



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28/01/2019

Αριθμός απόφασης: 438

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

ΦΑΞ : 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), όπως ισχύει.
 - β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. 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.)».
 - δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».
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 28/09/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά: α) της υπ' αριθμ. /2018 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και β) της υπ' αριθμ. /2018 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 08/08/2018 οικεία έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 2238/1994.

6. Τις απόψεις του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28/09/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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:

Με την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π οικονομικού έτους 2013, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 14.265,00 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 9.189,51 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **23.454,51 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π οικονομικού έτους 2013, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.402,40 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 552,83 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **1.955,23 ευρώ**.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά τον τακτικό έλεγχο ως προς τη φορολογία εισοδήματος που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα και τον σύζυγο της του από το ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π, σύμφωνα με τις/...../...../2017 και/...../...../2017 εντολές ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π για τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01-31/12/2000 έως 01/01-31/12/2012. Η αιτία του ελέγχου ήταν, σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 08/08/2018 έκθεση τακτικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος:

1. το υπ' αρ. πρωτ./2013 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ προς το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
2. η Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε/2015 &/2015 σε εκτέλεση της Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε/2013 παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος με τις οποίες παραδόθηκαν στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. στις 29/09/2015, ψηφιακοί δίσκοι με τραπεζικές κινήσεις των ελεγχόμενων,
3. η Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε/2015, που διαβιβάστηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με το υπ. αρ. πρωτ. ΕΜΠ/16.08.2016 από την Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ (Αρ. πρωτ. Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ΕΜΠ/2016) ,
4. η Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε/2013 του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος που παραδόθηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με το υπ. αρ. πρωτ./2016 έγγραφο του Γραφείου Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος.

Ο έλεγχος δεν εξέδωσε πράξεις προσδιορισμού φόρου και προστίμων για τις χρήσεις από 2000 έως 2011 και συνέταξε σχετικό Υπηρεσιακό Σημείωμα, το οποίο έθεσε στο φάκελο της υπόθεσης ως αναπόσπαστο τμήμα αυτού,

Στα πλαίσια του ανωτέρω ελέγχου διενεργήθηκε και έλεγχος των πρωτογενών καταθέσεων άνω των 2.000,00 € της προσφεύγουσας και του συζύγου της για τη διαχειριστική χρήση 01/01-31/12/2012. Αφού ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα με αριθμ. πρωτ./2017 Α',/09.06.2017 Β',/19.09.2017 Γ',/2018 Δ',/2018 Ε' ,/2018 ΣΤ',/2018 Ζ' και/2018 Η' υπομνήματα που υπέβαλε η προσφεύγουσα με το σύζυγο της πριν τη κοινοποίηση σε αυτούς του υπ' αριθμ./2018

Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και το με αριθμ. πρωτ./2018 υπόμνημα που υπέβαλαν μετά τη κοινοποίηση σε αυτούς του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων, προκειμένου να αιτιολογήσουν τις τραπεζικές αυτές κινήσεις, ο έλεγχος έκρινε ότι έχει επέλθει προσαύξηση της περιουσίας της προσφεύγουσας, προερχόμενη από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 κατά το ποσό των **31.700,00 ευρώ**, η οποία προέκυψε από τις κάτωθι κινήσεις:

A/ A	Επωνυμία Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Καταλογισμού
1			27/01/2012	.....	3.000,00
2			23/02/2012	.....	3.000,00
3			22/03/2012	.....	2.000,00
4			10/04/2012	.....	2.000,00
5			15/05/2012	.....	2.800,00
6			08/06/2012	.....	2.500,00
7			15/06/2012	.....	2.000,00
8			26/07/2012	.....	4.000,00
9			26/10/2012	.....	2.800,00
10			29/10/2012	.....	3.000,00
11			27/11/2012	.....	2.300,00
12			21/12/2012	.....	2.300,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ					31.700,00

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη ότι:

- Μη επαρκής αιτιολογία της φορολογικής αρχής

-Δεν αναφέρονται στην αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου οι λόγοι για τους οποίους παρά της διαπίστωσης του γεγονότος ότι οι πιστώσεις πραγματοποιήθηκαν από συγγενικό της πρόσωπο, εν τούτοις εξακολουθεί να θεωρείται από τον έλεγχο ότι αυτές αποτελούν εισόδημα που πρέπει να υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994.

- Δεν εξειδικεύτηκαν τα δικαιολογητικά που όφειλε να προσκομίσει.
- Μη αναφορά σε διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.
- Δεν επήλθε προσαύξηση της περιουσίας της.

-Από την ελεγκτική διαδικασία διαπιστώθηκε μεν η πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό της ποσών συνολικού ύψους 31.700,00 € προερχομένων από τον αδερφό της , δεν διαπιστώθηκε όμως η προσαύξηση κατ' αυτόν τον τρόπο της περιουσίας της. Και αυτό γιατί, αντιστοίχησε τις συγκεκριμένες πιστώσεις με αντίστοιχες χρεώσεις (αναλήψεις) από τις οποίες προκύπτει ότι τα εν λόγω ποσά δεν παρέμειναν στον τραπεζικό της λογαριασμό ώστε να μπορεί να θεωρηθεί ότι προσαύξησαν την περιουσία της, αλλά αναλήφθηκαν (ή συμπτωματικά είχαν ήδη αναληφθεί) με σκοπό να επιστραφούν στον αδερφό της, γεγονός που και ο ίδιος σας επιβεβαίωσε με την από 18.04.2018 δήλωση – βεβαίωση του.

- Η ηθική αδυναμία απόκτηση αποδεικτικού εγγράφου.
- Ο βαθμός συγγένειας αλλά και η αγάπη και η ηθική υποχρέωση μεταξύ αδερφών, δεν απαιτούσε την σύνταξη οποιουδήποτε εγγράφου για την τεκμηρίωση της εν λόγω οικονομικής φύσεως εξυπηρέτησης.
- Η αρχή της ισότητας των όπλων.
- Η μη συνδρομή αντικειμενικών και συγκλινουσών ενδείξεων φοροδιαφυγής.

Επειδή στις διατάξεις της **παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994**, όπως ίσχυε κατά τη χρήση 2011, ορίζεται:

«3. 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 **ΠΟΛ. 1095/29.4.2011** «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» ορίζεται:

«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 εισοδήματος 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.»

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«.....

Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

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 προσαύξή της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ,

δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

.....

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

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

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

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.»

Επειδή στην ΠΟΛ 1175/16-11-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται:

«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.

.....

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:
5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.

.....

5.4.....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.».

Επειδή, σύμφωνα και με την δημοσιευθείσα στις 07-04-2016 απόφαση του **ΣΤΕ 884/2016 Β' Τμήμα επταμ.** : «**(Α)** ...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 και, συνεπώς, 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, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – 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 δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος –».

Επειδή εν προκειμένω κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου των πρωτογενών τραπεζικών καταθέσεων της προσφεύγουσας από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαπιστώθηκε ότι για το έτος 2012 η προσφεύγουσα, δεν αιτιολόγησε σε σχέση με τα εμφανή και νόμιμα εισοδήματά της, πρωτογενείς καταθέσεις συνολικού ποσού **31.700,00 ευρώ**, το οποίο αναλύεται ως εξής:

A/ A	Επωνυμία α Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Καταλογισμού
---------	--------------------	------------------------	--------------------------	-----------------------	-------------------

1	.....	.....	27/01/201 2	.....	3.000,00
2	.....	.....	23/02/201 2	.....	3.000,00
3	.....	.....	22/03/201 2	.....	2.000,00
4	.....	.....	10/04/201 2	.....	2.000,00
5	.....	.....	15/05/201 2	.....	2.800,00
6	.....	.....	08/06/201 2	.....	2.500,00
7	.....	.....	15/06/201 2	.....	2.000,00
8	.....	.....	26/07/201 2	.....	4.000,00
9	.....	.....	26/10/201 2	.....	2.800,00
10	.....	.....	29/10/201 2	.....	3.000,00
11	.....	.....	27/11/201 2	.....	2.300,00
12	.....	.....	21/12/201 2	.....	2.300,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ					31.700,00

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι επίμαχες πιστώσεις ύψους 31.700,00 € αφορούν μεταφορές χρηματικών ποσών, από τραπεζικούς λογαριασμούς του αδερφού της του, σε λογαριασμό της όπου συνδικαιούχος είναι η υπάλληλος του συζύγου της, του Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας και του συζύγου της, ο κ^{ος} μετέφερε κατόπιν τηλεφωνικής παραγγελίας στην τράπεζα, από τους λογαριασμούς του τα ποσά αυτά, στον υπ'αρ. λογαριασμό της και στη συνέχεια η κ^α τα έκανε ανάληψη και του τα παρέδιδε. Για την αιτιολόγηση αυτή προσκόμισε στον έλεγχο την από 18/4/2018 Βεβαίωση του , τραπεζικά παραστατικά ανάληψης από την και παραστατικά μεταφοράς ποσών μεταξύ των λογαριασμών. Δηλαδή ισχυρίζεται ότι τα χρήματα ήταν σε κάθε περίπτωση του αδερφού της και προέρχονται από φορολογηθέντα εισοδήματα του.

Επειδή η θέση του Προϊσταμένου Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. όπως αναφέρεται στην με ημερομηνία θεώρηση 08/08/2018 οικεία έκθεση ελέγχου είναι η εξής: «...Ο έλεγχος κάνει δεκτό ότι η πηγή προέλευσης των χρημάτων που πιστώνονται στους τραπεζικούς λογαριασμούς τους είναι γνωστή, αλλά δεν αποδεικνύεται η αιτία – ο λόγος της πίστωσης. Τα εν λόγω ποσά θεωρούνται ως μη επαρκώς αιτιολογούμενα και κατά συνέπεια, κρίνονται από τον έλεγχο ως μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 §3 Ν.2238/1994.»

Επειδή σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις τα ποσά που θεωρούνται ως προσαύξηση περιουσίας πρέπει να προέρχονται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή. Επίσης η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

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.

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.

Επειδή στην ΠΟΛ 1228/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε αναφέρονται τα εξής: « Σημειώνεται ότι με την παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94 προβλέπεται ότι φορολογείται η προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και όχι η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας που δε σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της.».

Επειδή η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους .

Επειδή εν προκειμένω η φορολογική αρχή στην οικεία έκθεση ελέγχου έκανε δεκτό ότι η πηγή προέλευσης των χρημάτων που πιστώνονται στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας προέρχονται από τον υπ'αρ. λογαριασμό της, κυριότητας του αδελφού της, χωρίς όμως να κάνει δεκτή την ανάληψη των χρηματικών ποσών από την Κα, που δεν συνδέεται σε καμία περίπτωση με τον ούτε τη κατά δήλωσή της, απόδοση σε αυτόν των αναληφθέντων χρηματικών ποσών, κι επειδή δεν αποδείχτηκε είτε η επιστροφή είτε η μερική επανακατάθεση των καταθέσεων αυτών, τα ποσά θεωρήθηκαν ως μη επαρκώς αιτιολογούμενα και φορολογήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 § 3 του ν.2238/1994.»

Επειδή ωστόσο, δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας, 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, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.λπ.), 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 του φόρου θα πρέπει να γίνει ανάλογα με το είδος του εισοδήματος.

Το αν τίθεται θέμα τυχόν δωρεάς του αδερφού, επειδή δεν είναι συνδικαιούχος στον ως άνω λογαριασμό, στην προσφεύγουσα, ή της πηγής προέλευσης του ποσού αυτού και το αν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 στο πρόσωπο του αδερφού, είναι θέμα ιδιαιτέρου ελέγχου τον οποίο δύναται να διεξάγει ο Προϊστάμενος της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής, λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων περί παραγραφής.

Επειδή συνεπώς το εισόδημα προερχόμενο από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή και αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 προσδιορίζεται στο ποσό των **0,00 €** για την προσφεύγουσα.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών της προσφεύγουσας .

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 28/09/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ και την ακύρωση :
α) της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	14.265,00 €	0,00 €
Πρόστιμο παρ. 1 ^α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 25%	3.566,25 €	0,00 €
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ.	5.623,26 €	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	23.454,51 €	0,00 €

β) της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης	1.402,40 €	0,00 €
Προσαυξήσεις ανακρίβειας	552,83 €	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.955,23 €	0,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

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.