



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 29 / 05 / 2018

Αριθμός Απόφασης **2755**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)

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

δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»

ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

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

4. Την από **26/01/2018** και με αριθμ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ:**, κατοίκου Αθηνών, οδός, τ.κ 11632, κατά της υπ' αριθμ. /**28-12-2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικον. έτους **2012**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ΙΖ' Αθηνών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΙΖ' Αθηνών, καθώς και την από **28/12/2017** έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος**, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **26/01/2018** και με αριθ. πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** του, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, έγινε στις **29/12/2017**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με την υπ' αριθμ./**29-12-2016** **εντολή ελέγχου** γραφείου του προϊστάμενου της ΔΟΥ ΙΖ' Αθηνών, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος στον προσφεύγοντα, για τα οικονομικά έτη **2011 – 2014**, και τα φορολογικά έτη **2014-2015**, προκειμένου να διαπιστωθεί αν προκύπτει προσαύξηση της περιουσίας του κατά τα ανωτέρω έτη, από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, που δεν δικαιολογείται (άρθρο 48 § 3 ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 και ισχύει), σε εκτέλεση της υπ' αριθμ. **Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε. ΛΟ**/**2016** παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος.

Από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, οι οποίες ήρθαν σε γνώση του ελέγχου κατόπιν υποβολής σχετικού αιτήματος, καθώς και των λοιπών στοιχείων του φακέλου, προέκυψαν πιστώσεις μετρητών, μεταφορές χρηματικών ποσών κλπ κατά το χρονικό διάστημα **από 01/01/2010 έως 31/12/2015**. Οι πιστώσεις αυτές οι οποίες δεν συσχετίζονταν με χρεώσεις των τραπεζικών λογαριασμών και δεν προέκυπτε η αιτία τους, χαρακτηρίστηκαν από την ελέγχουσα φορολογική Αρχή ως **πρωτογενείς καταθέσεις**, για τις οποίες αφού ελήφθησαν υπόψη αφενός το υπόμνημα του προσφεύγοντος, καθώς και η απάντησή του επί του σημειώματος διαπιστώσεων, και αφετέρου α) η υπ' αριθμ. **ΔΕΛ Β 1136035/15-09-2017** (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, β) Οι αποφάσεις του **ΣτΕ 1738/2017** και **ΣτΕ 2934/2017** περί παραγραφής και γ) Οι υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1175, 1190, 1191 και 1192/2017 εγκύκλιοι του Διοικητή της ΑΑΔΕ, κατέληξε στο πόρισμά της, το οποίο μαζί με τις διαπιστώσεις του ελεγκτή, καταγράφονται στην από **28/12/2017** Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ίδιας Υπηρεσίας

Σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω έκθεσης ελέγχου, διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος για το έτος **2012**, ποσού **48.903,80€**

Μετά τα ανωτέρω, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ΙΖ' Αθηνών, εξέδωσε την υπ' αριθμ./**28-12-2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2012 με την οποία καταλόγισε **φόρο εισοδήματος** ποσού **26.408,05€**, **εισφορά αλληλεγγύης** ποσού **1.956,15€**, πλέον **πρόσθετου φόρου** λόγω ανακρίβειας ποσού **26.408,05€**, και συνολικά **50.370,91€**.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** της ανωτέρω Πράξης, προβάλλοντας ότι:

1. Έγινε εσφαλμένος και μη νόμιμος καταλογισμός προσαύξησης περιουσίας κατά την έννοια του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994, για τις υπό κρίση πιστώσεις, όπως αναφέρονται για καθεμιά απ' αυτές, στη συνέχεια της παρούσας.
2. Εφαρμογή των επιεικέστερων διατάξεων επί των προσαυξήσεων μη υποβολής ή ανακρίβειας υποβολής των δηλώσεων,

1. Ως προς την προσαύξηση περιουσίας

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα ως προσαύξηση περιουσίας, οι κατωτέρω πιστώσεις:

α/α	Έτος	Τράπεζα	Λογ/μός	Αιτιολογία	Ημερ/νία κατάθεσης	Πρωτογενείς Καταθέσεις	Συν-δικαιούχοι	Αναλογούντα ποσά	
								Υπόχρεου	Συζύγου
25	2011	ΕΤΕ / 011-011	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	5/1/2011	3.365,00€	1	3.365,00€	
31	2011	ΕΤΕ / 011-011	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	31/1/2011	2.995,00€	1	2.995,00€	
35	2011	ΕΤΕ / 011-011	.....	ΑΝΤΙΤΙΜΟ ΣΥΝ/ΤΟΣ	25/2/2011	2.995,00€	1	2.995,00€	
37	2011	ΕΤΕ / 011-011	.....	ΑΝΤΙΤΙΜΟ ΣΥΝ/ΤΟΣ	30/3/2011	3.000,00€	1	3.000,00€	
41	2011	ΕΤΕ / 011-011	.....	ΑΝΤΙΤΙΜΟ ΣΥΝ/ΤΟΣ	2/5/2011	2.995,00€	1	2.995,00€	
33	2011	ΕΤΕ / 011-011	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	15/2/2011	5.000,00€	1	5.000,00€	
34	2011	ΕΤΕ / 011-011	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	24/2/2011	600,00€	1	600,00€	
40	2011	ΕΤΕ / 011-011	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	20/4/2011	1.850,00€	1	1.850,00€	
47	2011	ΕΤΕ / 011-011	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	16/6/2011	2.390,00€	1	2.390,00€	
48	2011	ΕΤΕ / 011-011	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	30/6/2011	1.000,00€	1	1.000,00€	
49	2011	ΕΤΕ / 011-011	.....	ΑΝΤΙΤΙΜΟ ΣΥΝ/ΤΟΣ	30/6/2011	2.490,00€	1	2.490,00€	
50	2011	ΕΤΕ / 011-011	.....	ΑΝΤΙΤΙΜΟ ΣΥΝ/ΤΟΣ	28/7/2011	3.498,80€	1	3.498,80€	
51	2011	ΕΤΕ / 011-011	.....	ΑΝΤΙΤΙΜΟ ΣΥΝ/ΤΟΣ	12/9/2011	4.740,00€	1	4.740,00€	
53	2011	ΕΤΕ / 011-011	.....	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	21/11/2011	1.995,00€	1	1.995,00€	
57	2011	ΕΤΕ / 011-011	.....	ΑΝΤΙΤΙΜΟ ΣΥΝ/ΤΟΣ	12/12/2011	9.990,00€	1	9.990,00€	
Σύνολα						48.903,80€		48.903,80€	

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 48 § 3 εδαφίου β' του ν. 2238/94, όπως αυτή προστέθηκε με τη διάταξη του άρθρου 15 § 3 του ν. 3888/2010, ορίζεται ότι «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση»,

Επειδή με την εγκύκλιο του Υπ. Οικ ΠΟΛ 1095/2011, διευκρινίστηκαν μεταξύ των άλλων τα ακόλουθα: «... 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) Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικοπέδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. 5) Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες. ... 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 ΚΦΕ. 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.... 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 περαιτέρω, με το με αρ πρωτ. ΔΕΑΦΑ1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο του Υπ. Οικ. διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: 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 παρ. 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. **4)** Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της. **5)** Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 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. **6)** Για την **δικαιολόγηση προσαύξησης** περιουσίας **μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων** ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά. **7)** Επίσης, 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 (πχ τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κλπ). **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 όπως έχει κριθεί από το **ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές**, επί προδικαστικών αιτημάτων:

(Σκέψη 7) ..., 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. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, **να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, ... Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. ..., πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης

προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής

(Σκέψη 8) ..., Επειδή, η καταστολή της φοροδιαφυγής, ..., συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. ..., το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των 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. ...

(Σκέψη 9) ..., Κατά την αρκούντως 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 ελευθέριο 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 αρκούντως 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,

1.1. Ως προς την υπ' αριθμ. 25 πίστωση

Επειδή, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα ως προσαύξηση περιουσίας η πίστωση:

α/α	Έτος	Τράπεζα	Λογαριασμός	Αιτιολογία	Ημερομηνία	Πρωτογενείς καταθέσεις	Συνδίκαιοι	Αναλογούντα ποσά	
								Υπόχρεου	Συζύγου
25	2011	ETE / 011-011	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	5/1/2011	3.365,00€	1	3.365,00€	
Σύνολα						3.365,00€		3.365,00€	0,00€

Για την οποία ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορά την κατάθεση της υπ' αριθμ. επιταγής της Ελληνικής τράπεζας, λήξης **05/01/2011**, ποσού **3.375€** για την μερική εξόφληση του υπ' αριθμ. /**13-09-2010** Τιμολογίου – Δελτίου Αποστολής ποσού 13.500€, από την Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι πέραν της ανωτέρω επιταγής, έναντι της εξόφλησης του εν λόγω φορολογικού στοιχείου, δόθηκαν επίσης και οι επιταγές της ίδιας τράπεζας, με α/α λήξης 05/10/2010 ποσού 3.375€, α/α λήξης 05/11/2010 ποσού 3.375€ και α/α λήξης 05/12/2010 ποσού 3.375€ και με τις επιταγές αυτές καλύπτεται το σύνολο του πιστωθέντος τιμήματος του τιμολογίου ποσού (3.375€ x 4 = 13.500€), προσκομίζει δε και επικαλείται αντίγραφο του ανωτέρω φορολογικού στοιχείου και αντίγραφα των επιταγών (**Σχετ. 1 - 5**).

Επειδή όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου (σελ. 68), ο ανωτέρω ισχυρισμός δεν έγινε δεκτός από τον έλεγχο, για το λόγο ότι «δεν προκύπτει ταύτιση του ανωτέρω τιμολογίου με την δεδομένη συναλλαγή»

Επειδή από τα προσκομισθέντα με την ενδικοφανή προσφυγή στοιχεία, προκύπτουν τα ακόλουθα σχετικά με την εξόφληση του υπ' αριθμ. /**13-09-2010** ΤΔΑ ποσού 13.500€:

Επιταγή				
Τράπεζα	Αριθμός	Λήξη	Ποσό	Συνημ- μένο
Ελληνική		5/10/2010	3.375,00€	3
Ελληνική		5/11/2010	3.375,00€	4
Ελληνική		5/12/2010	3.375,00€	5
Ελληνική		5/1/2011	3.375,00€	2
Σύνολα			13.500,00€	

Λογαριασμός 082/748897-19 Εθνικής Τράπεζας			
α/α πίνακα πρωτογενών πιστώσεων	Ημερ/νία κατάθεσης	Αιτιολογία	Ποσό κατάθεσης
15	5/10/2010	Κατάθεση Επιταγών	3.375,00€
19	5/11/2010	Κατάθεση Επιταγών	3.365,00€
22	5/12/2010	Κατάθεση Επιταγών	3.365,00€
25	5/1/2011	Κατάθεση	3.365,00€
Σύνολα			13.470,00€

Επειδή ο αντισυμβαλλόμενος πελάτης που αναφέρεται στο φορολογικό στοιχείο είναι και ο εκδότης των επιταγών, οι οποίες δεν υπερβαίνουν το ποσό του τιμολογίου, έχουν εκδοθεί με συνεχή αρίθμηση και περιοδικότητα στις ημερομηνίες έκδοσης αυτών, γίνεται δεκτό ότι οι ως άνω προσκομισθείσες επιταγές, αφορούν την εξόφληση του εν λόγω φορολογικού στοιχείου,

Επειδή η επίμαχη πίστωση αφορά την μερική εξόφληση του ως άνω φορολογικού στοιχείου, καθόσον ο έλεγχος δεν αποδεικνύει ότι πρόκειται για άλλη συναλλαγή, δεδομένου ότι στην περίπτωση αυτή, επειδή ο προσφεύγων είναι επιτηδευματίας και ο εκδότης της επιταγής είναι πελάτης του, έπρεπε να του καταλογίσει παράβαση για τη μη έκδοση φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, οι επιταγές που έληξαν στο έτος 2010, κατατέθηκαν στη λήξη τους στον ίδιο λογαριασμό αφού αφαιρέθηκαν τα έξοδα της τράπεζας, ενώ με την επίμαχη πίστωση δεν κατατέθηκε η υπ' αριθμ. επιταγή, αλλά έγινε ισόπωση (μετά την αφαίρεση εξόδων) κατάθεση μετρητών,

Επειδή τέλος, δεδομένου ότι η ως άνω επιταγή εξοφλήθηκε στη λήξη της και δεν έχει γίνει επίκληση του προϊόντος εξόφλησης αυτής για την δικαιολόγηση άλλης πρωτογενούς κατάθεσης, **υπήρχε από τον προσφεύγοντα η δυνατότητα της αυθημερόν κατάθεσης του ποσού που εισέπραξε από την εξόφληση της επιταγής, ΔΕΑΦΑ1144110/05-11-2015, ΣτΕ 884/2016.**

Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι το ποσό της επίμαχης πίστωσης αφορά **γνωστή πηγή** (πελάτης) και **αιτία** (εξόφληση τιμολογίου), δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος, και **πρέπει να διαγραφεί.**

1.2. Ως προς τις υπ' αριθμ. 31, 35, 37 και 41 πιστώσεις

Επειδή, καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα ως προσαύξηση περιουσίας οι πιστώσεις:

α/α	Τράπεζα	Λογαριασμός	Αιτιολογία	Ημερομηνία	Πρωτογενείς καταθέσεις	Συνδικαι- ούχοι	Αναλογούντα ποσά	
							Υπόχρεου	Συζύγου
31	ETE / 011-011	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	31/1/2011	2.995,00€	1	2.995,00€	
35	ETE / 011-011	.....	ΑΝΤΙΤΙΜΟ ΣΥΝ/ΤΟΣ	25/2/2011	2.995,00€	1	2.995,00€	
37	ETE / 011-011	.....	ΑΝΤΙΤΙΜΟ ΣΥΝ/ΤΟΣ	30/3/2011	3.000,00€	1	3.000,00€	
41	ETE / 011-011	.....	ΑΝΤΙΤΙΜΟ ΣΥΝ/ΤΟΣ	2/5/2011	2.995,00€	1	2.995,00€	
Σύνολα					11.985,00€		11.985,00€	0,00€

Για τις οποίες ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορούν καταθέσεις αντίστοιχων επιταγών, ποσού **3.000€** καθεμιάς για την μερική εξόφληση του υπ' αριθμ. /17-12-2010 Τιμολογίου – Δελτίου Αποστολής ποσού 15.000€, από την Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι για την εξόφληση του φορολογικού στοιχείου, δόθηκαν τέσσερις επιταγές που έληξαν το έτος 2011 και μία επιταγή που έληξε το 2010 (ήτοι 5 x 3.000€ = 15.000€) και με τις επιταγές αυτές καλύπτεται το σύνολο του πιστωθέντος τιμήματος του τιμολογίου, προσκομίζει δε και επικαλείται αντίγραφο του ανωτέρω φορολογικού στοιχείου και αντίγραφα των επιταγών (**Σχετ. 6 - 11**).

Επειδή όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου (σελ. 69), ο ανωτέρω ισχυρισμός δεν έγινε δεκτός από τον έλεγχο, για το λόγο ότι «δεν προκύπτει ταύτιση του ανωτέρω τιμολογίου με τις δεδομένες συναλλαγές»

Επειδή από τα προσκομισθέντα με την ενδικοφανή προσφυγή στοιχεία, προκύπτουν τα ακόλουθα σχετικά με την εξόφληση του υπ' αριθμ. /17-12-2010 ΤΔΑ ποσού 15.000€:

Επιταγή				
Τράπεζα	Αριθμός	Λήξη	Ποσό	Συνημ- μένο
Ελληνική		30/12/2010	3.000,00€	11
Ελληνική		30/1/2011	3.000,00€	7
Ελληνική		25/2/2011	3.000,00€	8
Ελληνική		30/3/2011	3.000,00€	9
Ελληνική		30/4/2011	3.000,00€	10
Σύνολα			15.000,00€	

Λογαριασμός 082/748897-19 Εθνικής Τράπεζας			
α/α πίνακα πρωτογενών πιστώσεων	Ημερ/νία κατάθεσης	Αιτιολογία	Ποσό κατάθεσης
24	30/12/2010	Κατάθεση Επιταγών	2.995,00€
31	31/1/2011	Κατάθεση Επιταγών	2.995,00€
35	25/2/2011	Αντίτιμο Συν/τος	2.995,00€
37	30/3/2011	Αντίτιμο Συν/τος	3.000,00€
41	2/5/2011	Αντίτιμο Συν/τος	2.995,00€
Σύνολα			14.980,00€

Επειδή ο αντισυμβαλλόμενος πελάτης που αναφέρεται στο φορολογικό στοιχείο είναι και ο εκδότης των επιταγών, οι οποίες δεν υπερβαίνουν το ποσό του τιμολογίου, έχουν εκδοθεί με συνεχή αρίθμηση και περιοδικότητα στις ημερομηνίες έκδοσης αυτών, γίνεται δεκτό ότι οι ως άνω προσκομισθείσες επιταγές, αφορούν την εξόφληση του εν λόγω φορολογικού στοιχείου,

Επειδή, από τις ως άνω επιταγές προσκομίστηκαν επιπλέον και η οπίσθιας όψεις των υπ' αριθμ./30-01-2011 και/30-03-2011 επιταγών, από τις οποίες προκύπτει η κατάθεσή τους στον ελεγχόμενο λογαριασμό,

Επειδή η επίμαχη πίστωση αφορά την μερική εξόφληση του ως άνω φορολογικού στοιχείου, καθόσον ο έλεγχος δεν αποδεικνύει ότι πρόκειται για άλλη συναλλαγή, δεδομένου ότι στην περίπτωση αυτή, επειδή ο προσφεύγων είναι επιτηδευματίας και ο εκδότης της επιταγής είναι πελάτης του, έπρεπε να του καταλογίσει παράβαση για τη μη έκδοση φορολογικού στοιχείου.

Επειδή τέλος, δεδομένου ότι οι ως άνω επιταγές εξοφλήθηκαν στη λήξη τους και δεν έχει γίνει επίκληση του προϊόντος εξόφλησης αυτών για την δικαιολόγηση άλλων πρωτογενών καταθέσεων, **υπήρχε από τον προσφεύγοντα η δυνατότητα της αυθημερόν κατάθεσης του ποσού που εισέπραξε από την εξόφληση των επιταγών, ΔΕΑΦΑ1144110/05-11-2015, ΣΤΕ 884/2016.**

Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι τα ποσά των επίμαχων πιστώσεων αφορούν γνωστή πηγή (πελάτης) και αιτία (εξόφληση τιμολογίου), δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος, και πρέπει να διαγραφούν.

1.3. Ως προς την υπ' αριθμ. 33 πίστωση

Επειδή, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα ως προσαύξηση περιουσίας η πίστωση:

α/α	Έτος	Τράπεζα	Λογαριασμός	Αιτιολογία	Ημερομηνία	Πρωτογενείς καταθέσεις	Συνδικο- ούχοι	Αναλογούντα ποσά	
33	2011	ΕΤΕ / 011-011	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	15/2/2011	5.000,00€	1	Υπόχρεου	Συζύγου
Σύνολα						5.000,00€		5.000,00€	0,00€

Για την οποία ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορά την κατάθεση της υπ' αριθμ.**ΕΠΙΤΑΓΗΣ** της Alpha Bank, λήξης **15/02/2011**, ποσού **5.000€** για την μερική εξόφληση του υπ' αριθμ.**/27-08-2010** Τιμολογίου – Δελτίου Αποστολής ποσού 6.604,50€, από την επιχείρηση

Επειδή όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου (σελ. 69), ο ανωτέρω ισχυρισμός δεν έγινε δεκτός από τον έλεγχο, για το λόγο ότι «δεν προκύπτει ταύτιση του ανωτέρω τιμολογίου με την δεδομένη συναλλαγή»

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι όπως αναπαισιολογήτα και αυθαίρετα καταλογίζεται η επίμαχη πίστωση ως προσαύξηση περιουσίας με την αιτιολογία της μη ταύτισής της με το εκδοθέν φορολογικό στοιχείο, αν και συμπίπτουν τα στοιχεία του αναγραφόμενου πελάτη του φορολογικού στοιχείου με αυτά του δικαιούχου (οπισθογράφου) της ως άνω επιταγής, την οποία στη συνέχεια μεταβίβασε στον προσφεύγοντα και αυτός την κατέθεσε με την επίμαχη πίστωση στο λογαριασμό του, προς απόδειξη δε των ισχυρισμών του, προσκομίζει και επικαλείται αντίγραφο του ανωτέρω φορολογικού στοιχείου (**Σχετ. 12**) και έγγραφο της Alpha Bank με τις λεπτομέρειες της επιταγής, καθώς και αντιγράφο της εμπρόσθιας και οπίσθιας όψης αυτής (**Σχετ.13**).

Επειδή από τα προσκομισθέντα με την ενδικοφανή προσφυγή στοιχεία, προκύπτει ότι ο αντισυμβαλλόμενος πελάτης που αναφέρεται στο φορολογικό στοιχείο, είναι ο οπισθογράφος της

επιταγής, η οποία κατατέθηκε στον ελεγχόμενο λογαριασμό της Εθνικής Τράπεζας με την επίμαχη πίστωση (Σχ. 13),

Επειδή η επίμαχη πίστωση αφορά την μερική εξόφληση του ως άνω φορολογικού στοιχείου, καθόσον ο έλεγχος δεν αποδεικνύει ότι πρόκειται για άλλη συναλλαγή, δεδομένου ότι στην περίπτωση αυτή, επειδή ο προσφεύγων είναι επιτηδευματίας και ο οπισθογράφος της επιταγής είναι πελάτης του, έπρεπε να του καταλογίσει παράβαση για τη μη έκδοση φορολογικού στοιχείου.

Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι το ποσό της επίμαχης πίστωσης αφορά **γνωστή πηγή** (πελάτης) και **αιτία** (εξόφληση τιμολογίου), δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος, και **πρέπει να διαγραφεί**.

1.4. Ως προς την υπ' αριθμ. 34 πίστωση

Επειδή, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα ως προσαύξηση περιουσίας η πίστωση:

α/α	Έτος	Τράπεζα	Λογαριασμός	Αιτιολογία	Ημερομηνία	Πρωτογενείς καταθέσεις	Συνδικαιούχοι	Αναλογούντα ποσά	
								Υπόχρεου	Συζύγου
34	2011	ΕΤΕ / 011-011	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	24/2/2011	600,00€	1	600,00€	
Σύνολα						600,00€		600,00€	0,00€

Για την οποία ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορά την κατάθεση της υπ' αριθμ.**επιταγής** της τράπεζας Πειραιώς, λήξης **24/02/2011**, ποσού **600€** για την μερική εξόφληση του υπ' αριθμ.**/08-09-2010** Τιμολογίου – Δελτίου Αποστολής ποσού 1.332€, από την επιχείρηση
Επειδή όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου (σελ. 69-70), ο ανωτέρω ισχυρισμός δεν έγινε δεκτός από τον έλεγχο, για το λόγο ότι «δεν προκύπτει ταύτιση του ανωτέρω τιμολογίου με την δεδομένη συναλλαγή»

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι όλως αναιτιολόγητα και αυθαίρετα καταλογίζεται η επίμαχη πίστωση ως προσαύξηση περιουσίας με την αιτιολογία της μη ταύτισής της με το εκδοθέν φορολογικό στοιχείο, αν και συμπίπτουν τα στοιχεία του αναγραφόμενου πελάτη του φορολογικού στοιχείου με αυτά του δικαιούχου της ως άνω επιταγής, την οποία στη συνέχεια μεταβίβασε στον προσφεύγοντα και αυτός την κατέθεσε με την επίμαχη πίστωση στο λογαριασμό του, προς απόδειξη δε των ισχυρισμών του, προσκομίζει και επικαλείται αντίγραφο του ανωτέρω φορολογικού στοιχείου (Σχ. 14) και αντίγραφο της εμπρόσθιας και οπίσθιας όψης της επιταγής (Σχ. 15).

Επειδή από τα προσκομισθέντα με την ενδικοφανή προσφυγή στοιχεία, προκύπτει ότι ο αντισυμβαλλόμενος πελάτης που αναφέρεται στο φορολογικό στοιχείο, είναι ο εκδότης της επιταγής, η οποία κατατέθηκε στον ελεγχόμενο λογαριασμό της Εθνικής Τράπεζας με την επίμαχη πίστωση (Σχ. 15),

Επειδή η επίμαχη πίστωση αφορά την μερική εξόφληση του ως άνω φορολογικού στοιχείου, καθόσον ο έλεγχος δεν αποδεικνύει ότι πρόκειται για άλλη συναλλαγή, δεδομένου ότι στην περίπτωση αυτή, επειδή ο προσφεύγων είναι επιτηδευματίας και ο εκδότης της επιταγής είναι πελάτης του, έπρεπε να του καταλογίσει παράβαση για τη μη έκδοση φορολογικού στοιχείου.

Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι το ποσό της επίμαχης πίστωσης αφορά **γνωστή πηγή** (πελάτης) και **αιτία** (εξόφληση τιμολογίου), δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος, και **πρέπει να διαγραφεί**.

1.5. Ως προς την υπ' αριθμ. 40 πίστωση

Επειδή, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα ως προσαύξηση περιουσίας η πίστωση:

α/α	Έτος	Τράπεζα	Λογαριασμός	Αιτιολογία	Ημερομηνία	Πρωτογενείς καταθέσεις	Συνδικαιούχοι	Αναλογούντα ποσά	
								Υπόχρεου	Συζύγου
40	2011	ΕΤΕ / 011-011	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	20/4/2011	1.850,00€	1	1.850,00€	
Σύνολα						1.850,00€		1.850,00€	0,00€

Για την οποία ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορά την κατάθεση της υπ' αριθμ.**ΕΠΙΤΑΓΗΣ** της Eurobank, λήξης **20/04/2011**, ποσού **1.850€** για την μερική εξόφληση του υπ' αριθμ.**/13-12-2010** Τιμολογίου – Δελτίου Αποστολής ποσού 2.220€, από την επιχείρηση

Επειδή όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου (σελ. 70), ο ανωτέρω ισχυρισμός δεν έγινε δεκτός από τον έλεγχο, για το λόγο ότι «δεν προκύπτει ταύτιση του ανωτέρω τιμολογίου με την δεδομένη συναλλαγή»

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι όλως αναιτιολόγητα και αυθαίρετα καταλογίζεται η επίμαχη πίστωση ως προσαύξηση περιουσίας με την αιτιολογία της μη ταύτισής της με το εκδοθέν φορολογικό στοιχείο, αν και συμπίπτουν τα στοιχεία του αναγραφόμενου πελάτη του φορολογικού στοιχείου με αυτά του δικαιούχου της ως άνω επιταγής, την οποία στη συνέχεια μεταβίβασε στον προσφεύγοντα και αυτός την κατέθεσε με την επίμαχη πίστωση στο λογαριασμό του, προς απόδειξη δε των ισχυρισμών του, προσκομίζει και επικαλείται αντίγραφο του ανωτέρω φορολογικού στοιχείου (**Σχ.16**) και αντίγραφο της εμπρόσθιας και οπίσθιας όψης της επιταγής (**Σχ.17**).

Επειδή από τα προσκομισθέντα με την ενδικοφανή προσφυγή στοιχεία, προκύπτει ότι ο αντισυμβαλλόμενος πελάτης που αναφέρεται στο φορολογικό στοιχείο, είναι ο εκδότης της επιταγής, η οποία κατατέθηκε στον ελεγχόμενο λογαριασμό της Εθνικής Τράπεζας με την επίμαχη πίστωση (**Σχ. 17**),

Επειδή η επίμαχη πίστωση αφορά την μερική εξόφληση του ως άνω φορολογικού στοιχείου, καθόσον ο έλεγχος δεν αποδεικνύει ότι πρόκειται για άλλη συναλλαγή, δεδομένου ότι στην περίπτωση αυτή, επειδή ο προσφεύγων είναι επιτηδευματίας και ο εκδότης της επιταγής είναι πελάτης του, έπρεπε να του καταλογίσει παράβαση για τη μη έκδοση φορολογικού στοιχείου.

Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι το ποσό της επίμαχης πίστωσης αφορά γνωστή πηγή (πελάτης) και αιτία (εξόφληση τιμολογίου), δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος, και πρέπει να διαγραφεί.

1.6. Ως προς την υπ' αριθμ. 47 πίστωση

Επειδή, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα ως προσαύξηση περιουσίας η πίστωση:

α/α	Έτος	Τράπεζα	Λογαριασμός	Αιτιολογία	Ημερομηνία	Πρωτογενείς καταθέσεις	Συνδικαιούχοι	Αναλογούντα ποσά	
								Υπόχρεου	Συζύγου
47	2011	ΕΤΕ / 011-011	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	16/6/2011	2.390,00€	1	2.390,00€	
Σύνολα						2.390,00€		2.390,00€	0,00€

Για την οποία ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορά κατάθεση από τον πελάτη του, για την μερική εξόφληση του υπ' αριθμ.**/14-06-2011** Τιμολογίου ποσού 3.390€,

Επειδή όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου (σελ. 70), ο ανωτέρω ισχυρισμός δεν έγινε δεκτός από τον έλεγχο, για το λόγο ότι «δεν προκύπτει ταύτιση του ανωτέρω τιμολογίου με την δεδομένη συναλλαγή»

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι όλως αναιτιολόγητα και αυθαίρετα καταλογίζεται η επίμαχη πίστωση ως προσαύξηση περιουσίας με την αιτιολογία της μη ταύτισής της με το εκδοθέν φορολογικό στοιχείο, αν και συμπίπτουν τα στοιχεία του αναγραφόμενου πελάτη του φορολογικού στοιχείου με αυτά του καταθέτη που αναγράφονται στο τραπεζικό παραστατικό, προς απόδειξη δε των ισχυρισμών του, προσκομίζει και επικαλείται αντίγραφο του ανωτέρω φορολογικού στοιχείου (**Σχ. 18**) και αντίγραφο του τραπεζικού παραστατικού της Εθνικής Τράπεζας (**Σχ.19**).

Επειδή από τα προσκομισθέντα με την ενδικοφανή προσφυγή στοιχεία, προκύπτει ότι ο αντισυμβαλλόμενος πελάτης που αναφέρεται στο φορολογικό στοιχείο, είναι ο καταθέτης της επίμαχης πίστωσης,

Επειδή η επίμαχη πίστωση αφορά την μερική εξόφληση του ως άνω φορολογικού στοιχείου, όπως δέχεται εμμέσως και ο έλεγχος, δεδομένου ότι σε διαφορετική περίπτωση που αυτή αφορούσε άλλη συναλλαγή, επειδή ο προσφεύγων είναι επιτηδευματίας και ο καταθέτης του

ποσού είναι πελάτης του, έπρεπε να του καταλογίσει παράβαση για τη μη έκδοση φορολογικού στοιχείου.

Επειδή η επίμαχη πίστωση αφορά την μερική εξόφληση του ως άνω φορολογικού στοιχείου, καθόσον ο έλεγχος δεν αποδεικνύει ότι πρόκειται για άλλη συναλλαγή, δεδομένου ότι στην περίπτωση αυτή, επειδή ο προσφεύγων είναι επιτηδευματίας και ο καταθέτης του ποσού είναι πελάτης του, έπρεπε να του καταλογίσει παράβαση για τη μη έκδοση φορολογικού στοιχείου.

Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι το ποσό της επίμαχης πίστωσης αφορά **γνωστή πηγή** (πελάτης) και **αιτία** (εξόφληση τιμολογίου), δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος, και **πρέπει να διαγραφεί.**

1.7. Ως προς τις υπ' αριθμ. 48, 49, 50, 51, 53 και 57 πιστώσεις

Επειδή, καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα ως προσαύξηση περιουσίας οι πιστώσεις:

α/α	Τράπεζα	Λογαριασμός	Αιτιολογία	Ημερομηνία	Πρωτογενείς καταθέσεις	Συνδικαιούχοι	Αναλογούντα ποσά	
							Υπόχρεου	Συζύγου
48	ΕΤΕ / 011-011	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	30/6/2011	1.000,00€	1	1.000,00€	
49	ΕΤΕ / 011-011	.....	ΑΝΤΙΤΙΜΟ ΣΥΝ/ΤΟΣ	30/6/2011	2.490,00€	1	2.490,00€	
50	ΕΤΕ / 011-011	.....	ΑΝΤΙΤΙΜΟ ΣΥΝ/ΤΟΣ	28/7/2011	3.498,80€	1	3.498,80€	
51	ΕΤΕ / 011-011	.....	ΑΝΤΙΤΙΜΟ ΣΥΝ/ΤΟΣ	12/9/2011	4.740,00€	1	4.740,00€	
53	ΕΤΕ / 011-011	.....	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	21/11/2011	1.995,00€	1	1.995,00€	
57	ΕΤΕ / 011-011	.....	ΑΝΤΙΤΙΜΟ ΣΥΝ/ΤΟΣ	12/12/2011	9.990,00€	1	9.990,00€	
Σύνολα					23.713,80€		23.713,80€	0,00€

Για τις οποίες ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορούν καταθέσεις επιταγών, για την μερική εξόφληση του υπ' αριθμ./01-06-2011 Τιμολογίου ποσού 35.750€, προς την Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

- Οι πιστώσεις **48** και **49** αφορούν εξόφληση της επιταγήςτης Ελληνικής τράπεζας, λήξης **28/06/2011**, ποσού **3.500€**, μετά την παρακράτηση προμήθειας 10€ από την τράπεζα (**Σχ. 21**),
- Η πίστωση **50** αφορά εξόφληση της επιταγήςτης Ελληνικής τράπεζας, λήξης **28/07/2011**, ποσού **3.500€**, μετά την παρακράτηση προμήθειας 1,20€ από την τράπεζα (**Σχ. 22**),
- Η πίστωση **51** αφορά εξόφληση της επιταγήςτης Ελληνικής τράπεζας, λήξης **10/09/2011**, ποσού **5.750€**, μετά την παρακράτηση προμήθειας 10€ από την τράπεζα, και διάθεσης του υπολοίπου ποσού των 1.000€ ως μετρητά (**Σχ. 23**),
- Η πίστωση **53** αφορά εξόφληση της επιταγήςτης Ελληνικής τράπεζας, λήξης **20/11/2011**, ποσού **3.000€**, μετά την παρακράτηση προμήθειας 5€ από την τράπεζα, και διάθεσης του υπολοίπου ποσού των 1.000€ ως μετρητά (**Σχ. 24**),
- Η πίστωση **57** αφορά εξόφληση της επιταγήςτης Ελληνικής τράπεζας, λήξης **10/12/2011**, ποσού **10.000€**, μετά την παρακράτηση προμήθειας 10€ από την τράπεζα (**Σχ. 25**).

προσκομίζει δε και επικαλείται το ανωτέρω φορολογικό στοιχείο (**Σχ. 20**), καθώς και αντίγραφα των ως άνω επιταγών (**Σχ. 21-27**).

Επειδή όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου (σελ. 70), ο ανωτέρω ισχυρισμός δεν έγινε δεκτός από τον έλεγχο, για το λόγο ότι «δεν προκύπτει ταύτιση του ανωτέρω τιμολογίου με τις δεδομένες πιστώσεις»

Επειδή περαιτέρω ο προσφεύγων προσκομίζει και επικαλείται **νέα στοιχεία**, και συγκεκριμένα την από 12/01/2018 απάντηση της Εθνικής Τράπεζας σε σχετικό ερώτημα του προσφεύγοντος (**Σχ. 30**), από την οποία προκύπτουν τα ακόλουθα:

Για την πίστωση με **α/α 53** ποσού **1.995€** και την επιταγήποσού **3.000€**

«Στις 21/11/2011 έγινε αγορά επιταγής της Ελληνικής Τράπεζας ποσού €3.000,00. Η προμήθεια της εν λόγω συναλλαγής ήταν €5,00 και το καθαρό διαθέσιμο ποσό από προϊόν επιταγής ήταν € 2.995,00. Μέρος του ποσού της επιταγής € 1.995,00 έγινε κατάθεση στον λογαριασμό σας υπ' αρ. και το υπόλοιπο ποσό € 1.000,00 διατέθηκε ως μετρητά»

Για την πίστωση με **α/α 51** ποσού **4.740€** και την επιταγήποσού **5.750€**

«Στις 12/09/2011 έγινε αγορά επιταγής της Ελληνικής Τράπεζας ποσού € 5.750,00. Η προμήθεια της εν λόγω συναλλαγής ήταν € 10,00 και το καθαρό διαθέσιμο ποσό από προϊόν επιταγής ήταν € 5.740,00. Μέρος του

ποσού της επιταγής € 4.740,00 έγινε κατάθεση στον λογαριασμό σας υπ' αρ. και το υπόλοιπο ποσό € 1.000,00 διατέθηκε ως μετρητά»

Για τις πιστώσεις με α/α 48 και 49 ποσού 1.000€ και 2.490€ αντίστοιχα και την επιταγήποσού 3.000€

«Στις 30/06/2011 έγινε αγορά επιταγής της Ελληνικής Τράπεζας ποσού € 3.500,00. Η προμήθεια της εν λόγω συναλλαγής ήταν € 10,00 και το καθαρό διαθέσιμο ποσό από προϊόν επιταγής ήταν € 3.490,00. Έγιναν δύο τμηματικές καταθέσεις στον λογαριασμό σας υπ' αριθμ. ποσού € 1.000,00 και ποσού € 2.490,00»

Επειδή ως προς τις με α/α 48, 49, 51 και 53 πιστώσεις, από τα προσκομισθέντα με την ενδικοφανή προσφυγή **νέα στοιχεία**, προκύπτει ότι ο αντισυμβαλλόμενος πελάτης που αναφέρεται στο φορολογικό στοιχείο, είναι ο εκδότης των επιταγών, οι οποίες κατατέθηκαν στον ελεγχόμενο λογαριασμό της Εθνικής Τράπεζας, με τον τρόπο που αναφέρονται στο έγγραφο της Εθνικής τράπεζας,

Επειδή οι επίμαχες πιστώσεις με α/α 50 και 57, αφορούν την μερική εξόφληση του ως άνω φορολογικού στοιχείου, όπως δέχεται εμμέσως και ο έλεγχος, δεδομένου ότι σε διαφορετική περίπτωση που αυτές αφορούσαν άλλη συναλλαγή, επειδή ο προσφεύγων είναι επιτηδευματίας και ο εκδότης της επιταγής είναι πελάτης του, έπρεπε να του καταλογίσει παράβαση για τη μη έκδοση φορολογικού στοιχείου.

Επειδή οι επίμαχες πιστώσεις με α/α 50 και 57, αφορούν την μερική εξόφληση του ως άνω φορολογικού στοιχείου, καθόσον ο έλεγχος δεν αποδεικνύει ότι πρόκειται για άλλες συναλλαγές, δεδομένου ότι στην περίπτωση αυτή, επειδή ο προσφεύγων είναι επιτηδευματίας και ο εκδότης των επιταγών είναι πελάτης του, έπρεπε να του καταλογίσει παράβαση για τη μη έκδοση φορολογικού στοιχείου.

Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι το ποσό των επίμαχων πιστώσεων αφορούν γνωστή πηγή (πελάτης) και αιτία (εξόφληση τιμολογίου), δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος, και πρέπει να διαγραφούν.

2. Ανακεφαλαιωτικός πίνακας πιστώσεων για τις οποίες δεν συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994

α/α	Έτος	Τράπεζα	Λογ/μός	Ημερ/νία κατάθεσης	Πρωτογενείς Καταθέσεις	Συν-διατάξεις	Καταλογισθέντα Ποσά		Ποσά που Διαγράφονται βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ		Λόγοι Διαγραφής
							Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
25	2011	ΕΤΕ / 011-01	.....	5/1/2011	3.365,00 €	1	3.365,00 €		3.365,00 €		Ως κεφ. 1.1 της παρούσας
31	2011	ΕΤΕ / 011-01	.....	31/1/2011	2.995,00 €	1	2.995,00 €		2.995,00 €		Ως κεφ. 1.2 της παρούσας
35	2011	ΕΤΕ / 011-01	.....	25/2/2011	2.995,00 €	1	2.995,00 €		2.995,00 €		Ως κεφ. 1.2 της παρούσας
37	2011	ΕΤΕ / 011-01	.....	30/3/2011	3.000,00 €	1	3.000,00 €		3.000,00 €		Ως κεφ. 1.2 της παρούσας
41	2011	ΕΤΕ / 011-01	.....	2/5/2011	2.995,00 €	1	2.995,00 €		2.995,00 €		Ως κεφ. 1.2 της παρούσας
33	2011	ΕΤΕ / 011-01	.....	15/2/2011	5.000,00 €	1	5.000,00 €		5.000,00 €		Ως κεφ. 1.3 της παρούσας
34	2011	ΕΤΕ / 011-01	.....	24/2/2011	600,00 €	1	600,00 €		600,00 €		Ως κεφ. 1.4 της παρούσας
40	2011	ΕΤΕ / 011-01	.....	20/4/2011	1.850,00 €	1	1.850,00 €		1.850,00 €		Ως κεφ. 1.5 της παρούσας
47	2011	ΕΤΕ / 011-01	.....	16/6/2011	2.390,00 €	1	2.390,00 €		2.390,00 €		Ως κεφ. 1.6 της παρούσας
48	2011	ΕΤΕ / 011-01	.....	30/6/2011	1.000,00 €	1	1.000,00 €		1.000,00 €		Ως κεφ. 1.7 της παρούσας
49	2011	ΕΤΕ / 011-01	.....	30/6/2011	2.490,00 €	1	2.490,00 €		2.490,00 €		Ως κεφ. 1.7 της παρούσας
50	2011	ΕΤΕ / 011-01	.....	28/7/2011	3.498,80 €	1	3.498,80 €		3.498,80 €		Ως κεφ. 1.7 της παρούσας
51	2011	ΕΤΕ / 011-01	.....	12/9/2011	4.740,00 €	1	4.740,00 €		4.740,00 €		Ως κεφ. 1.7 της παρούσας
53	2011	ΕΤΕ / 011-01	.....	21/11/2011	1.995,00 €	1	1.995,00 €		1.995,00 €		Ως κεφ. 1.7 της παρούσας
57	2011	ΕΤΕ / 011-01	.....	12/12/2011	9.990,00 €	1	9.990,00 €		9.990,00 €		Ως κεφ. 1.7 της παρούσας
Σύνολο					48.903,80 €		48.903,80 €		48.903,80 €		

Κατόπιν αυτών, δεδομένου ότι δεν υφίσταται πλέον αντικείμενο αμφισβήτησης, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων που προβάλλονται με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από **26/01/2018** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ:**, κατοίκου Αθηνών, οδός, τ.κ 11632, και την **ακύρωση** της υπ' αριθμ. **/28-12-2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικον. έτους **2012**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ΙΖ' Αθηνών.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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