



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22/05/2018

Αριθμός απόφασης: 2562

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **23/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ:**, κατοίκου Ιωαννίνων επί της οδού, κατά: **α)** της υπ' αριθ./21-12-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. έτους 2012 (εισοδήματα 01/01-31/12/2011), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και **β)** της υπ' αριθ./21-12-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς αλληλεγγύης ν.3986/2011, οικ. έτους 2012 (εισοδήματα 01/01-31/12/2011), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. **α)** Την υπ' αριθ./21-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 (εισοδήματα 01/01-31/12/2011) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και **β)** την υπ' αριθ./21-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς αλληλεγγύης ν.3986/2011, οικ. έτους 2012 (εισοδήματα 01/01-31/12/2011), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **23/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./**21-12-2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 38.047,19€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας, ποσού 45.656,63 €, ήτοι συνολικό ποσό **83.703,82€**.

2) Με την υπ' αριθμ./**21-12-2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς αλληλεγγύης ν.3986/2011, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος εισφορά ποσού 4.022,76€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας, ποσού 4.827,31 €, ήτοι συνολικό ποσό **8.850,07€**.

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος και εισφοράς προέκυψε από το πόρισμα της από 21/12/2017 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.2238/1994 του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ. /16-06-2016 (τροπ. /25-06-2015) εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε η υπ' αριθ. ΑΒΜ ΕΟΕ ΣΣ /2016 σε συνέχεια της με Α.Β.Μ.: Ε.Ο.Ε. /07-09-2016 Παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, που διαβιβάστηκε με το αρ. πρωτ. ΕΜΠ /14-09-2016 έγγραφο.

Σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα, από την επεξεργασία των αριθμητικών δεδομένων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2012 και 2013, των τραπεζικών κινήσεων, των απαντητικών υπομνημάτων με τα συνημμένα δικαιολογητικά του προσφεύγοντος, των τροποποιητικών δηλώσεων που υποβλήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4446/2016 **διαπιστώθηκε για το οικονομικό έτος 2012 αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους 98.393,00€**

η οποία δεν μπορεί να υπαχθεί ευθέως σε κάποια από τις κατηγορίες εισοδήματος Α΄ έως Ζ΄ της §2 του άρθρου 4 του ν.2238/1994 και θεωρείται ισόποση προσαύξηση της περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994 και τα αναφερόμενα στη ΠΟΛ. 1095/29-04-2011 λογίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις και **προσδιορίστηκε συνολικό εισόδημα** επί του οποίου πρέπει να επιβληθεί ειδική εισφορά αλληλεγγύης του ν.3986/2011, ύψους 277.778,66€

Συγκεκριμένα, από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων του αυτοματοποιημένου συστήματος και των προσκομισθέντων στοιχείων με το ως άνω υπόμνημα για τις κάτωθι πιστώσεις ο έλεγχος έκρινε ότι δεν προσκομίστηκαν επαρκή στοιχεία που να αποδεικνύουν την πηγή προέλευσης των πιστώσεων, και ως εκ τούτου πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994, προκειμένου να φορολογηθούν ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα:

α/α	Αριθμός Προϊόντος	Αιτιολογία	Ημερ. Συναλλαγής	Ποσό ευρω- Πίστωση	Πλήθος δικαιούχων για επιμερισμό	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα μετά τον επιμερισμό
1			5/1/2011	7.101,00	3	2.367,00
3		ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	01/02/2011	10.000,00	4	2.500,00
8		ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	04/03/2011	20.520,00	1	20.520,00
10		ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	18/04/2011	19.000,00	1	19.000,00
11		ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	18/04/2011	25.000,00	1	25.000,00
14		ΚΤΘ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	20/05/2011	14.000,00	1	14.000,00
18		ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	26/07/2011	12.532,00	5	2.506,00
21		ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	01/08/2011	27.000,00	1	6.000,00
22		ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	01/09/2011	6.500,00	1	6.500,00
	ΣΥΝΟΛΟ			141.653,00		98.393,00

Αλληλογραφία

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης των προσβαλλόμενων πράξεων, η Υπηρεσία μας απέστειλε:

1) Το με αριθ. πρωτ. **ΔΕΔΕΞ 2018 ΕΜΠ/07-05-2018 έγγραφο**, με το οποίο ζήτησε από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. όπως μας γνωρίσει:

α) εάν πραγματοποιήθηκαν οι κάτωθι αναλήψεις από τον λογαριασμό αποστέλλοντας μας την σχετική κίνηση του λογαριασμού

Ημερομηνία	Ποσό
28/02/2011	18.000,00
01/03/2011	10.000,00
08/04/2011	10.000,00

12/04/2011	10.000,00
18/04/2011	10.000,00
25/07/2011	6.000,00
01/09/2011	6.806,00

β) για τις κάτωθι πιστώσεις στο λογαριασμό τι αιτιολογία συναλλαγής εμφανίζεται

Ημερομηνία	Ποσό
04/03/2011	20.520,00
18/05/2011	25.000,00
01/08/2011	27.000,00
01/09/2011	6.500,00

γ) την κίνηση του λογαριασμούαπό 01/2-28/2/2011.

2) Με το αριθ. πρωτ. /07-05-2018 (**ΔΕΔ** **ΕΙ 2018 ΕΜΠ/11-05-2018**) **έγγραφό** του, το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. μας απέστειλε αποσπάσματα των κινήσεων των λογαριασμών με τις αντίστοιχες αιτιολογίες συναλλαγών, όπως εμφανίζονται στον οπτικό δίσκο (cd) που εστάλη στην Υπηρεσία τους από το Γραφείο του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος με την ΑΒΜ ΕΟΕ ΣΣ /2016 εισαγγελική παραγγελία για τη διενέργεια ποινικής προκαταρκτικής εξέτασης στον προσφεύγοντα.

3) Τη με αριθ. πρωτ. **ΔΕΔ** **ΕΞ 2018 ΕΜΠ /08-05-2018 κλήση προς υποβολή γραπτού υπομνήματος, με την οποία** καλέσαμε τον προσφεύγοντα να εκθέσει τις απόψεις του σχετικά με τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς του. Ειδικότερα ζητήσαμε να προσκομιστούν τα τραπεζικά παραστατικά **ανάληψης** με ημερομηνίες τις 28/02/2011, 01/03/2011, 08/04/2011, 12/04/2011, 18/04/2011, 25/07/2011 και 01/09/2011 από τον λογαριασμό της καθώς και τα τραπεζικά παραστατικά **κατάθεσης** στον λογαριασμό με ημερομηνίες τις 04/03/2011, 18/04/2011, 01/08/2011 και 01/09/2011.

4) Με το αριθ. πρωτ. **ΔΕΔ** **ΕΙ 2018/18-05-2018 υπόμνημά του**, ο προσφεύγων απάντησε στην ως άνω κλήση και προσκόμισε συνημμένα μέρος των ως άνω τραπεζικών παραστατικών.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το ως άνω υπόμνημά του, ζητά την επανεξέταση και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς για να αιτιολογήσει τις ως άνω κινήσεις:

1. Η α/α Κιν. 14 ποσού ύψους 14.000,00€, αφορά επιταγή της συζύγου του (δώρο γάμου), που κατετέθη την 16/5/2017 στην από τον πατέρα της και στη συνέχεια η επιταγή κατετέθη στον λογαριασμό του προσφεύγοντος για εξαργύρωση. Η μεταφορά αυτή την 16/5/2011 έγινε με επιταγή ΔΗΣΕΕ εκδόσεως της και με υπογραφή από τον αρμόδιο τραπεζικό υπάλληλο. Κακώς ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό για το λόγο ότι δεν σχετίζεται η ημερομηνία της επιταγής (16/5/2011) με του γάμου (20/06/2011). Προς

επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει φωτοτυπία της επιταγής.

2. Οι α/α κιν. 8, 11, 21 και 22 ποσού ύψους 20.520,00€, 25.000,00€, 27.000,00€ και 6.500,00€ αντίστοιχα, προέρχονται από αναλήψεις από τον λογαριασμό Σύμφωνα με την τελική παραδοχή του ελέγχου ο λογαριασμός αυτός είναι διαπιστωμένα επαγγελματικός – εμπορικός και κινείται για τις επαγγελματικές – επιχειρηματικές ανάγκες των συνδικαιούχων. Ο έλεγχος έχει ήδη ορθά κάνει δεκτές ονομαστικές πιστώσεις στον λογαριασμό που αφορούσαν εξοφλήσεις χρεών πελατών της Αλβανικής εταιρείας, στην οποία κατά την υπό κρίση χρήση ήταν μέτοχος. Άρα ο λογαριασμός αυτός δεν κάλυπτε μόνο προσωπικές ανάγκες διαβίωσης. Η όποια υπερανάληψη από τον επαγγελματικό λογαριασμό (.....) και επανακατάθεση στον ατομικό λογαριασμό (.....) δεν γινόταν για κάλυψη προσωπικών του αναγκών διαβίωσης ή για κάλυψη τεκμηρίων. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται την με αριθ. ΔΕΑΦ Α'1144110 ΕΞ 2015/5-11-2015 οδηγία της διοίκησης και την ΠΟΛ.1175/2017.

3. Η α/α 3 κίνηση ποσού 10.000,00€. Δεν υφίστανται τρεις κινήσεις στον λογαριασμό (.....) ποσού 10.000,00€ την 1/2/2011, ποσού 10.000,00€ την 3/2/2011 και ποσού 10.000,00€ την 3/2/2011. Η κίνηση είναι μόνο μία την 3/2/2011 ποσού 10.000,00€ και ο έλεγχος την έχει κάνει ήδη δεκτή. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει αντίγραφο κίνησης του λογαριασμού.

4. Η α/α 1 κίνηση ποσού 7.101,00€, από τον, αφορά πελάτη της αλβανικής εταιρείας Δεν κατέστη δυνατό όμως να προσκομιστούν στοιχεία από την εταιρεία (καρτέλες αναλυτικά καθολικά) καθώς σε πολλές περιπτώσεις η κατάθεση μετρητών για οφειλές πελατών γινόταν κι από τρίτα εξουσιοδοτημένα πρόσωπα.

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

«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

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

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

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α΄ 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Ν.2238/1994, ως εξής: « Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.
2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.
3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.
4. ..., 5. ..., 6. ...,
7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.
8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.
9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

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

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

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

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

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

1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η

άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

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

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής. Η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στη νομοθεσία χρόνος παραγραφής) και σε υποθέσεις, στις οποίες η περιουσιακή προσαύξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010 (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 1897/2016).

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

καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣΤΕ 884/2016).

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. [...]

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

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία 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 κοινωνίας 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.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.6. [...]

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος εισοδήματος, στον προσφεύγοντα, δυνάμει της με αριθ./16-06-2016 (τροπ./25-06-2015) εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Επειδή, αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε η υπ' αριθ. ΑΒΜ ΕΟΕ ΣΣ/2016 σε συνέχεια της με Α.Β.Μ.: Ε.Ο.Ε./07-09-2016 Παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, που διαβιβάστηκε με το αρ. πρωτ. ΕΜΠ/14-09-2016 έγγραφο.

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα, του ως άνω ελέγχου **διαπιστώθηκε για το οικονομικό έτος 2012 αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους 98.393,00€** η οποία δεν μπορεί να υπαχθεί ευθέως σε κάποια από τις κατηγορίες εισοδήματος Α' έως Ζ' της §2 του άρθρου 4 του ν.2238/1994 και θεωρείται ισόποση προσαύξηση της περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994 και τα αναφερόμενα στη ΠΟΛ. 1095/29-04-2011 λογίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

Επειδή, για να καταλήξει στο ως άνω πόρισμα ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα δεδομένα όλων των τραπεζικών λογαριασμών που τηρεί ο προσφεύγων.

Συγκεκριμένα για τον με αριθ. κοινό καταθετικό λογαριασμό της που τηρείται σε ευρώ με επτά (7) δικαιούχους, μετά από αλληλογραφία με την και με την Δ/νση Διεθνών Οικον. σχέσεων του Υπουργείου Οικονομικών, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι:

- Άνοιξε την 27/04/2000 και την ίδια ημερομηνία εντάχθηκαν στο λογαριασμό όλοι οι δικαιούχοι.
- Τροφοδοτείται αλληπάλληλα με ποσά από λογαριασμούς της ίδιας τράπεζας δικαιούχοι των οποίων είναι Αλβανικές Εταιρείες (.....) των οποίων μέτοχοι είναι τέσσερις από τους δικαιούχους του λογαριασμού.
- Ο λογαριασμός πιστώθηκε την ελεγχόμενη χρήση 2011 με κεφάλαια αλλοδαπής προέλευσης ποσού 1.931.000,00€ από τον λ/σμο που ανήκει στην Αλβανική Εταιρεία με έδρα τα Βρυσερά Αργυρόκαστρου
- Πιστώθηκε την ελεγχόμενη χρήση 2011 με μεταφορές χρημάτων μέσω Τελωνείου Κακκαβιάς συνολικού ποσού 565.550,00€, όπως προκύπτει από τα αντίστοιχα δηλωτικά μεταφοράς ρευστών διαθεσίμων του Τελωνείου με την αιτιολογία για την προέλευση και προορισμό κέρδη επιχείρησης και αγορά εμπορευμάτων.
- Χρεώνεται με αναλήψεις μετρητών, εξερχόμενα εμβάσματα, εκδόσεις επιταγών, μεταφορές σε λογαριασμούς, καταβολές φόρου εισοδήματος, εισφορές και τέλος επιτηδεύματος του προσφεύγοντος κ.α.

Επειδή, βάσει των ως άνω διαπιστώσεων ο έλεγχος έκρινε ότι ο εν λόγω λογαριασμός είναι καθαρά εμπορικός – επαγγελματικός και κινείται για τις επαγγελματικές – επιχειρηματικές ανάγκες των συνδικαιούχων και οι χρεωπιστώσεις του σχετίζονται με την δραστηριότητά τους που απορρέει από τη συμμετοχή τους στην Αλβανική εταιρεία με ΑΦΜ: και όχι με προσωπικές ανάγκες διαβίωσης των δικαιούχων. Συνέπεια των ανωτέρω ο έλεγχος θεωρεί ανατιολόγητες το

σύνολο ή το μέρος των πιστώσεων των λοιπών (ατομικών και κοινών λογαριασμών) του υπόχρεου με χρήματα που προέρχονται – κατά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος – από αναλήψεις του εν λόγω λογαριασμού.

Επειδή, με το αρ. πρωτ.: **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015** έγγραφο της ΓΕΝ. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ με θέμα: «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσία» ορίζονται μεταξύ άλλων τα κάτωθι:

«8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.»

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων επικαλείται ότι η από 4/3/2011 κατάθεση ποσού 20.520,00€, η από 18/5/2011 κατάθεση ποσού 25.000,00€, η από 1/8/2011 κατάθεση ποσού 27.000,00€ και η από 1/9/2011 κατάθεση ποσού 6.500,00€ στον με αριθ. ατομικό τραπεζικό λογαριασμό προέρχονται από προηγούμενες αναλήψεις από τον ως άνω με αριθ.κοινό καταθετικό λογαριασμό της

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου και συγκεκριμένα από τον έλεγχο της κίνησης των ως άνω τραπεζικών λογαριασμών επιβεβαιώνεται η πραγματοποίηση τόσο των επικαλούμενων αναλήψεων από τον με αριθ. κοινό καταθετικό λογαριασμό της όσο και των επικαλούμενων καταθέσεων μετρητών στον με αριθ. ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος.

Επειδή, με το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2018/18-05-2018 υπόμνημά του, ο προσφεύγων προσκόμισε στην Υπηρεσία μας:

- Το από 04/03/2011 τραπεζικό παραστατικό κατάθεσης μετρητών της ποσού 20.520,00€.
- Το από 01/08/2011 τραπεζικό παραστατικό κατάθεσης μετρητών της ποσού 27.000,00€.
- Το από 01/09/2011 τραπεζικό παραστατικό κατάθεσης μετρητών της ποσού 6.500,00€.

Επειδή, από τα ως άνω τραπεζικά παραστατικά προκύπτει ότι τις υπό κρίση καταθέσεις μετρητών τις πραγματοποίησε ο ίδιος ο προσφεύγων.

Επειδή, ο έλεγχος δεν τεκμηρίωσε ότι οι συγκεκριμένες υπό κρίση αναλήψεις που επικαλείται ο προσφεύγων από τον με αριθ. κοινό καταθετικό λογαριασμό της δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών στον με αριθ.

Επειδή, για την από 18/04/2011 κατάθεση μετρητών δεν προσκομίστηκε τραπεζικό παραστατικό.

Επειδή, σύμφωνα με την προαναφερόμενη ΠΟΛ. 1175/2017 που μεταξύ άλλων ορίζει ότι: «*Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία 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 κοινωνίας 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.*», ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται μερικός δεκτός.

Επειδή, η διαπίστωση εάν τα ποσά αυτά δύναται να συνιστούν 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, αποτελεί αντικείμενο ετέρου ελέγχου

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η από 20/05/2011 κατάθεση ποσού 14.000,00€ στον με αριθ. ατομικό τραπεζικό λογαριασμό αφορά επιταγή της συζύγου του (δώρα γάμου), που κατετέθη την 16/5/2017 στην από τον πατέρα της και στη συνέχεια η επιταγή κατετέθη στον λογαριασμό του προσφεύγοντος για εξαργύρωση. Η μεταφορά αυτή την 16/5/2011 έγινε με επιταγή ΔΗΣΕΕ εκδόσεως της και με υπογραφή από τον αρμόδιο τραπεζικό υπάλληλο. Επίσης ισχυρίζεται ότι κακώς ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό του για το λόγο ότι δεν σχετίζεται η ημερομηνία της επιταγής (16/5/2011) με του γάμου (20/06/2011). Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει φωτοτυπία της επιταγής.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 της **ΠΟΛ. 1033/2013** ορίζεται ότι:

13. Κάλυψη του εμβάσματος με χρηματικά ποσά που προέρχονται από λίστες γάμου.

«Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται χρηματικά ποσά που προέρχονται από λίστες γάμου- δώρα γάμου, ο ισχυρισμός αυτός, ως θέμα πραγματικό, εξετάζεται από την αρμόδια

ελεγκτική αρχή και το βάρος της απόδειξης το φέρει ο δικαιούχος του εμβάσματος προσκομίζοντας κάθε νόμιμο μέσο π.χ. ληξιαρχική πράξη γάμου και αντίγραφο κίνησης τραπεζικού λογαριασμού, για διάστημα μέχρι δύο μηνών πριν και ενός μήνα μετά την τέλεση του γάμου. Τούτο βεβαίως δεν αποκλείει τον έλεγχο για την τυχόν επιβολή φόρου δωρεάς.»

Επειδή, από την φωτοτυπία της με αριθ. επιταγής προκύπτει ότι πρόκειται για τραπεζική επιταγή της η οποία δίνει διαταγή, την 16/05/2011, να πληρωθεί η (σύζυγος του προσφεύγοντος), το ποσό των 14.000,00€ από τον αριθ. της ως άνω τράπεζας.

Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η κατάθεση ποσού 14.000,00€ αφορά σε δώρο γάμου του πατέρα της συζύγου του, αν και παραμένει αναπόδεικτος, γίνεται δεκτό ότι το ποσό αυτό αφορά σε κάθε περίπτωση τη σύζυγό του και δεν δύναται να αποτελέσει προσαύξηση περιουσίας για τον προσφεύγοντα.

Επειδή, με τη υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων επικαλείται ότι δεν υφίστανται τρεις κινήσεις στον λογαριασμό (.....) ποσού 10.000,00€ την 1/2/2011, ποσού 10.000,00€ την 3/2/2011 και ποσού 10.000,00€ την 3/2/2011. Η κίνηση είναι μόνο μία την 3/2/2011 ποσού 10.000,00€ και ο έλεγχος την έχει κάνει ήδη δεκτή. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει αντίγραφο κίνησης του λογαριασμού.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις κινήσεις των λογαριασμών υπάρχει μία μόνο πίστωση την 3/2/2011 ποσού 10.000,00€ στο με αριθ. λογαριασμό της, την οποία κλήθηκε και αιτιολόγησε επαρκώς ο προσφεύγων. Η ισόποση πίστωση των 10.000,00€ την 1/2/2011 αφορά άλλο λογαριασμό του προσφεύγοντος στην και συγκεκριμένα τον με αριθ.

Επειδή, ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων δεν έδωσε διευκρινήσεις σχετικά με την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης, της από **1/2/2011** κατάθεσης μετρητών ποσού **10.000,00€** στο με αριθ. λογαριασμό της, θεώρησε στη συνέχεια το ποσό που του αναλογεί, ήτοι 2.500,00€, ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος που φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

Επειδή, ούτε με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων αιτιολογεί την εν λόγω κατάθεση του ποσού των 10.000,00€ στο με αριθ. λογαριασμό της

Επομένως, ο σχετικός ισχυρισμός του απορρίπτεται.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι η από 5/1/2011 κατάθεση ποσού 7.101,00€, από τον, στον λογαριασμό της αφορά πελάτη της αλβανικής εταιρείας Δεν κατέστη δυνατό όμως να προσκομιστούν στοιχεία από την εταιρεία (καρτέλες αναλυτικά καθολικά) καθώς σε πολλές περιπτώσεις η κατάθεση μετρητών για οφειλές πελατών γινόταν κι από τρίτα εξουσιοδοτημένα πρόσωπα.

Επειδή, ούτε στο στάδιο της υπό κρίση προσφυγής, ο προσφεύγων προσκόμισε στοιχεία για να αποδείξει τον ισχυρισμό του, ο ισχυρισμός παραμένει αναπόδεικτος και απορρίπτεται.

Επειδή, μετά την εξέταση όλων των ως άνω ισχυρισμών με την παρούσα απόφαση κρίνεται ότι δεν προσκομίστηκαν επαρκή στοιχεία που να αποδεικνύουν την πηγή προέλευσης των κάτωθι πιστώσεων, και ως εκ τούτου πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994, προκειμένου να φορολογηθούν ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα:

α/α	Αριθμός Προϊόντος	Αιτιολογία	Ημερ. Συναλλαγής	Ποσό ευρώ- Πίστωση	Πλήθος δικαιούχων για επιμερισμό	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα μετά τον επιμερισμό Βάσει ελέγχου	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα μετά τον επιμερισμό Βάσει ΔΕΔ
1			5/1/2011	7.101,00	3	2.367,00	2.367,00
3		ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	01/02/2011	10.000,00	4	2.500,00	2.500,00
8		ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	04/03/2011	20.520,00	1	20.520,00	0,00
10		ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	18/04/2011	19.000,00	1	19.000,00	19.000,00
11		ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	18/04/2011	25.000,00	1	25.000,00	25.000,00
14		ΚΤΘ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	20/05/2011	14.000,00	1	14.000,00	0,00
18		ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	26/07/2011	12.532,00	5	2.506,00	2.506,00
21		ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	01/08/2011	27.000,00	1	6.000,00	0,00
22		ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	01/09/2011	6.500,00	1	6.500,00	0,00
	ΣΥΝΟΛΟ			141.653,00		98.393,00	51.373,00

Επειδή, κατόπιν της εξέτασης όλων των ισχυρισμών του προσφεύγοντος, η διαφορά φορολογητέας ύλης με την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οικονομικό έτος 2012 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-31/12/2011 ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά (από δήλωση)
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
Α - Β. Από ακίνητα	6.270,00		6.270,00		6.270,00		0,00
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις	12.581,01		12.581,01		12.581,01		0,00

Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις						
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες						
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα			98.393,00		51.373,00	51.373,00
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης						
Συνολικό εισόδημα	18.851,01		117.244,01		70.224,01	51.373,00
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
Υπόλοιπο	18.851,01		117.244,01		70.224,01	
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται						
Άθροισμα	18.851,01		117.244,01		70.224,01	51.373,00
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994						
Φορολογητέο εισόδημα	18.851,01		117.244,01		70.224,01	51.373,00

Επειδή, με την παρούσα απόφαση επιβάλλεται εισφορά αλληλεγγύης για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011 στα κάτωθι εισοδήματα:

	Βάσει δήλωσης		ΒΑΣΕΙ ελέγχου		Βάσει ΔΕΔ		Διαφορά (δήλωσης-ΔΕΔ)	
	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	18.851,01€		117.244,01		70.224,01		51.373,00	
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	126.947,54€		125.853,37		125.853,37		-1.094,14	
Φόρος αυτοτελώς φορολογ. ποσών	31.411,19€		34.681,26		34.681,26		3.270,07	
Συνολικό Εισόδημα	177.209,74€		277.778,66		230.758,64		42.548,93	
Τεκμαρτό Εισόδημα	62.031,67€		68.331,67		68.331,67		6.300,00	
Συντελεστής Εισφοράς	4%		4%		4%			
Ποσό Εισφοράς	7.088,39€		11.111,15		9.230,35		2.141,96	

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του

προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου»** διευκρινίσθηκε ότι: **«Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...].»**.

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58

Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη

φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ./2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος χρήσεως 2011, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν. 4509/2017, ως επεικέστερη καθότι:

Διαφορά φόρου: **18.376,85 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 § γ' ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (51 μήνες Χ 0,73% = 37,23%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	22.052,22 €	9.188,43 €	7.110,00 €	16.298,43 €	16.298,43 €

Επειδή, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ./2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν.3986/2001 χρήσεως 2011, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν. 4509/2017, ως επεικέστερη καθότι:

Διαφορά φόρου: **2.141,96 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 § β' ΚΦΔ (25%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (51 μήνες Χ 0,73% = 37,23%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	2.570,35 €	535,49 €	828,72 €	1.364,21 €	1.364,21 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **23/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ:**, και συγκεκριμένα:

- την μερική αποδοχή αυτής και την τροποποίηση των υπ' αριθ./27-12-2017 και/27-12-2017 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν.3986/2011, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011.

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

Οικονομικό έτος 2012 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2011)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	38.047,19 €	18.376,85 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	45.656,63 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		9.188,43 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013*		7.110,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	83.703,82 €	34.675,28 €

*Οι τόκοι έχουν υπολογιστεί από 01/01/2014 έως την έκδοση της παρούσας απόφασης

ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ Ν.3986/2011

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Εισφορά αλληλεγγύης	4.022,76 €	2.141,96 €
Πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	4.827,31 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		535,49 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013*		828,72 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.850,07 €	3.506,17 €

*Οι τόκοι έχουν υπολογιστεί από 01/01/2014 έως την έκδοση της παρούσας απόφασης

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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