε €
.....	.....	.....	200.000 (η κατάθεση αυτή δεν έγινε δεκτή εν μέρει και για ποσό 91.731,61 ευρώ)
.....	.....	.....	100.200
.....	.....	.....	9.000
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>			<b>200.931,61 ευρώ</b>

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος καταλόγισε στον προσφεύγοντα το ποσό των 200.931,61 € ως εισόδημα από προσαύξηση στο φορολογικό έτος 2018.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, και την επιστροφή νομιμοτόκως του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013 και 39 του ΚΦΔ όσον αφορά τον χαρακτηρισμό ως μη δικαιολογημένης προσαύξησης περιουσίας, πιστώσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος συνολικού ποσού 200.931,61 €, φορολογικού έτους 2018, καθώς από όλα τα έγγραφα που προσκομίζονται αποδεικνύεται, με βάση και τους κανόνες περί εμμέσου αποδείξεως που ισχύουν στην προσαύξηση περιουσίας, ότι οι εν λόγω πιστώσεις προέρχονται από διαθέσιμα χρηματικά κεφάλαιά του σε μετρητά, που προϋφίσταντο των ελεγχθέντων φορολογικών ετών 2016-2018. Εν προκειμένω, το διαθέσιμο προς ανάλωση κεφάλαιο περιόδων έως 31.12.2001 πρέπει αντί του ποσού των 89.111,61 € που αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο να προσδιοριστεί στα 466.274,68 €, σύμφωνα με τον πίνακα ανάλωσης που προσκομίζεται με τη παρούσα προσφυγή, και έτσι το συνολικό διαθέσιμο προς ανάλωση οικογενειακό κεφάλαιο περιόδων έως 31.12.2015 πρέπει να προσδιοριστεί προσαυξημένο κατά ποσό (466.274,68 – 89.111,61 € =) 377.163,07 €, έναντι του ποσού των 1.083.435,33 € που προσδιόρισε ο έλεγχος και ειδικότερα να προσδιοριστεί στο ποσό των 1.460.598,40 €. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω αιτιολογούνται οι πιστώσεις μετρητών των 200.931,61 € ως επανακαταθέσεις ποσών προερχομένων από διαθέσιμο προς ανάλωση εισόδημα προηγούμενων ετών.

2. Όπως ρητά ορίζεται στην καταλογιστική πράξη η φορολογική Διοίκηση προτίθεται να προσαυξήσει τα σχετικά ποσά του καταλογισμού και με τόκο του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ., επιβλητέου επί του ποσού του κυρίου φόρου. Ωστόσο η διάταξη του άρθρου 53 παρ. 4 του Ν. ΚΦΔ, στο βαθμό που καθιστά τον προσδιορισμό του επιτοκίου υπολογισμού του τόκου εκπρόθεσμης καταβολής φορολογικής οφειλής, που προβλέπει το άρθρο αυτό, για τη μη εμπρόθεσμη καταβολή φόρων, αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης, αντίκειται στα άρθρα 78 παρ. 1 και 4 και 43 παρ. 2 του Συντάγματος.

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

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 21§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 29§4 του ν. 4172/2013: «Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)»

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ: «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** σύμφωνα με την ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.15 της ΓΓΔΕ: «Β' Προσαύξηση περιουσίας 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, 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. 2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, 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 τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. .... 5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. .... 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει

και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. 9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.»

**Επειδή**, 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 [...]

**Επειδή**, στο άρθρο 53 του ΚΦΔ 'Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής' ορίζεται ότι: «1. Αν οποιοδήποτε

ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο «από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας».

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.

2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογουμένου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού.

3. Τόκοι επί των τόκων δεν υπολογίζονται και δεν οφείλονται.

4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφαση του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 της υπ' αριθ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10-1-2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών 'Καθορισμός των επιτοκίων του άρθρου 53 του ν.4174/2013':

«Άρθρο 1 Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων που καταβάλλει ο φορολογούμενος κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 (Α' 170) ορίζεται ως το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία καταβολής του φόρου, πλέον οκτώ και πενήντα μίας (8,51) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως.

Άρθρο 2 Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 (Α' 170) που καταβάλλονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον πέντε και εβδομήντα πέντε (5,75) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως.

Άρθρο 3 Το επιτόκιο των ανωτέρω παραγράφων δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά μία (1) εκατοστιαία μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας.

Άρθρο 4 Η παρούσα απόφαση τίθεται σε ισχύ από 1.1.2014. ...»

**Επειδή** σύμφωνα με την αρ. Α.1153/2022 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών 'Τροποποίηση της υπό στοιχεία ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 31.12.2013 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών "Καθορισμός των επιτοκίων του άρθρου 53 του ν.4174/2013" (Β19/2014 και Β113/2014)':

«1. Το άρθρο 3 της υπό στοιχεία ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ/31.12.2013 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών «Καθορισμός των επιτοκίων του άρθρου 53 του ν. 4174/2013», αντικαθίσταται ως εξής:

«Άρθρο 3 Το επιτόκιο των άρθρων 1 και 2 της παρούσας δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (MRO) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά δύο (2) εκατοστιαίες μονάδες λαμβανομένου ως βάσης υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της παρούσας, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 4».

2. Κατ' εξαίρεση και για ένα έτος από την ημερομηνία δημοσίευσης της παρούσας απόφασης, το επιτόκιο των άρθρων 1 και 2 της υπό στοιχεία ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ/31.12.2013 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (Β' 19/2014 και Β'113/2014) δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (MRO) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά τέσσερις (4) εκατοστιαίες μονάδες λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ίσχυε κατά την 1η.1.2014.

3. Οι διατάξεις της παρούσας ισχύουν από 13.09.2022.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τα συγκεντρωτικά οριστικά αποτελέσματα της από ..... έκθεσης ελέγχου εισοδήματος του ΚΕΦΟΜΕΠ, από τον έλεγχο των πιστώσεων των τραπεζικών λογαριασμών προέκυψε ότι ήταν αναιτιολόγητες οι πιστώσεις μετρητών με α/α ....., μερικώς για ποσό 91.731,61 €, με α/α ..... ύψους 100.200,00 €, και με α/α ..... ύψους 9.000,00 €, φορολογικού έτους 2018, συνολικού ύψους 200.931,61 €, και τα εν λόγω ποσά καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα ως εισόδημα από προσάυξηση περιουσίας.

**Επειδή**, με την παρούσα προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός εσφαλμένα ο έλεγχος χαρακτήρισε ως αναιτιολόγητες τις ανωτέρω πιστώσεις καθώς πρόκειται για επανακαταθέσεις μετρητών που διέθετε εις χείρας από μη αναλωθέν κεφάλαιο παλαιότερων χρήσεων. Προς τούτο προσκομίζεται πίνακας ανάλωσης χρήσεων 1996-2001 βάσει του οποίου υπήρχε επιπλέον διαθέσιμο προς ανάλωση κεφάλαιο που δημιουργήθηκε στις εν λόγω χρήσεις ύψους 466.274,68 € που εσφαλμένα ο έλεγχος δεν είχε λάβει υπόψη.

**Επειδή**, για διενέργεια του ελέγχου, και την αιτιολόγηση μέρους των πιστώσεων του κρινόμενου φορολογικού έτους 2018, ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα διαθέσιμα μετρητά εις χείρας κατόπιν υπολογισμού του υπολοίπου διαθέσιμου προς ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, χρήσεων 2001-2015 καθώς και του κεφαλαίου που σχηματίστηκε στα φορολογικά έτη 2016 και 2017.

Ωστόσο, όπως προκύπτει από τον υπολογισμό του μη αναλωθέντος κεφαλαίου παλαιότερων χρήσεων στις σελ. 71-72 της έκθεσης ελέγχου, σε συνδυασμό με τα αναφερόμενα στο από ..... έγγραφο απόψεων του ΚΕΦΟΜΕΠ επί της παρούσας προσφυγής, ο έλεγχος, ενώ για τις χρήσεις 2002 και μετά υπολόγισε το σχηματισθέν μη αναλωθέν κεφάλαιο ανά έτος, για τις προγενέστερες χρήσεις, ήτοι για τις χρήσεις έως και τις 31.12.2001 δεν προέβη σε υπολογισμό του σχηματισθέντος κεφαλαίου ανά χρήση αλλά θεώρησε ότι το συνολικό μη αναλωθέν κεφάλαιο (των χρήσεων πριν από το 2002) ήταν ίσο με τα τραπεζικά υπόλοιπα των προσφευγόντων στις 31.12.2001 που ανήλθαν συνολικά στα 89.111,61 € (ήτοι 30.676,13 € για τον προσφεύγοντα και 58.435,48 € για την προσφεύγουσα - σύζυγό του). Σύμφωνα με το 24.1.2023 έγγραφο απόψεων ο έλεγχος προέβη στον ανωτέρω υπολογισμό «....με το σκεπτικό ότι την χρήση 2002 έχουμε αλλαγή νομίσματος και οι τραπεζικές καταθέσεις και τα τραπεζικά προϊόντα που ήταν σε δραχμές μετατράπηκαν αυτόματα σε ευρώ και όσοι είχαν διαθέσιμα μετρητά εκτός τραπεζικού συστήματος έπρεπε να τα πάνε στη τράπεζα για μετατροπή από δραχμές σε ευρώ.»

**Επειδή**, η θέση του ελέγχου ότι, λόγω της αλλαγής νομίσματος σε ευρώ το 2002, όσοι είχαν διαθέσιμα μετρητά εκτός τραπεζικού συστήματος έπρεπε μέχρι τις 31.12.2001 να τα καταθέσουν στη τράπεζα για μετατροπή από δραχμές σε ευρώ είναι αβάσιμη, κρίνεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε ότι το συνολικό μη αναλωθέν κεφάλαιο των χρήσεων πριν από το 2002 είναι ίσο με τα τραπεζικά υπόλοιπα των προσφευγόντων στις 31.12.2001 (που ανήλθαν συνολικά στα 89.111,61 €).

**Επειδή**, με την παρούσα προσφυγή οι προσφεύγοντες προσκομίζουν πίνακα ανάλωσης χρήσεων 1996-2001 βάσει του οποίου υπήρχε επιπλέον (διαθέσιμο προς ανάλωση κεφάλαιο που δημιουργήθηκε στις εν λόγω χρήσεις) ύψους 466.274,68 €, το οποίο, μετά την αφαίρεση του ποσού των 89.111,61 € που είχε υπολογίσει ο έλεγχος ως μη αναλωθέν κεφάλαιο των χρήσεων πριν από το 2002, ανέρχεται στα 377.163,07 €, που υπερκαλύπτουν το ποσό των 200.931,61 € που καταλόγισε ο έλεγχος ως αναπολόγητες πιστώσεις. Για την επίκληση του επιπλέον ποσού διαθέσιμου κεφαλαίου χρήσεων 1996-2001 ο προσφεύγων προσκομίζει τις αντίστοιχες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αλλά δεν προσκομίστηκαν τα εκκαθαριστικά. Ωστόσο, μόνο τα εκκαθαριστικά σημειώματα για φορολογικά έτη για τα οποία έχει συμπληρωθεί ο χρόνος παραγραφής αποτελούν πλήρη απόδειξη για τα αναγραφόμενα σε αυτά ποσά χωρίς να απαιτείται η προσκόμιση λοιπών δικαιολογητικών, ενώ τα δεδομένα των φορολογικών δηλώσεων που δεν αναγράφονται στα εκκαθαριστικά λαμβάνονται υπ' όψη μόνο μετά από διασταύρωση (σχετ. ΠΟΛ. 1076/2015). Επιπροσθέτως, τα έτη για τα οποία γίνεται επίκληση με σκοπό την ανάλωση θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φθάνουν μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Εν προκειμένω, από το υποσύστημα εισοδήματος του συστήματος TAXIS και από την εφαρμογή εισοδήματος φυσικών προσώπων της ΑΑΔΕ υπάρχουν εκκαθαριστικά για τις χρήσεις 1999, 2000 και 2001 και δεν υπάρχουν στοιχεία για τη χρήση 1998. Ως εκ τούτου, στην υπό κρίση περίπτωση μπορούν να ληφθούν υπόψη τα αναγραφόμενα ποσά για τις χρήσεις 1999, 2000 και 2001.

Λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα του προσκομισθέντος πίνακα για τις χρήσεις 1999, 2000 και 2001 καθώς και τα στοιχεία που καταγράφονται από ..... έγγραφο απόψεων του ΚΕΦΟΜΕΠ επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής αναφορικά με τον ανωτέρω προσκομισθέντα πίνακα ανάλωσης, το επιπλέον διαθέσιμο κεφάλαιο προς ανάλωση χρήσεων 1999, 2000 και 2001 που μπορεί να επικαλεστεί ο προσφεύγων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, προσδιορίζεται 162.379,54 € ως εξής:

ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΑΝΑΛΩΣΗΣ 1999-2001 ΒΑΣΕΙ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΕΝΤΟΣ ΠΙΝΑΚΑ: ΧΡΗΣΗ 1999 59.173,94 € ΧΡΗΣΗ 2000 49.193,76 € ΧΡΗΣΗ 2001 190.195,38 €	298.563,08 €
ΜΕΙΟΝ ΕΠΙΠΛΕΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΣΤΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΣΥΝΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗΚΑΝ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΕΝΤΑ ΠΙΝΑΚΑ (ΠΧ ΙΑΤΡΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ, ΕΝΟΙΚΙΑ, ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ ΚΛΠ)	27.009,99 €
ΜΕΙΟΝ ΦΟΡΟΙ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΝ ΛΟΓΩ ΠΕΡΙΟΔΟ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟ ..... ΕΚΘΕΣΗΣ ΑΠΟΨΕΩΝ ΕΠΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ	20.061,94 €
ΜΕΙΟΝ ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΕΙΧΕ ΗΔΗ ΣΥΝΥΠΟΛΟΓΙΣΕΙ Ο ΕΛΕΓΧΟΣ	89.111,61 €
ΕΠΙΠΛΕΟΝ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΡΟΣ ΑΝΑΛΩΣΗ ΓΙΑ ΧΡΗΣΕΙΣ 1999, 2000 ΚΑΙ 2001	162.379,54 €



Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, από τις χρήσεις 1999, 2000 και 2001 προκύπτει επιπλέον διαθέσιμο υπόλοιπο προς ανάλωση κεφάλαιο ύψους 162.379,54 €.

**Επειδή**, από τον υπό κρίση έλεγχο φορολογικού έτους 2018 κρίθηκαν ως αναπιολόγητες οι πιστώσεις μετρητών με α/α ..... (στις ..... στη ..... ύψους 200.000,00 € αναπιολόγητη για τα 91.731,61 €), ..... (στις ..... στη ..... ύψους 100.200 €) και ..... (στις ..... στην ..... ύψους 9.000 €), συνολικού ύψους 200.931,61 €. Όπως προκύπτει από τα αντίστοιχα καταθετήρια στην ..... και στην ..... τα ανωτέρω ποσά αφορούν καταθέσεις από τον ίδιο τον προσφεύγοντα σε λογαριασμούς του.

**Επειδή**, βάσει των ανωτέρω, κρίνεται ότι από τις ανωτέρω αναπιολόγητες πιστώσεις συνολικού ύψους 200.931,61 €, αιτιολογείται και δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό ποσό ύψους 162.379,54 €, και αντίστοιχα δεν αιτιολογείται και αποτελεί προσαύξηση περιουσίας ποσό ύψους 38.552,07 €.

**Επειδή**, με την υπό κρίση προσφυγή, προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι η διάταξη του άρθρου 53 παρ. 4 του ΚΦΔ, στο βαθμό που καθιστά τον προσδιορισμό του επιτοκίου υπολογισμού του τόκου εκπρόθεσμης καταβολής φορολογικής οφειλής, που προβλέπει το άρθρο αυτό, για τη μη εμπρόθεσμη καταβολή φόρων, αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης, αντίκειται στα άρθρα 78 παρ. 1 και 4 και 43 παρ. 2 του Συντάγματος.

Ωστόσο, με τις προσβαλλόμενες πράξεις δεν έχουν επιβληθεί τόκοι του άρθρου 53 του ΚΦΔ. Περαιτέρω, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε διαφορές ουσίας που αναφέρονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών. Σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

**Επειδή**, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω το εισόδημα για το φορολογικό έτος 2018 επαναπροσδιορίζεται ως εξής:

	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά ΔΕΔ-Δήλωσης
	Υπόχρεος	Σύζυγος	Υπόχρεος	Σύζυγος	Υπόχρεος	Σύζυγος	Υπόχρεος
Κατηγορία Εισοδήματος							
Ακίνητη περιουσία							
Τόκοι-Μερίσματα-Δικαιώματα			85,50 €	85,50 €	85,50 €	85,50 €	85,50 €
Επιχειρηματική Δραστηριότητα	67.699,17 €		71.337,37 €		71.337,37 €		3.638,20 €
Επιχειρηματική Δραστηριότητα - Προσαύξηση			200.931,61 €		38.552,07 €		<b>38.552,07 €</b>
Μισθωτή εργασία		8.180,88 €		8.180,88 €		8.180,88 €	
Φορολογητέο Εισόδημα	67.699,17 €	8.180,88 €	272.354,48 €	8.266,38 €	109.974,94 €	8.266,38 €	<b>42.275,77 €</b>
Αφορολόγητο – φορολογούμενο με ειδικό τρόπο			139,44 €	139,44 €	139,44 €	139,44 €	
Εισόδημα Επιβολής Εισφοράς Αλληλεγγύης	67.699,17 €	8.180,88 €	272.493,92 €	8.405,82 €	110.114,38 €	8.405,82 €	42.415,21 €

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, η φορολογική υποχρέωση εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 επαναπροσδιορίζεται ως κατωτέρω:

Φόρος βάσει ΔΕΔ		
	Υπόχρεος	Σύζυγος
Φόρος που αναλογεί	37.836,82	12,83
Φόρος που παρακρατήθηκε	37.036,86	
Φόρος προς καταβολή	799,96	12,83
Εισφορά Αλληλεγγύης	7.261,29	0

	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Ποσά ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ-Δήλωσης
Φορολογητέο Εισόδημα υπόχρεου	67.699,17 €	272.354,48 €	109.974,94 €	42.275,77 €
Φορολογητέο Εισόδημα συζύγου	8.180,88 €	8.266,38 €	8.266,38 €	
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό	-13.572,23 €	54.398,04 €	812,79 €	14.385,02 €
Πρόστιμο φόρου αρ. 58 ΚΦΔ		33.985,14 €	7.192,51 €	7.192,51 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	3.443,93 €	22.400,39 €	7.261,29 €	3.817,37 €
Τέλος επιτηδεύματος	650,00 €	650,00 €	650,00 €	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		3.660,80 €	3.660,80 €	3.660,80 €
Ποσό που επιστράφηκε	9.478,31 €	9.478,31 €	9.478,31 €	
Σύνολο φόρου για καταβολή		124.572,67 €	29.055,70 €	29.055,70 €

### Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., και της .....και την τροποποίηση της προσβαλλομένης πράξης σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

- Η υπ' αριθ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Ποσά ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ-Δήλωσης
Φορολογητέο Εισόδημα υπόχρεου	67.699,17 €	272.354,48 €	109.974,94 €	42.275,77 €
Φορολογητέο Εισόδημα συζύγου	8.180,88 €	8.266,38 €	8.266,38 €	
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό	-13.572,23 €	54.398,04 €	812,79 €	14.385,02 €
Πρόστιμο φόρου αρ. 58 ΚΦΔ		33.985,14 €	7.192,51 €	7.192,51 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	3.443,93 €	22.400,39 €	7.261,29 €	3.817,37 €
Τέλος επιτηδεύματος	650,00 €	650,00 €	650,00 €	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		3.660,80 €	3.660,80 €	3.660,80 €

Ποσό που επιστράφηκε	9.478,31 €	9.478,31 €	9.478,31 €	
Σύνολο φόρου για καταβολή		124.572,67 €	29.055,70 €	29.055,70 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης  
Επίλυσης Διαφορών  
Η Προϊστάμενη της  
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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

**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.