



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 15/04/2019

Αριθμός Απόφασης: 1223

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. 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. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.
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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 19/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των υπ' αριθμ.:
 - 1)/27-11-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, οικονομικού έτους 2013 και 2)/27-11-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, οικονομικού έτους 2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις υπ' αριθμ.:
 - 1)/27-11-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, οικονομικού έτους 2013 και 2)/27-11-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, οικονομικού έτους 2014, των οποίων ζητείται η

ακύρωση και την από 27/12/2018 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 19/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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. /27-11-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, οικονομικού έτους 2013, προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 1.478,13 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 1.475,75 €, πλέον διαφορά στην εισφορά αλληλεγγύης ν.3986/2011 ποσού 107,50 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 3.061,38 €.

Με την υπ' αριθμ. /27-11-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, οικονομικού έτους 2014, προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 1.698,39 €, πλέον τελών χαρτοσήμου ποσού 16,11 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 1.717,37 €, πλέον διαφορά στην εισφορά αλληλεγγύης ν.3986/2011 ποσού 130,75 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 3.562,62 €.

Οι ως άνω προσαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 27/11/2018 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ. /2018 εντολής ελέγχου, αιτία της οποίας αποτέλεσε το υπ' αριθμ. πρωτ. /ΕΜΠ.1415 έγγραφο του Σώματος Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης με το οποίο «γνωστοποιήθηκε» στην Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου η υπ' αριθμ. /2018 έκθεση ελέγχου περιουσιακής κατάστασης του υπαλλήλου της Διεύθυνσης Δασών Ν. Λασιθίου της Αποκεντρωμένης Διοίκησης Κρήτης κ., για τα έτη 2004 έως 2016..

Όπως προκύπτει από τις διαπιστώσεις της εν λόγω έκθεσης ελέγχου του Σώματος Επιθεωρητών Δημόσιας Διοίκησης, τις οποίες υιοθετεί το τμήμα ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, «από το σύνολο των καταθέσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς του υπαλλήλου ύψους 869.689,16 €, για τις οποίες του ζητήθηκαν διευκρινίσεις, αιτιολόγησε ποσό 783.469,74 €, ενώ οι ισχυρισμοί που προέβαλε για το υπόλοιπο ποσό των 86.219,42, χωρίς την υποβολή επαρκών αποδεικτικών στοιχείων, δεν κρίθηκαν βάσιμοι και επομένως το ποσό αυτό θεωρείται ανατιμολογήτο.»

Λόγω της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής του άρθρου 84 ν. 2238/1994 και του γεγονότος ότι σύμφωνα με την ΠΟΛ 1194/2017 το υπόλοιπο ή/και οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, φορολογικό ενδιαφέρον παρουσιάζει ο τραπεζικός λογαριασμός με αριθ. της Τράπεζας Στον συγκεκριμένο λογαριασμό εντοπίστηκαν καταθέσεις συνολικού ποσού 5.374,99 € το έτος 2012 και καταθέσεις συνολικού ποσού 6.537,39 το έτος 2013 χωρίς να αιτιολογηθούν επαρκώς από τον ελεγχόμενο και χωρίς να προσκομιστούν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία που να δικαιολογούν την πηγή προέλευσης τους σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου περιουσιακής κατάστασης του προσφεύγοντος, των επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης. Αναλυτικά οι καταθέσεις στον συγκεκριμένου λογαριασμό καταγράφονται στον πίνακα 4 περίπτωση 8 της ως άνω έκθεσης και έχουν ως εξής:

« δ. Λογαριασμός με αρ. της Τράπεζας

ημ/νια	ποσόν (€)	καταθέτης/αιτιολογία
1/10/2012	1.200,00	
30/10/2012	2.835,68	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ
31/12/2012	1.339,31	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ-
30/1/2013	4.537,39	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ-
2/4/2013	2.000,00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ - ΤΑΜΕΙΟ

Για τα ευρήματα του ελέγχου, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα, στις 29/10/2018 το με αρ./22-10-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Μερικού Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, καθώς και οι προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 και 2014, σύμφωνα με το Ν.4174/2013.

Κατόπιν αυτού και εντός της οριζόμενης προθεσμίας των 20 ημερών, που έληξε στις 19/11/2018, δεν εκφράστηκαν γραπτά ούτε προφορικά οι απόψεις του. Μετά το πέρας της προθεσμίας των 20 ημερών, και πιο συγκεκριμένα στις 21-11-2018 ο προσφεύγων, με το υπ' αριθμ. πρωτ./2018 έγγραφο του, αιτήθηκε παράταση της 20ήμερης προθεσμίας, η οποία απορρίφθηκε από τον έλεγχο ως εκπρόθεσμη. Ως εκ τούτου ο έλεγχος προχώρησε στην έκδοση των προσαλλόμενων οριστικών πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

«Το σύνολο των εν λόγω καταθέσεων, όπως προκύπτει από την κίνηση του λογαριασμού μου αντίγραφο της οποίας σας κοινοποιούμε, χρησιμοποιήθηκε για την εξόφληση επιταγών εκδόσεως μου, αντίγραφα των σωμάτων των οποίων επίσης σας κοινοποιούμε, ως εξής:

1. Ημερομηνία 1/10/2012 Κατάθεση ποσού 1.200,00 ευρώ, καταθέτης

Χρησιμοποιήθηκε για την με ημερομηνία 2/10/2012 πληρωμή επιταγής ποσού 1.200,00 ευρώ με νούμερο σε διαταγή

2. Ημερομηνία 30/10/2012 Κατάθεση ποσού 2.835,68 ευρώ.

Χρησιμοποιήθηκε για την με ημερομηνία 03/12/2012 πληρωμή επιταγής ποσού 3.000,00 ευρώ με νούμερο σε διαταγή Για την κάλυψη του ποσού της επιταγής αυτής είχε προηγηθεί και η κατάθεση ποσού 165,00 ευρώ την 28/11/2012.

3. Ημερομηνία 31/12/2012 Κατάθεση ποσού 1.339,31 ευρώ. καταθέτης

Χρησιμοποιήθηκε για την με ημερομηνία 31/12/2012 πληρωμή επιταγής ποσού 1.339,31 ευρώ με νούμερο σε διαταγή

4. Ημερομηνία 30/01/2013 Κατάθεση ποσού 4.537,39 ευρώ. καταθέτης

Χρησιμοποιήθηκε για την με ημερομηνία 31/01/2013 πληρωμή επιταγής ποσού 4.537,39 ευρώ με νούμερο σε διαταγή

5. Ημερομηνία 02/04/2013 Κατάθεση ποσού 2.000,00 ευρώ.

Χρησιμοποιήθηκε για την με ημερομηνία 03/04/2013 πληρωμή επιταγής ποσού 2.000,00 ευρώ με νούμερο σε διαταγή

Το σύνολο των επιταγών αυτών χρησιμοποιήθηκαν από την κα., όπως προκύπτει και από την υπεύθυνη δήλωση της την οποία σας κοινοποιούμε, στο πλαίσιο διευκόλυνσής της από εμένα, για την εξόφληση υποχρεώσεών της προς προμηθευτές της στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής της δραστηριότητας. Η διευκόλυνση από τη μεριά μου συνίστατο στην έκδοση των παραπάνω αναφερόμενων επιταγών, για την κάλυψη των οποίων η κα. κατάθετε το σχετικό ποσό στο λογαριασμό μου πριν τη λήξη τους. Συγκεκριμένα οι επιταγές αυτές χρησιμοποιήθηκαν από την κα. ως εξής:

1. Η επιταγή ποσού 1.200,00 ευρώ για την πληρωμή προς την εταιρεία (.....) (προσκομίζεται αντίγραφο της πίσω σελίδας του σώματος της επιταγής, όπου προκύπτει η οπισθογράφησης της).

2. Η επιταγή με νούμερο ποσού 3.000,00 ευρώ για την πληρωμή προς την εταιρεία (προσκομίζεται αντίγραφο της πίσω σελίδας του σώματος της επιταγής, όπου προκύπτει η οπισθογράφησης της).

3. Η επιταγή με νούμερο ποσού 1.339,31 ευρώ για την πληρωμή προς την εταιρεία (προσκομίζεται αντίγραφο της πίσω σελίδας του σώματος της επιταγής, όπου προκύπτει

η οπισθογράφησή της).

4. Η επιταγή με νούμερο ποσού 4.537,39 ευρώ για την πληρωμή προς την εταιρεία (προσκομίζεται αντίγραφο της πίσω σελίδας του σώματος της επιταγής, όπου προκύπτει η οπισθογράφησή της).

5. Η επιταγή με νούμερο ποσού 2.000,00 ευρώ για την πληρωμή προς την εταιρεία (προσκομίζεται αντίγραφο της πίσω σελίδας του σώματος της επιταγής, όπου προκύπτει η οπισθογράφησή της).

Όλες οι παραπάνω εταιρείες τυγχάνουν προμηθευτές της κας., όπως προκύπτει από τις καρτέλες προμηθευτών στα τηρούμενα βιβλία της, αντίγραφα των οποίων κατόπιν αδείας της σας προσκομίζουμε. Για τη διατήρηση της συνεργασίας με τους προμηθευτές της την περίοδο εκείνη (2012-2013), λόγω της δυσμενούς δημοσιονομικής καταστάσεως και της αδυναμίας του τραπεζικού συστήματος να επιτελέσει το ρόλο του ως δανειστής των επιχειρήσεων, η κα. ζήτησε τη βοήθειά μου προκειμένου να εξοφλήσει οφειλές και να προκαταβάλλει ποσά προς τους συνεργάτες της, προκειμένου να μπορέσει να συνεχίσει τη λειτουργία της επιχείρησής της. Για το σκοπό αυτό της έδωσα τη δυνατότητα χρησιμοποίησης επιταγών εκδόσεως μου, υπό την προϋπόθεση να αναλάβει η ίδια την υποχρέωση εξόφλησης των επιταγών αυτών με την κατάθεση του σχετικού ποσού στο λογαριασμό μου πριν τη λήξη τους, όπερ και εγένετο.

Η κίνηση αυτή είναι συνήθης στην αγορά γνωστή υπό τον όρο «επιταγή ευκολίας». «Η επιταγή «ευκολίας» είναι επιταγή, η οποία εκδίδεται χωρίς οικονομικό αντάλλαγμα, κατά χάριν και προς διευκόλυνση του λήπτη ή του αρχικού οπισθογράφου της επιταγής (ανάλογα με το εάν ο λήπτης και ο εκδότης είναι ή όχι το ίδιο πρόσωπο) και η οποία θεμελιώνει την ένσταση περί αχρεωστήτου κατ' άρθρο 904 ΑΚ, καθότι η υπογραφή μίας τέτοιας επιταγής δεν δημιουργεί κατά τη συμφωνία των μερών υποχρέωση για την πληρωμή της, ενώ ταυτόχρονα δεν συνιστά δωρεά» (27/2015 ΜονΕφΛαρ).»

Επειδή, στην παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 (Όπως το τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 48 προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175/30-9-2010) και σύμφωνα με το άρθρο 20 του ιδίου νόμου ισχύει από 30/9/2010 και μετά) ορίζεται:

«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 1095/2011 «Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010, μεταξύ άλλων αναφέρεται:

« 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 παραγράφο 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»... ..

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.

.....
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.

.....
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, στο με Αρ.Πρωτ. ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015/05-11-2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα « Διευκρινήσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας.» αναφέρεται:

«Απαντώντας σε προφορικά και γραπτά ερωτήματα περί της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα :

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 προσαύξησή της.
5.
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.
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.

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. 2238/94 .».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1175/2017** με θέμα: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» στην οποία αναφέρεται ότι:« 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.».

Επειδή, στη Έκθεση Απόψεων της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου που παραλάβαμε με τον φάκελο της υπό κρίση υπόθεσης αναφέρονται τα εξής:

«Πρώτος προβαλλόμενος λόγος

Σύμφωνα με τον προσφεύγοντα, **οι καταθέσεις** συνολικού ποσού 5.374,99€ το έτος 2012 και καταθέσεις συνολικού ποσού 6.537,39 το έτος 2013 **έγιναν από την κα. με ΑΦΜ για εξόφληση επιταγών εκδόσεως του.** Οι επιταγές αυτές δόθηκαν στην κα. **προς διευκόλυνση για την εξόφληση υποχρεώσεων προς τους προμηθευτές της,** με μόνη προϋπόθεση την υποχρέωση εξόφλησης τους από την ίδια. Προς επίρρωση του ανωτέρω ισχυρισμού του, ο προσφεύγων προσκόμισε αντίγραφα των επιταγών, αντίγραφο κίνησης του τραπεζικού λογαριασμού από τον οποίο εξοφλούνται οι επιταγές, καρτέλες προμηθευτών και υπεύθυνη δήλωση της κα. περί λήψης 5 επιταγών διευκόλυνσης από τον κ.

Αποψη της Φορολογικής αρχής

Η υπηρεσία μας προχώρησε σε διασταύρωση των υποβληθέντων στοιχείων, τα οποία όπως προαναφέρθηκε **δεν είχαν τεθεί υπόψη του ελέγχου πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και συνεπώς πρόκειται για νέα στοιχεία,** και διαπίστωσε ότι στις αναλυτικές καρτέλες προμηθευτών που προσκομίστηκαν από την κα. δεν υπάρχουν λογιστικές εγγραφές μείωσης του υπολοίπου των προμηθευτών της, ως οφειλόταν προς τεκμηρίωση των αναγραφόμενων στην ενδικοφανή προσφυγή. Περαιτέρω, στο αντίγραφο κίνησης του τραπεζικού λογαριασμού, σε 2 καταθέσεις αντίστοιχων ποσών 2.835,68€/30-10-2012 και 2.000€/2-4-2013 δεν αναγράφεται το όνομα της κα. (στην αιτιολογία) προς διαχωρισμό (διάκριση) με τις λοιπές καταθέσεις, ενώ δεν προσκομίστηκαν αντίγραφα των παραστατικών καταθέσεων (εντάλματα πληρωμής), προκειμένου να διαπιστωθεί ποιος ήταν ο πραγματικός καταθέτης ή για λογαριασμό ποιου έγινε η κατάθεση. **Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, δεν προκύπτει αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή προέλευσης των 2 καταθέσεων αντίστοιχων ποσών 2.835,68€/30-10-2012 και 2.000€/2-4-2013.**

Δ. ΠΡΟΤΑΣΗ - ΓΝΩΜΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΡΧΗΣ

Κατόπιν των ανωτέρω, με βάση τα νέα στοιχεία που προσκομίστηκαν μετά την έκδοση των οριστικών αποτελεσμάτων, **προτείνεται η μερική αποδοχή της εξεταζόμενης ενδικοφανούς προσφυγής.** Πιο συγκεκριμένα, επειδή δεν προκύπτει αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή προέλευσης των 2 μόνο καταθέσεων αντίστοιχων ποσών 2.835,68€/30-10-2012 και 2.000€/2-4-2013,

προτείνεται να θεωρηθούν μόνο οι συγκεκριμένες καταθέσεις ως προσαύξηση περιουσίας και συνεπώς να φορολογηθούν ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 ν.2238/1994.»

Επειδή, για τις πρωτογενείς καταθέσεις ποσού 2.835,68€ για το έτος 2012 και ποσού 2.000€ για το έτος ετών 2013, στον τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα, δεν απεδείχθη η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής τους, ούτε ότι φορολογήθηκαν από άλλες διατάξεις, ή απαλλάχθηκαν από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτές να μην φορολογηθούν ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση, αποδεχόμεθα τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27/12/2018 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, καθώς και τις προτάσεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής όπως αυτές καταγράφονται στην Έκθεση Απόψεων της και ως εκ τούτου τροποποιούμε τις προσβαλλόμενες πράξεις ως εξής:

Α) Υπ' αριθμ./27-11-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, οικονομικού έτους 2013

ΑΝΑΛΥΣΗ	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφαση ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ-Δήλωσης
Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες	20.040,20 €	20.040,20 €	20.040,20 €	
Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις	164,97 €	164,97 €	164,97 €	
Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα αρ.48 ν.2238/1994		5.374,99 €	2.835,68 €	2.835,68 €
Φορολογητέο Εισόδημα	20.205,17 €	25.580,16 €	23.058,85 €	2.835,68 €
Χρεωστικό ποσό φόρου		1.325,37 €	808,17 €	808,17 €
Πιστωτικό ποσό φόρου	152,76 €			152,76 €
Πλέον προσαυξήσεις άρθ. 58		792,82 €	480,46 €	480,46 €
Πλέον τόκος αρθ. 53 0,73% X 68μην. X 960,93 €		682,93 €	477,00 €	477,00 €
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (αρ.13 ν.3877/2010)	3,30 €	3,30 €	3,30 €	
Εισφορά Αλληλεγγύης	532,99 €	640,49 €	589,70 €	56,71 €
Σύνολο για καταβολή	383,53 €	3.444,91 €	2.358,64 €	1.975,11 €

Β) Υπ' αριθμ./27-11-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου
Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, οικονομικού έτους 2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφαση ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ- Δήλωσης
Φορολογητέο Εισόδημα	20.910,77 €	27.448,16 €	22.910,77 €	2.000,00 €
Χρεωστικό ποσό φόρου		1.611,11 €	570,00 €	570,00 €
Πιστωτικό ποσό φόρου	87,28 €			87,28 €
Πλέον προσαυξήσεις άρθ. 58		922,63 €	328,64 €	328,64 €
Πλέον τόκος αρθ. 53 0,73% X 56μην. X 657,28 €		794,75 €	268,70 €	268,70 €
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (αρ.13 ν.3877/2010)	3, 23 €	3,23 €	3,23 €	
Εισφορά Αλληλεγγύης	343,99 €	474,74 €	383,99 €	40,00 €
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης	512,00 €	512,00 €	512,00 €	
Σύνολο για καταβολή	771,94 €	4.334,56 €	2.066,56 €	1.294,62 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 19/12/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου
..... ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

Η Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση
διαμορφώνεται ως εξής :

Α) Υπ' αριθμ./27-11-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου
Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, οικονομικού έτους 2013

Διαφορά φόρου	960,93 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	957,46 €
Εισφορά αλληλεγγύης	56,71 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.975,11 €

**Β) Υπ' αριθμ./27-11-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου
Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, οικονομικού έτους 2014**

Διαφορά φόρου	657,28 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	597,34 €
Εισφορά αλληλεγγύης	40,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.294,62 €

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

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο 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.