



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 08 / 05 / 2018

Αριθμός Απόφασης **2317**

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 **09/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ:**, κατοίκου Αθηνών,, τ.κ 11473, κατά της υπ' αριθ. **/13-12-2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικον. έτους **2013**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ΙΓ' Αθηνών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
- 5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΙΓ' Αθηνών, καθώς και της από **13/12/2017** έκθεσης 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 **09/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** του, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης έγινε στις **13/12/2017**, 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. /04-11-2015 **εντολή μερικού ελέγχου γραφείου** του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΙΓ' Αθηνών, που εκδόθηκε συνεπεία της με αριθμό πρωτ. Α.Β.Μ.: Ε.Ο.Ε. Σ.Σ. /2015 Παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, βάσει της οποίας παρελήφθη από την ίδια υπηρεσία ψηφιακός δίσκος (CD) που περιείχε τραπεζικά δεδομένα από ελληνικά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, που αφορούσαν τον προσφεύγοντα, διενεργήθηκε σ' αυτόν μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών **2003 – 2013**, για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2238 /1994 (ΚΦΕ), σε συνδυασμό με τα δεδομένα των κινήσεων των τραπεζικών του λογαριασμών που περιλαμβάνονταν στο CD.

Από τον έλεγχο του ανωτέρω ψηφιακού δίσκου, διαπιστώθηκε ότι συνδικαιούχος των λογαριασμών ήταν και ο προσφεύγων, μετά δε την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών που περιέχονταν σ' αυτούς, προέκυψαν πιστώσεις μετρητών, μεταφορές χρηματικών ποσών κλπ κατά το χρονικό διάστημα **από 01/01/2002 έως 31/12/2012**. 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 (αρ. 28 ν. 4174/2013), και αφετέρου α) η υπ' αριθμ. **ΔΕΛ Β 1136035/15-09-2017** (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ και β) Οι αποφάσεις του **ΣτΕ 1738/2017** και **ΣτΕ 2934/2017** περί παραγραφής, κατέληξε στο πόρισμά της, το οποίο μαζί με τις διαπιστώσεις των ελεγκτών, καταγράφεται στην από **13/12/2017** Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ίδιας Υπηρεσίας

Σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω έκθεσης ελέγχου, διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας για το έτος **2012**, ποσού **53.630,04€**

Αναλυτικά οι καταλογισθείσες ως πρωτογενείς καταθέσεις έχουν ως εξής:

α/α	Έτος	Τράπεζα	Λογ/μός	Αιτιολογία	Ημερ/νία κατάθεσης	Ποσό Πίστωσης	Δεκτά από τον έλεγχο	Πρωτογενείς Καταθέσεις	Συνδικαιούχοι	Αναλογούντα ποσά
245	2012			FT1201170796IP03	19/1/2012	1.890,23 €		1.890,23 €	3	630,07 €
247	2012			FT1207100786IP03	12/7/2012	150.000,00 €		150.000,00 €	3	50.000,00 €
257	2012			FT1209190690IP03	20/9/2012	5.000,00 €		5.000,00 €	3	1.666,64 €
263	2012			FT1211011325IP03	5/11/2012	4.000,00 €		4.000,00 €	3	1.333,33 €
		Σύνολα				160.890,23 €	0,00 €	160.890,23 €		53.630,04 €

Μετά τα ανωτέρω, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ΙΓ' Αθηνών, εξέδωσε την υπ' αριθμ. /13-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, με την οποία καταλογίστηκε ποσό κύριου φόρου **16.570,89€**, εισφορά αλληλεγγύης ποσού **1.833,44€**, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού **16.902,31€** και συνολικά ποσού **35.306,64€**.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** των ανωτέρω Πράξεων, προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

1. Ότι δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί προσαύξησης περιουσίας, δεδομένου ότι η φορολογική Αρχή εκτίμησε εσφαλμένα τα προσκομισθέντα στοιχεία, δεδομένου ότι απ' αυτά αποδεικνύεται η προέλευση των χρημάτων των επίμαχων καταθέσεων,
2. Εφαρμογή των επιεικέστερων διατάξεων επί των προσαυξήσεων μη υποβολής ή ανακρίβειας υποβολής των δηλώσεων,

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται, ότι τα ποσά των επίμαχων πιστώσεων, προέρχονται από χρήματα που είχαν εμβαστεί στο λογαριασμό της, με τα κατωτέρω εμβάσματα: **α) 50.045€** στις **19.04.2010** (α/α 213 σελ. 53 της έκθεσης), **β) 20.038€** στις **15.04.2011** (α/α 230 σελ. 55) και **γ) 33.051€** στις **24.05.2011** (α/α 233 σελ. 56), εμφανίζονται δε, στην κατάσταση λογαριασμού της (**Σχετ. Β'**), και **δ) 60.085€** στις **07.10.2011** (α/α 240 σελ. 56) εμφανίζεται στην κατάσταση του λογαριασμού περιόδου 17.09.2011-31.10.2012 (**σχετ. Γ1**). Τα χρήματα αυτά παρέμειναν στον εν λόγω λογαριασμό (No της), ενώ μέρος των χρημάτων αυτών και πιο συγκεκριμένα ποσό 103.036,99 ευρώ (εμφανίζεται ως ανάληψη ποσού στις

15.07.2011 στο παραστατικό της κατάστασης λογαριασμού της (σχετ. Β') κατατέθηκε την ίδια ημερομηνία δηλαδή στις 15.07.2011 σε προθεσμιακό λογαριασμό Νο της ίδιας διάρκειας έξι (6) μηνών με χρόνο συμφωνημένης λήξης την 17.01.2012 και επιτόκιο 3,60%, τόκοι οι οποίοι κατά τη λήξη προσδιορίστηκαν στο ποσό των 1.890,23€, προσκομίζει δε και επικαλείται:

- 1) Τα σχετικά εμβάσματα από τον ελληνικό προς τον (Σχετ. Α1, Α3, Α5, Α7), καθώς και τα αποσπάσματα από την έκθεση ελέγχου (Σχετ. Α2, Α4, Α6 και Α8)
- 2) Την κίνηση του υπ' αριθμ. λογ/μού (extrait) της από 19/04/2010 έως 15/07/2011 (Σχετ. Β'), κατάσταση κινήσεων του ίδιου λογ/μού για το διάστημα από 07/10/2011 έως 18/09/2012 (Σχετ. Γ' 1), καθώς και κίνηση του ίδιου λογ/μού (extrait) για το διάστημα 19/09/2012 έως 25/01/2013 (Σχετ. Γ' 2)
- 3) Την από 20/07/2011 κατάσταση του προθεσμιακού λογ/μού της, καθώς και την κίνηση του ίδιου λογ/μού (extrait) για το διάστημα 17/01/2012 έως 17/01/2012, που δεν την είχε θέσει ενώπιον του ελέγχου (Σχετ. Δ')
- 4) Τις εγγραφές πίστωσης του υπ' αριθμ. λογ/μού, με τις οποίες απεστάλησαν τα εμβάσματα στον λογ/μό και αφορούν τις επίμαχες πιστώσεις. Ήτοι: την από 17/01/2012 ποσού 1.890,23€, την από 10/07/2012 ποσού 150.000,00€, την από 18/09/2012 ποσού 5.000,00€ και την από 01/11/2012 ποσού 4.000,00€

Επειδή από τη σελ. 94 της έκθεσης ελέγχου προκύπτει ότι για τις επίμαχες καταθέσεις «έχει επέλθει προσαύξηση περιουσίας του ελεγχόμενου η οποία προέρχεται από τα παρακάτω τέσσερα (4) εισερχόμενα εμβάσματα της τράπεζας, καθώς από τα προσκομιζόμενα παραστατικά προκύπτουν τα εξής: Προσκομίστηκε αντίγραφο λογαριασμού της τράπεζας με αριθμό για την περίοδο 18/09/2011-31/10/2012, από το οποίο προκύπτει ότι δικαιούχοι στον ανωτέρω λογαριασμό είναι οι:, η σύζυγος του και η κόρη του Στο λογαριασμό αυτό στις 07/10/2011 κατατίθεται ποσό 60.008,00 (δυσανάγνωστο αντίγραφο λογαριασμού) με προοδευτικό υπόλοιπο κατά την ίδια ημερομηνία 60.250,00, χωρίς να δίνονται πληροφορίες για την πηγή προέλευσης των χρημάτων αυτών. Στη συνέχεια μετά την καταβολή τόκων και αφαιρουμένου του φόρου του τόκου το υπόλοιπο ανέρχεται στις 31/12/2011 στο ποσό των 60.594,76. Την 17/01/2012 κατατίθεται στον ίδιο λογαριασμό ποσό 104.645,30 ευρώ για το οποίο δεν δίνονται από τον ελεγχόμενο πληροφορίες σχετικά με την πηγή προέλευσης των χρημάτων αυτών και το υπόλοιπο του λογαριασμού διαμορφώνεται στο ποσό των 165.219,04. Από αυτό το ποσό μεταφέρονται στον λογαριασμό της τράπεζας τα τέσσερα (4) εμβάσματα που καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ως πρωτογενείς – αδιευκρίνιστες κινήσεις».

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, οικόπεδα, 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 προσαύξησή 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,

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα ανωτέρω αναφερθέντα, και τα προσκομισθέντα έγγραφα προκύπτει ότι από το λογ/μό μεταφέρθηκαν στο λογ/μό τα κατωτέρω εμβάσματα:

α) Έμβασμα ποσού **50.045€** στις **19.04.2010** (α/α 213 σελ. 53 έκθ.), **Σχετ. Α1, Α2, Β1**

β) Έμβασμα ποσού **20.038€** στις **15.04.2011** (α/α 230 σελ. 55 έκθ.), **Σχετ. Α3, Α4, Β1**

γ) Έμβασμα ποσού **33.051€** στις **24.05.2011** (α/α 233 σελ. 56 έκθ.), **Σχετ. Α5, Α6, Β1** και

δ) Έμβασμα ποσού **60.085€** στις **07.10.2011** (α/α 240 σελ. 56 έκθ.), **Σχετ. Α7, Α8, Γ1**

Τα τρία πρώτα από τα ανωτέρω εμβάσματα, που μετά την αφαίρεση των εξόδων κατατέθηκαν στον λογαριασμό της, στις ίδιες ημερομηνίες και ανήλθαν συνολικά σε 103.000€ (50.000€ + 20000€ + 33000€), πλέον των τόκων που προήλθαν από την 1^η κατάθεση και

αφαιρουμένων των εξόδων και του φόρου, διαμόρφωσαν υπόλοιπο ποσού 103.296,99€, εκ των οποίων ποσό **103.036,99€** κατατέθηκε στις 15/07/2011 στον υπ' αριθμ. προθεσμιακό λογαριασμό της ίδιας τράπεζας και ταυτόχρονα έγινε έναρξη εξάμηνης προθεσμιακής κατάθεσης, λήξης 17/01/2012 (**Σχετ. Β' και Δ'**). Στις 17/01/2012, όπως προκύπτει από την προσκομισθείσα κίνηση του προθεσμιακού λογαριασμού (**Σχετ. Δ-4**), το αρχικό ποσό της προθεσμιακής, μετά την προσθήκη των αναλογούντων τόκων και την αφαίρεση του φόρου και των εξόδων, διαμόρφωσαν το υπόλοιπο του λογαριασμού ποσού **104.643,30€**, το οποίο μεταφέρθηκε αυθημερόν στο λογ., και προστιθέμενα στο υπάρχον υπόλοιπο αυτού ανερχόμενου σε 60.594,74€, (που προέρχεται από το τελευταίο έμβασμα του εστάλη από την Ελλάδα στις 17/10/2011 ποσού 60.000€, πλέον υπάρχοντος υπολοίπου στο λογ. 250€, πλέον τόκων, μείον φόρων και εξόδων), διαμόρφωσαν υπόλοιπο ποσού 165.238,04€, από το οποίο εστάλησαν στην, τα επίμαχα τέσσερα εμβάσματα, που καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ως πρωτογενείς καταθέσεις,

Επειδή από τα προσκομισθέντα νέα στοιχεία και ειδικότερα από την από 20/07/2011 κατάσταση του προθεσμιακού λογ/μού της, καθώς και την κίνηση του ίδιου λογ/μού (extrait) της 17/01/2012 (**Σχετ. Δ'**), προέκυψε ότι το ποσό της κατάθεσης στο λογ/μό της, ύψους **104.643,30€**, της **17/01/2012**, αφορά λήξη προθεσμιακής κατάθεσης, η αρχική τοποθέτηση της οποίας έγινε με χρήματα που αναλήφθηκαν προγενέστερα (15/07/2011) από τον ίδιο λογ/μό,

Επειδή προσκομίζεται το σύνολο των κινήσεων του υπ' αριθμ. λογ/μού της, απ' όπου προκύπτει ότι οι πρωτογενείς καταθέσεις του λογ/μού αυτού προέρχονται αποκλειστικά από τα ως άνω αναφερθέντα τέσσερα εμβάσματα από την συνολικού ποσού **163.000€**.

Ως εκ τούτου, τα ποσά των επίμαχων πιστώσεων προέρχονται από χρήματα που εστάλησαν στην, από τον ίδιο λογαριασμό και επομένως δεν αποτελούν πρωτογενείς πιστώσεις, και δεν έχουν γι' αυτές εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994.

Επομένως δεν επήλθε καμιά η προσαύξηση περιουσίας με τις επίμαχες πιστώσεις, δεδομένου ότι αυτές αφορούν κεφάλαια που εξήλθαν προγενέστερα από τον ίδιο λογαριασμό, και συνεπώς πρέπει να γίνει δεκτός ο εδώ λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής και να αφαιρεθούν από την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας, το ποσό που καταλογίστηκε επιμεριστικά στον προσφεύγοντα, ήτοι για το οικ. έτος 2012, το ποσό των **53.630,04€**.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, οι πιστώσεις για τις οποίες **δεν συντρέχει** η εφαρμογή των διατάξεων του άρθ. 48§3 του Ν. 2238/94, βάσει της παρούσας απόφασης, έχουν ως εξής:

ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΔΕΝ ΣΥΝΤΡΕΧΕΙ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡ. 48§3 Ν.2238/94 ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.								
α/α	Τράπεζα	Λογ/μός	Ημερ/νία Πίστωσης	Ποσό Πίστωσης	Συνδ-καιούχοι	Καταλογισθέντα ποσά	Διαγράφονται με την παρούσα	Λόγος Διαγραφής
245			19/1/2012	1.890,23€	3	630,07€	630,07€	Κεφάλαια που εξήλθαν προγενέστερα από τον ίδιο λογαριασμό
247			12/7/2012	150.000,00€	3	50.000,00€	50.000,00€	
257			20/9/2012	5.000,00€	3	1.666,66€	1.666,66€	
263			5/11/2012	4.000,00€	3	1.333,33€	1.333,33€	
Γενικό Άθροισμα				160.890,23€		53.630,06€	53.630,06€	

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από **09/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ:**, κατοίκου Αθηνών,, τ.κ 11473, και την

ακύρωση της υπ' αριθ. /13-12-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικον. έτους **2013**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ΙΓ' Αθηνών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση ανά έτος με βάση την παρούσα απόφαση

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	Οικ. έτος	Προσαύξηση Περιουσίας		Οριστική Φορολογική Υποχρέωση	
		Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
439/13-12-2017	2013	53.630,04€	0,00€	35.306,64€	0,00€

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.