



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

31/10/2016

Αριθμός απόφασης:

3626

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 αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την 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 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή, του, κατοίκου, με ΑΦΜ κατά της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2011 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υκαι τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
 5. Την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2011 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, καθώς και την από 07/04/2016 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής, του, με 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.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010), του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 3.400,00 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης ποσού 3.944,00 ευρώ, πλέον Εισφορά Αλληλεγγύης ποσού 1.325,17 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας στην εισφορά ποσού 1.537,20 ευρώ ήτοι συνολικού ποσού 10.206,37 ευρώ.

Η ως άνω προσαλλόμενη πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. κατόπιν της υπ' αρ.εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος των χρήσεων 2003,2007,2009,2010,2011 και 2012 που εκδόθηκε συνέπεια του υπ'αρ. πρωτ.εγγράφου του ΣΔΟΕμε το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ πληροφοριακή έκθεση ελέγχου η οποία συντάχθηκε μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος μετά από την άρση φορολογικού και τραπεζικού απορρήτου και τις διαπιστώσεις αυτού.

Σύμφωνα με την πληροφοριακή έκθεση του ΣΔΟΕ διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας για τις χρήσεις 2003,2007,2009,2010,2011 και 2012 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 και η Δ.Ο.Υ Α' Πατρών κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αρ. πρωτ.προσωρινό σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν. 4175/2013 μαζί με τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού.

Στη συνέχεια ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις διαπιστώσεις του ελέγχου του ΣΔΟΕ και το με αρ. πρωτ.υπόμνημα του προσφεύγοντος, κατέληξε στη διαπίστωση ότι συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/94 όπως ισχύει, δηλαδή λογίζονται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα, για τη χρήση 2010 ποσό 8.500,00 ευρώ για το οποίο δεν αποδείχθηκε η πραγματική πηγή και αιτία προέλευσης και δεν δικαιολογείται.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. ΜΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΟΡΘΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η φορολογική αρχή παρέβη τις διαδικαστικές διατάξεις της άνω ΠΟΛ 1094/2014 και δεν προέβη σε επιλογή τεχνικής ελέγχου, ενώ ουδέποτε του γνωστοποιήθηκε η επιλεχθείσα τεχνική ελέγχου, ουδέποτε δε η Δ.Ο.Υ. διενήργησε η ίδια ως φορολογική αρχή δικό της έλεγχο.

2. ΠΑΡΑΒΑΣΗ ΝΟΜΟΥ - ΠΑΡΑΝΟΜΟΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΧΡΗΣΤΙΚΟΣ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΣ ΧΡΗΜΑΤΙΚΟΥ ΠΟΣΟΥ ΩΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Οι προσαλλόμενες με την παρούσα πράξεις και συγκεκριμένα το προσαλλόμενο φύλλο ελέγχου, εκδόθηκαν κατά παράβαση Νόμου και λανθασμένη υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στις διατάξεις του εφαρμοσθέντος νομοθετήματος. Δηλαδή άνευ αιτιολόγησης χαρακτηρίστηκε καταβολή χρηματικού ποσού σε μετρητά ως προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη αιτία χωρίς να ληφθεί υπ' όψιν ότι η καταβολή ποσού 5.500,00 ευρώ προσδιορίστηκε και αιτιολογήθηκε απολύτως, αφορούσε δε επιστροφή ατόκως

δανεισθέντος χρηματικού ποσού σε επιστήθιο φίλο και συγκεκριμένα του κ.ο οποίος διαμένει σε γειτονικό διαμέρισμα με το δικό του στην Αθήνα. Τα ποσά που κατέθεσε στους λογαριασμούς του αφορούν σε επιστροφή άτοκου δανείου -χρηματικής διευκόλυνσης συνολικού ποσού 15.000,00 τα οποία του επέστρεφε τμηματικά και όταν μπορούσε και τα οποία του είχε παράσχει ως διευκόλυνση για οικογενειακή του ανάγκη χωρίς καμία απαίτηση τόκων ή άλλης αμοιβής. Με κανένα τρόπο δεν συνιστούν εισόδημα και μάλιστα φορολογητέο και σε καμία περίπτωση δεν αποτέλεσε προσαύξηση και δη φορολογητέα της περιουσίας του όπως αυτή ορίζεται στις ισχύουσες διατάξεις. Προς απόδειξη των άνω ισχυρισμών του προσάγει και επικαλείται την από 31-5-2016 Υπεύθυνη Δήλωση του αρ. 8 του Ν. 1599/1986 του ανωτέρω φίλου του κ.με βεβαίωση του γνησίου της υπογραφής αυτού.

Μέχρι τη θέση σε ισχύ του άρθρου αρθ. 15 παρ. 3 του Ν 3888/2010, από τη διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν 2238/1994, που όριζε ότι, «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α έως Ζ της παρ. 2 του άρθρου 4» προέκυπτε ότι ορισμένο έσοδο καθίσταται φορολογητέο εισόδημα μόνο είτε αν χαρακτηρίζεται ευθέως ως εισόδημα από τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ή κάποιον άλλο νόμο) είτε εάν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά γνωρίσματα του «εισοδήματος».

Συνεπώς, δεν υπάγεται σε φορολογία «και πάσα άλλη προσαύξησης της περιουσίας» ή «πάσα άλλη κτήσις» του φορολογουμένου που δεν έχει τα παραπάνω χαρακτηριστικά, εκτός αν βάσει ειδικής διάταξης νόμου η προσαύξηση αυτή λογίζεται για την υπαγωγή στο φόρο ως εισόδημα. Συνεπώς, με την εν λόγω διάταξη, όπως και με την κατά τα ουσιώδη στοιχεία, όμοια διάταξη του άρθρου 39 του Ν 4174/2013, υπήχθη σε φόρο ειδικά η προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, η οποία μη συγκεντρώνοντας τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος που προαναφέρθηκαν, δεν μπορούσε να υπαχθεί σε φόρο με βάση τη συστηματική κατάταξη των πηγών του εισοδήματος του άρθρου 4 του Ν. 2238/1994 ούτε του άρθρου 48 παρ. 3 του ίδιου νόμου, ως ίσχυε μέχρι τότε.

Ως εκ τούτου, η σχετική διάταξη διευρύνοντας τη φορολογητέα ύλη συνιστά ουσιαστική και όχι διαδικαστική διάταξη και υπόκειται στον περιορισμό του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος δυνάμει του οποίου θεσπίζεται περιορισμένη αναδρομικότητα των ουσιαστικών διατάξεων.

3. ΠΛΗΜΜΕΛΗΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ, ΙΔΙΩΣ ΔΕ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΒΑΡΟΣ ΤΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ ΠΑ ΤΟΝ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟ ΤΩΝ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΘΕΝΤΩΝ ΠΟΣΩΝ ΩΣ ΑΠΟΚΡΥΒΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΔΙΟΤΙ, , η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατά παράβαση νόμου, στερείται δε εν γένει νομίμου αιτιολογίας, ιδίως δε είναι πλημμελώς αιτιολογημένη ως προς την απόδειξη για τον χαρακτηρισμό των καταλογισθέντων ποσών ως απόκρυβεν εισόδημα.

Συγκεκριμένα η ελεγκτική αρχή παρότι υπέδειξε την ακριβή και αληθή προέλευση των χρημάτων που κατατέθηκαν σε λογαριασμούς του, καθώς και το γεγονός ότι από καμία διάταξη νόμου αυτές οι καταθέσεις ως κινήσεις χρηματικής διευκόλυνσης και επιστροφής άτοκου δανεισμού, καταλόγισε αυτές χωρίς άλλη περαιτέρω αιτιολογία ως φορολογητέα προσαύξηση περιουσίας.

Σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 1 ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοση της. Η αιτιολογία είναι νόμιμη, δηλαδή σύμφωνη με τη διάταξη ή τη γενική αρχή του δικαίου που την επιβάλλει, όταν έχει τα εξής -σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 2 ΚΔΔ/σίας - χαρακτηριστικά: α) Όταν είναι **ειδική**, δηλαδή σχετική με την προσβαλλόμενη πράξη, υπό την έννοια ότι όλα τα στοιχεία της

αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση, η οποία ρυθμίζεται με την πράξη (ΣΤΕ 2424/1982), β) Όταν είναι **πλήρης ή επαρκής** και περιέχει σαφώς όλα τα ουσιώδη συγκεκριμένα περιστατικά, κατά τρόπο, ο οποίος δεν αφήνει αμφιβολία ή κενά σχετικά με την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου και γ) Όταν προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου (ΣΤΕ 276/1983, 4165/1984, 2096/2002). Εξάλλου, η υποχρέωση ειδικής, πλήρους και επαρκούς αιτιολογίας, ειδικά για τις δυσμενείς διοικητικές πράξεις, όπως εν προκειμένω, απορρέει και από τις γενικές αρχές του διοικητικού δικαίου. Όπως είναι γνωστό κάθε ατομική διοικητική πράξη θα πρέπει να είναι πλήρως και επαρκώς **αιτιολογημένη**, ειδικά κάθε δυσμενής πράξη

4. ΠΛΗΜΜΕΛΗΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ, ΙΔΙΩΣ ΔΕ ΕΠΙ ΤΗΣ ΟΥΣΙΑΣ ΠΑ ΤΟΝ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟ ΤΩΝ ΚΑΤΑΛΟΠΣΘΕΝΤΩΝ ΠΟΣΩΝ ΩΣ ΑΠΟΚΡΥΒΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Η αιτιολογία της προσβαλλόμενης είναι λανθασμένη αφού δεν έλαβε υπόψη της τα πραγματικά περιστατικά, ότι δηλαδή αιτιολόγησε πλήρως **την αιτία προέλευσης των καταθέσεων μου (επιστροφές δανεισμού)** και το γεγονός ότι αυτές δεν αποτελούν σύμφωνα με το νόμο φορολογητέο εισόδημα ούτε και μπορούν να χαρακτηριστούν ως προσαύξηση της περιουσίας του.

Επειδή, με το άρθρο 48 § 3 του Ν. 2238/1994 όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010, ορίζεται ότι « Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών 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 επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.

Επειδή στην εγκύκλιο 1095/2011 §§§ 1, 2, 11 μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: «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 παραγραφο 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 εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παραγραφο 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. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (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....

6...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.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1095/2011 Υπ.Οικ. 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. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. 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. 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.

Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων, 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.

Επειδή ο έλεγχος καταλόγισε ως προσαύξηση εισοδήματος από άγνωστη αιτία για το έτος 2010 το ποσό των 8.500,00 ευρώ το οποίο βάσει της απόπληροφοριακής έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕκαι από τον πίνακα που αποτυπώνεται το σύνολο των κινήσεων όλων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος για τη χρήση 2010 προκύπτει ότι αφορά: **α)** τέσσερις καταθέσεις που πιστώθηκαν στον με αρ. λογαριασμό της Εθνικής τράπεζας στις 20/4/2010, στις 16/08/2010, στις 13/10/2010 και στις 02/12/2010 ποσού 2.500,00

ευρώ, 1.000,00 ευρώ, 1000,00 ευρώ και 1.000,00 ευρώ αντίστοιχα, ήτοι συνολικού ποσού 5.500,00 ευρώ . Για τα ανωτέρω ποσά εμφανίζεται ως αιτιολογία συναλλαγής «.....», και β) μία κατάθεση που πιστώθηκε στον με αρ. λογαριασμό της Εθνικής τράπεζας στις 16/12/2010 ποσού 3.000,00 ευρώ με αιτιολογία συναλλαγής «.....».

Επειδή ο προσφεύγων για τις πιστώσεις στο λογαριασμό του συνολικού ποσού 5.500,00 ευρώ με αιτιολογία συναλλαγής «.....» ισχυρίζεται ότι αφορούν σε επιστροφή άτοκου δανείου -χρηματικής διευκόλυνσης στον επιστήθιο φύλο τουσυνολικού ποσού 15.000,00 τα οποία του επέστρεψε τμηματικά και όταν μπορούσε και τα οποία του είχε παράσχει ως διευκόλυνση για οικογενειακή του ανάγκη χωρίς καμία απαίτηση τόκων ή άλλης αμοιβής επικαλούμενος την από 31-5-2016 Υπεύθυνη Δήλωση του αρ. 8 του Ν. 1599/1986 του ανωτέρω φίλου του κ.

Επειδή, ο προσφεύγων, αφενός δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο με βέβαιη ημερομηνία προγενέστερη του ελέγχου που να αποδεικνύει το χρόνο και τον τρόπο που δόθηκε το δάνειο προς το Κούπους 15.000,00 ευρώ και αφετέρου στην επικαλούμενη από 31-5-2016 Υπεύθυνη Δήλωση του αρ. 8 του Ν. 1599/1986 του κ.αναφέρεται ότι του δόθηκε από τον προσφεύγοντα άτοκο δάνειο ύψους 15.000,00 ευρώ χωρίς να προσδιορίζεται επίσης ο χρόνος λήψης του δανείου αυτού παρά μόνο γίνεται αναφορά στο χρόνο επιστροφής του ποσού.

Επειδή ο προσφεύγων δεν δήλωσε το δάνειο κατά το έτος που το χορήγησε, όπως είχε υποχρέωση σύμφωνα με την περ. δ' του άρθρου 17 του ν. 2238/1994 να δηλώσει στη φορολογική του δήλωση κατά το έτος που χορήγησε το δάνειο προκειμένου να διαπιστώσει η φορολογική αρχή αν είχε τη δυνατότητα παροχής αυτού βάσει του άρθρου 19 του ν. 2238/1994, και επιπλέον ούτε ο δανειζόμενος έχει δηλώσει το ποσό που πήρε ως δάνειο ή τα ποσά που επέστρεψε στον προσφεύγοντα βάσει του άρθρου 17 του ν. 2238/1994.

Επειδή από τον προσφεύγοντα δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο όπως (κίνηση τραπεζικού λογαριασμού, έγγραφο, ιδιωτικό συμφωνητικό κ.λ.π) ώστε να διαπιστωθεί το πραγματικό γεγονός της δανειοδότησης και η βέβαιη χρονολογία αυτού.

Εξάλλου δεν είναι επαρκές στοιχείο του επικαλούμενου δανείου η προσκομισθείσα υπεύθυνη δήλωση, κυρίως διότι σύμφωνα με το άρθρο 19 του ν. 2238/1994, τα δάνεια αποδεικνύονται μόνο με έγγραφα.

Επομένως δε γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος και για το συνολικό ποσό των 5.500,00 ευρώ ισχύουν οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994.

Επειδή ο προσφεύγων για την πίστωση στο λογαριασμό του συνολικού ποσού 3.000,00 ευρώ με αιτιολογία συναλλαγής«.....» σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου ισχυρίστηκε με το υπόμνημα που κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ ότι αφορά νόμιμη αμοιβή για υπηρεσίες που παρείχε.

Επειδή λόγω της ως άνω αιτιολογίας είναι εμφανής η πηγή της κατάθεσης στον λογαριασμό του.

Επειδή αφενός μεν, όπως προκύπτει από την υποβληθείσα Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος του προσφεύγοντος οικ. έτους 2011 (χρήση 2010) το ως άνω ποσό συνολικού ύψους 3.000,00 ευρώ δεν έχει δηλωθεί όπως υπήρχε υποχρέωση βάσει των διατάξεων του ν. 2238/94 με αποτέλεσμα να μην έχει φορολογηθεί και αφετέρου ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα παραστατικό από το οποίο να προκύπτει η απαλλαγή της αμοιβής αυτής από το φόρο εισοδήματος με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών.

Επομένως το ποσό συνολικού ύψους 3.000,00 ευρώ δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994 ως άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης αλλά αποτελεί εισόδημα φορολογητέο που δεν έχει δηλωθεί και πρέπει να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών του ιδίου άρθρου .

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή, του, με ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2011 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ

Α) Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2011 βάσει της παρούσας απόφασης :

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΧΡΗΣΗΣ 2010 (Οικ. Έτος 2011)		
	Ατομικό	Της συζύγου
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	97.846,26	43.584,46
Προσαύξηση περιουσίας της <u>παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994</u> βάσει ελέγχου	8.500,00	-
Εισοδήματα οριστικής πράξης διορθωτικού προσδ. φόρου βάσει ελέγχου	106.346,26	43.584,46
ΜΕΙΟΝ ποσό που δεν αποτελεί Προσαύξηση περιουσίας με την παρούσα εισήγηση	-	
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	106.346,26	43.584,46

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης :

ΧΡΗΣΗΣ 2010 (Οικ. Έτος 2011)

	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά
Φόρος , τελη, χαρτ.	30.125,47 €	27.055,64	27.055,64	3.400,00 €
Εισφορά Αλληλεγγύης				
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδ. Φόρου εισοδήματος)		3.944,00	3.944,00	3.944,00
Πρόσθετος φόρος στην εισφορά αλληλεγγύης		1.537,20	1.537,20	1.537,20
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	30.125,47 €	40.331,84	40.331,84	10.206,37 €

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**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).