



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 07/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1346

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **08/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, **ΑΦΜ:**, κατοίκου επί της οδού, κατά της υπ' αριθ./2018 και/2018 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. ετών 2014 και 2013 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./2018 και/2018 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. ετών 2014 και 2013 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, των οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **08/01/2019** 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:

1) Με την υπ' αριθμ./**2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 6.913,98€, πλέον πρόστιμο ποσού 6.485,31€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.078,57€, ήτοι συνολικό ποσό **14.502,44€**.

2) Με την υπ' αριθμ./**2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 9.961,17€, πλέον πρόστιμο ποσού 9.343,57€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.144,50€, ήτοι συνολικό ποσό **20.449,24€**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος προέκυψαν από το πόρισμα της από 05/12/2018 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ./**2018** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ .

Αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσαν τα με αριθ. πρωτ./**2014** και/**2014** έγγραφα που απέστειλε η Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων, στο ΣΔΟΕ Περ. Δ/ση Αττικής και εν συνεχεία στις 29/05/2018 παραλήφθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, με το σύνολο των δεδομένων και των στοιχείων που τα διαλαμβάνουν.

Σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα, από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.), των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2013 και 2014 και των προσκομισθέντων στοιχείων με τα με αριθ. πρωτ./**2018** και/**2018** υπομνήματα της προσφεύγουσας, για τις κάτωθι πιστώσεις ο έλεγχος έκρινε ότι δεν προσκομίστηκαν επαρκή στοιχεία που να αποδεικνύουν την πηγή προέλευσης των κάτωθι πιστώσεων συνολικού ποσού **23.940,00€** και **38.150,00€**, για τα οικον. έτη **2013 και 2014**, αντίστοιχα, και ως εκ τούτου πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994, προκειμένου να φορολογηθούν ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα. Επίσης, για το οικον. έτος 2013 ο έλεγχος καταλόγισε στην προσφεύγουσα πρόσθετο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις ύψους 440,00€.

A/A	ΗΜΕΡ.ΣΥΝΑΛ.	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛ.
	2012		
13	05/06/2012	.....	1.000,00
14	05/06/2012	.....	20.000,00
15	12/06/2012	.....	440,00
18	19/07/2012	.....	2.500,00
		ΣΥΝΟΛΟ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΣΥΝΤΡΕΧΟΥΝ ΟΙ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΑΡ.48 ΠΑΡ. 3 ΤΟΥ ν.2238/1994	23.940,00€
	2013		
29	05/02/2012	.....	150,00
32	15/03/2013	.....	2.300,00
38	04/07/2013	.....	300,00
40	02/08/2013	.....	35.000,00
42	12/09/2013	.....	400,00
		ΣΥΝΟΛΟ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΣΥΝΤΡΕΧΟΥΝ ΟΙ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΑΡ.48 ΠΑΡ. 3 ΤΟΥ ν.2238/1994	38.150,00€

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το αριθ. πρωτ. **ΔΕΔΕΙ 2019 ΕΜΠ/17-04-2019** υπόμνημά της, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Από τις καταθέσεις της χρήσης 2012 (οικον. έτους 2013), που προσμέτρησε σε βάρος της ο έλεγχος ως “πρωτογενείς”, πρέπει ν’ αφαιρεθούν:

- Η υπ’ αρ. 13 (οράτε σελ. 13 και 21 της ένδικης Έκθεσης Ελέγχου) πίστωση (με αιτιολογία “κατάθεση μετρητών” και ημερομηνία: 5/6/2012) ποσού 1.000,00 ευρώ, αφού η κατάθεση αυτή αφορά σε επιστροφή δανείου που είχε χορηγήσει ο σύζυγός της στη συγχωριανή του κα Από τα προσκομιζόμενα δελτία των αστυνομικών τους ταυτοτήτων (ΣΧΕΤΙΚΑ Νο 1 και 2) προκύπτει, πράγματι, ότι αμφότεροι γεννήθηκαν στο χωριό της Από την προσκομιζόμενη “κατάσταση αναλυτικής κίνησης” (ΣΧΕΤΙΚΟ Νο 3) του λογαριασμού της με αρ., που ανήκει στην κα (ΣΧΕΤΙΚΟ Νο 4), προκύπτει επίσης η κατάθεση σ’ αυτόν, στις 7/7/2011, του ποσού των 3.200,00 ευρώ, με αιτιολογία “.....”, δηλαδή από τον σύζυγό μου Στις 5/6/2012 η κα επέστρεψε (στον κοινό λογαριασμό τους της με αρ.) το επιμέρους ποσό των 2.000,00 ευρώ - εκ των οποίων ο έλεγχος της καταλόγισε το 50%, δηλαδή 1.000,00 ευρώ.
- Η υπ’ αρ. 14 (οράτε σελ. 14 και 21 της ένδικης Έκθεσης Ελέγχου) πίστωση (με αιτιολογία “κατάθεση μετρητών” και ημερομηνία: 5/6/2012) ποσού 20.000,00 ευρώ, αφού η κατάθεση αυτή αφορά επίσης σε επιστροφή δανείου που είχε χορηγήσει η ίδια στην εξαδέλφη της Ειδικότερα: α) Στις 12/12/2011, προέβην στην ανάληψη, από τον (κοινό με τον σύζυγό της) λογαριασμό της με αρ. της, του ποσού των 30.000,00 ευρώ (ΣΧΕΤΙΚΑ Νο 5, 6), το οποίο και παρέδωσε σε μετρητά στην εξαδέλφη της - προκειμένου να αγοράσει ακίνητο/κατοικία της. β) Από τα χρήματα αυτά, το ποσό των 10.000,00 ευρώ, η εξαδέλφη της

..... της το επέστρεψε αυθημερόν (στις 12/12/2011), καταθέτοντάς το, στον ίδιο λογαριασμό τους, στις 13:10 (ΣΧΕΤΙΚΟ Νο 7), μιας και εξασφάλισε, το αυτό πρωινό της ίδιας ημέρας, ισόποσο δάνειο (10.000,00 ευρώ) και από τον αδελφό της. Οπότε το δάνειό της περιορίστηκε στις 20.000,00 ευρώ. γ) Η επίμαχη κατάθεση, στις 5/6/ 2012, ποσού 20.000,00 ευρώ, έγινε, ακριβώς από την εξαδέλφη της, με αρ. ταυτότητας, όπως αποδεικνύεται από το οικείο παραστατικό (ΣΧΕΤΙΚΟ Νο 8). δ) Από τα προσκομιζόμενα δελτία των αστυνομικών τους ταυτοτήτων (ΣΧΕΤΙΚΑ Νο 9 και 10) αφενός επιβεβαιώνεται ο ανωτέρω αριθμός (της ταυτότητάς της), αφετέρου προκύπτει η συγγενική της σχέση με την

- Η υπ' αρ. 18 (οράτε σελ. 14 και 21 της ένδικης Έκθεσης Ελέγχου) πίστωση (με αιτιολογία "κατάθεση μετρητών " και ημερομηνία: 19/7/2012) ποσού 2.500,00 ευρώ, αφού η κατάθεση αυτή αφορά ωσαύτως σε επιστροφή δανείου ποσού 5.000,00 ευρώ, που είχε χορηγήσει ο σύζυγός της στον συγχωριανό του κ. Από τα προσκομιζόμενα δελτία των αστυνομικών τους ταυτοτήτων (ΣΧΕΤΙΚΑ Νο 11 και 12) προκύπτει, πράγματι, ότι αμφότεροι γεννήθηκαν στο χωριό της Το δάνειο αυτό το χορήγησε ο σύζυγός της στον συγχωριανό και φίλο του, που εργαζόταν στην κατασκευαστική και ήταν απλήρωτος για μεγάλο χρονικό διάστημα. Στις 19/7/2012 ο επέστρεψε (στον κοινό λογαριασμό τους της με αρ.....) το πλήρες ποσό των 5.000,00 ευρώ - εκ των οποίων ο έλεγχος της καταλόγισε το 50%, δηλαδή 2.500,00 ευρώ.

2) Από τις ένδικες καταθέσεις της χρήσης 2013 (οικον. έτους 2014), που προσμέτρησε σε βάρος της ο έλεγχος ως "πρωτογενείς", πρέπει επίσης ν' αφαιρεθούν:

- Η υπ' αρ. 32 (οράτε σελ. 17 και 21 της ένδικης Έκθεσης Ελέγχου) πίστωση (με αιτιολογία "κατάθεση μετρητών" και ημερομηνία: 15/3/2013) ποσού 2.300,00 ευρώ, αφού, όπως απέδειξε και στον έλεγχο, προσκομίζοντας το οικείο παραστατικό κατάθεσης (ΣΧΕΤΙΚΟ Νο 13), η κατάθεση αυτή έγινε από εκείνη την ίδια και αφορά σε έσοδά της/εισπράξεις της από το φροντιστήριό μου (ξένων γλωσσών), που είχε τιμολογήσει σε κάθε περίπτωση προσηκόντως και που, *συγκεντρωμένα*, τα κατέθεσε προς φύλαξη στον λογαριασμό της.
- Η υπ' αρ. 40 (οράτε σελ. 18 και 21 της ένδικης Έκθεσης Ελέγχου) πίστωση (με αιτιολογία "κατάθεση τραπεζικής επιταγής" και ημερομηνία: 2/ 8/2013) ποσού 35.000,00 ευρώ, αφού αφορά στην κατάθεση, σε ατομικό της λογαριασμό, μέρους των κερδών που της αναλογούν από την εταιρεία τους με την επωνυμία ".....". Ειδικότερα: α) Στις 2/8/2013 ο σύζυγός της προέβη σε ανάληψη, από τον λογαριασμό με αρ. της (ΣΧΕΤΙΚΟ Νο 14), που ανήκει στην εταιρεία τους με την επωνυμία "....." (στην οποία ο μεν σύζυγός της τυγχάνει εταίρος κατά 50%, η προσφεύγουσα δε 2^η εταίρος κατά το υπόλοιπο 50%) του ποσού των 35.000,00 ευρώ. β) Ακριβολογώντας, δεν επρόκειτο για ανάληψη με τη στενή έννοια του όρου, αλλά για την έκδοση, από την και κατ' εντολή του συζύγου της, της υπ' αρ. τραπεζικής επιταγής, ποσού 35.000,00 ευρώ, σε διαταγή του ιδίου (ΣΧΕΤΙΚΟ Νο 15). γ) Η επιταγή αυτή κατατέθηκε την ίδια μέρα (ήτοι στις 2/8/2013) στον λογαριασμό της με αρ. της τράπεζας, όπως προκύπτει το μεν από

την πίσω όψη της επιταγής (ΣΧΕΤΙΚΟ Νο 16), το δε από το από 2/8/2013 δελτίο κατάθεσης της τράπεζας (ΣΧΕΤΙΚΟ Νο 17). Συνεπώς, πρόκειται για μεταφορά του οικείου ποσού (των 35.000,00 ευρώ) από εταιρικό λογαριασμό τους σε ατομικό λογαριασμό της - και όχι για "πρωτογενή" κατάθεση.

3) Επικουρικά: Η παραβίαση, ως προς αμφότερες τις συμπροσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, των ρητών διατάξεων του άρθρου 50 του ν.2238/1994, περί φορολόγησης του τεκμαρτού εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματος καθώς α) τα όργανα της αντιδίκου Δ.Ο.Υ. δεν προέβησαν σε κανέναν υπολογισμό/στάθμιση προς προσδιορισμό των τεκμαρτών ακαθαρίστων εσόδων της - παρά μόνον άθροισαν όλες τις (φερόμενες ως πρωτογενείς) καταθέσεις στους λογαριασμούς της και, αμέσως ακολούθως (και κυρίως!), β) έλαβαν ως τεκμαρτά καθαρά κέρδη μου το 100% (!) των ακαθαρίστων εσόδων που της καταλόγισαν, ενώ σύμφωνα με τον νόμο, οι ελεγκτές όφειλαν να προσδιορίσουν το είδος του ελευθέριου επαγγέλματος και στην περίπτωση αδυναμίας συναφούς προσδιορισμού να λάβουν υπόψη τους τον μέσο όρο των Μ.Σ.Κ.Κ. όλων των ελευθέρων επαγγελματιών (47,75%), ο οποίος και θα εφαρμοζόταν επί των ακαθαρίστων εσόδων της.

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

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

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

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α΄ 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Ν.2238/1994, ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει

την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

4. ..., 5. ..., 6. ...,

7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.

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

9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

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

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

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

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

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

1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή

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

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

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

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

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

Η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στη νομοθεσία χρόνος παραγραφής) και σε υποθέσεις, στις οποίες η περιουσιακή προσαύξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010 (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 1897/2016).

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

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

5.1. [...]

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

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά

περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.

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

Επειδή στο άρθρο 64 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή επίσης στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος εισοδήματος, στην προσφεύγουσα, δυνάμει της με αριθ./2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ .

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα του ως άνω ελέγχου, όπως καταγράφεται στην από 05/12/2018 έκθεση φορολογίας εισοδήματος, η φορολογική αρχή για πιστώσεις συνολικού ποσού **23.500,00€** για το οικον. έτος 2013 και συνολικού ποσού **38.150,00€** για το οικον. έτος 2014 έκρινε ότι δεν προσκομίστηκαν επαρκή στοιχεία που να αποδεικνύουν την πηγή προέλευσης των πιστώσεων, και ως εκ τούτου πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994, προκειμένου να φορολογηθούν ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα.

Ως προς την α/α Κιν. 40 ποσού ύψους 35.000,00€

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι η υπ' αρ. 40 (οράτε σελ. 18 και 21 της ένδικης Έκθεσης Ελέγχου) πίστωση (με αιτιολογία “κατάθεση τραπεζικής επιταγής” και ημερομηνία: 2/ 8/2013) ποσού 35.000,00 ευρώ, κακώς προσμετρήθηκε στις πρωτογενείς καταθέσεις χρήσης 2013 και πρέπει να αφαιρεθεί αφού αφορά στην κατάθεση, σε ατομικό της λογαριασμό, μέρους των κερδών που της αναλογούν από την εταιρεία τους με την επωνυμία “.....”. Ειδικότερα αναφέρει: α) Στις 2/8/2013 ο σύζυγός της προέβη σε ανάληψη, από τον λογαριασμό με αρ. της (ΣΧΕΤΙΚΟ Νο 14), που ανήκει στην εταιρεία τους με την επωνυμία “.....” (στην οποία ο μεν σύζυγός της τυγχάνει εταίρος κατά 50%, η προσφεύγουσα δε 2^η εταίρος κατά το υπόλοιπο 50%) του ποσού των 35.000,00 ευρώ. β) Ακριβολογώντας, δεν επρόκειτο για ανάληψη με τη στενή έννοια του όρου, αλλά για την έκδοση, από την και κατ' εντολή του συζύγου της, της υπ' αρ. τραπεζικής επιταγής, ποσού 35.000,00 ευρώ, σε διαταγή του ιδίου (ΣΧΕΤΙΚΟ Νο 15). γ) Η επιταγή αυτή κατατέθηκε την ίδια μέρα (ήτοι στις 2/8/2013) στον λογαριασμό της

με αρ. της τράπεζας, όπως προκύπτει το μεν από την πίσω όψη της επιταγής (ΣΧΕΤΙΚΟ Νο 16), το δε από το από 2/8/2013 δελτίο κατάθεσης της τράπεζας (ΣΧΕΤΙΚΟ Νο 17). Συνεπώς, πρόκειται για μεταφορά του οικείου ποσού (των 35.000,00 ευρώ) από εταιρικό λογαριασμό τους σε ατομικό λογαριασμό της - και όχι για "πρωτογενή" κατάθεση.

Επειδή, προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού της, η προσφεύγουσα προσκόμισε με την υπό κρίση προσφυγή και με το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ 17/04/2019 υπόμνημά της:

Α) Το από 15/04/2019 έγγραφο της στο οποίο αναφέρεται ότι η εταιρεία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ:..... τηρεί τον υπ' αριθμό. λογαριασμό με IBAN (σχετ. 1 προσκομισθέν με το υπόμνημα).

Β) Την από 23/11/2018 εκτύπωση από αναλυτικών στοιχείων της με αριθ. συναλλαγής από την οποία προκύπτει ότι την 02/08/2013 έγινε ανάληψη 35.000,00€ από τον με αριθ. IBAN λογαριασμό. (σχετ. 14 προσκομισθέν με την προσφυγή).

Γ) Αντίγραφο της με αριθ. τραπεζικής επιταγής της, με ημερομηνία 02/08/2013, ποσού 35.000,00€, σε διαταγή Η εν λόγω επιταγή πιστώθηκε στον με αριθ. λογαριασμό της και κατεχωρήθη μέσω ΔΗΣΣΕ, την 02/08/2013. (σχετ. 15,16 προσκομισθέντα με την προσφυγή)

Δ) Φωτοαντίγραφο του από 02/08/2013 δελτίου κατάθεσης της από το οποίο προκύπτει ότι η με αριθ. επιταγή ποσού 35.000,00€ κατατέθηκε στον με αριθ. λογαριασμό με αιτιολογία «.....».

Επειδή, από το πληροφοριακό σύστημα του taxis προκύπτει ότι κατά τα ελεγχόμενα οικον. έτη 2013 -2014 η ετερόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ:..... είχε τον του, ΑΦΜ:..... (σύζυγο της προσφεύγουσας) ομόρρυθμο εταίρο, με ποσοστό συμμετοχής 50% και την προσφεύγουσα ετερόρρυθμο εταίρο, με ποσοστό συμμετοχής 50%.

Επειδή, ομοίως από το υποσύστημα του εισοδήματος νομικών προσώπων του πληροφοριακού συστήματος του taxis προκύπτει ότι η ως άνω ετερόρρυθμη εταιρεία έχει υποβάλει την με αριθ./2014 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος ν.π. όπου μεταξύ άλλων έχει δηλωθεί:

Κωδικός	Ποσό	Περιγραφή
015	462.960,97	Ακαθάριστα έσοδα χρήσης
048	55.870,48	Φορολογητέα Κέρδη
621	.....	ΑΦΜ- Επιχ. Αμοιβής του κωδικού 505
622	.....	ΑΦΜ- Επιχ. Αμοιβής του κωδικού 505
631	27.935,24	ΚΕΡΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΣΤΟ ΟΝΟΜΑ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

Επειδή, βάσει των ως άνω προκύπτει ότι ο τροφοδότης λογαριασμός του ποσού των 35.000,00€ που κατατέθηκε την 02/08/2013 στον ελεγχόμενο με αριθ. λογαριασμό της είναι ο υπ' αριθμ. IBAN λογαριασμός της που ανήκει στην επιχείρηση «.....».

Επομένως, από τα ως άνω προσκομισθέντα στοιχεία και σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1175/2017 εγκύκλιο ΑΑΔΕ, που αναφέρει ότι *"Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης."*, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η εν λόγω πίστωση με α/α:40 ποσού 35.000,00€ δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης γίνεται δεκτός.

Επειδή, η διαπίστωση εάν το ποσό αυτό συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, αποτελεί αντικείμενο ετέρου ελέγχου.

Ως προς την α/α Κιν. 32 ποσού ύψους 2.300,00€

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα επικαλείται ότι η με α/α κιν. 32 ποσού ύψους 2.300,00€ κακώς προσμετρήθηκε στις πρωτογενείς καταθέσεις χρήσης 2013 και πρέπει να αφαιρεθεί αφού, όπως απέδειξε και στον έλεγχο, προσκομίζοντας το οικείο παραστατικό κατάθεσης (ΣΧΕΤΙΚΟ Νο 13), η κατάθεση αυτή έγινε από εκείνη την ίδια και αφορά σε έσοδά της/εισπράξεις της από το φροντιστήριό μου (ξένων γλωσσών), που είχε τιμολογήσει σε κάθε περίπτωση προσηκόντως και που, *συγκεντρωμένα*, τα κατέθεσε προς φύλαξη στον λογαριασμό της.

Επειδή, προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού της, η προσφεύγουσα προσκόμισε με την υπό κρίση προσφυγή και με το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ 17/04/2019 υπόμνημά της:

Α) Το από 15/03/2013 γραμμάτιο είσπραξης της ΕΤΕ από το οποίο προκύπτει η κατάθεση μετρητών ποσού 2.300,00 από την προσφεύγουσα. (σχετ. 13 προσκομισθέν με την προσφυγή)

Β) Αντίγραφα αποδείξεων παροχής υπηρεσιών εκδοθέντα από 04/03/2013 έως 15/03/2013 συνολικού ποσού 2.428,00€, σύμφωνα με το κάτωθι πίνακα:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΠΥ	ΠΟΣΟ
4/3/2013		215
4/3/2013		125
5/3/2013		180
5/3/2013		115
5/3/2013		130
6/3/2013		119
6/3/2013		67
6/3/2013		67
6/3/2013		125
6/3/2013		67
6/3/2013		134
6/3/2013		130

6/3/2013	.....	150
7/3/2013	.....	105
7/3/2013	.....	35
12/3/2013	.....	390
13/3/2013	.....	110
15/3/2013	.....	164
ΣΥΝΟΛΟ		2428

Επειδή, ομοίως η προσφεύγουσα, απέστειλε μέσω fax στην Υπηρεσία μας, αντίγραφο του βιβλίου εσόδων εξόδων από 01/3/2013 έως 31/03/2013 της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας από το οποίο προκύπτουν τα κάτωθι:

Α) οι ως άνω προσκομιζόμενες αποδείξεις είναι ορθώς καταχωρημένες.

Β) τα έσοδα της περιόδου 04/03/2013 έως 15/03/2013 ανέρχονται σε €2.806,00 και τα έξοδα της ίδιας περιόδου σε 537,65€.

Επομένως, βάσει των ως άνω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται δεκτός.

Ως προς τις α/α Κιν. 13, 14 και 18 ποσού ύψους 1.000,00€, 20.000,00€ και 2.500,00, αντίστοιχα

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα επικαλείται ότι οι με α/α κιν. 13, 14 και 18 ποσού ύψους 1.000,00€, 20.000,00€ και 2.500,00, αντίστοιχα κακώς προσμετρήθηκαν στις πρωτογενείς καταθέσεις χρήσης 2012 και πρέπει να αφαιρεθεί αφού, αφορούν επιστροφή χρημάτων που αυτή ή ο σύζυγός της χορήγησαν σε συγγενείς ή συγχωριανούς τους, χωρίς κατάρτιση έγγραφης σύμβασης

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1175/2017** μεταξύ άλλων ορίζεται ότι «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 με την υπ' αριθμ. 174/2018 Απόφαση του ΣτΕ (σκέψη 8):

«8. Επειδή, με τον τρίτο λόγο αναιρέσεως προβάλλεται ότι η κρίση της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, σύμφωνα με την οποία, προς αποδοχή του νομικού χαρακτηρισμού των ανωτέρω σχέσεων ως δανείων, απαιτείται έγγραφο συμφωνητικό με βέβαιη χρονολογία (αναφορικά με αμφοτερές τις καταθέσεις και) καθώς και η κρίση της ότι το ποσό του χορηγηθέντος προς τον δανείου δεν περιελήφθη στη φορολογική δήλωση του αναιρεσείοντος ως τεκμήριο κατ' άρθρο 17 περ. δ του Κ.Φ.Ε. εξηνέχθησαν κατ' ασφαλή ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή του άρθρου 48 παρ. 3 του Κ.Φ.Ε., δεδομένου ότι α) κατ' άρθρα 158 και 806 επ. ΑΚ, για τη σύμβαση του δανείου δεν απαιτείται έγγραφος τύπος, πολύ περισσότερο σε επίπεδο φιλικών και οικογενειακών σχέσεων, β) κατά την ΠΟΛ 1033/2013 ελέγχεται το πραγματικό γεγονός της χορήγησης δανείου, δυνάμενο να αποδειχθεί με ένορκη βεβαίωση του οφειλέτη, γ) κατά την ΠΟΛ 1095/2011 το δάνειο αναγνωρίζεται ως νόμιμη αιτία προέλευσης των ελεγχόμενων ποσών και επί μη καταβολής τελών χαρτοσήμου, τα οποία καταλογίζονται από τον έλεγχο, δ) η οικονομική δυνατότητα του αναιρεσείοντος να χορηγήσει δάνειο ήταν αναμφισβήτητη, με αποτέλεσμα να παρέλκει το εάν αυτό δηλώθηκε στη δήλωση φόρου εισοδήματος ως στοιχείο τεκμηρίου, τέλος ε) η αναγνώριση της ύπαρξης άτυπου δανείου συνεπάγεται ότι δεν θεμελιώνεται η έννοια της προσαύξησης περιουσίας. Προς θεμελίωση

του παραδεκτού του λόγου, ενόψει της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989, διατυπώνεται ο ισχυρισμός ότι αναφορικά με τον χαρακτηρισμό επιστροφής άτοκου δανείου ως δήθεν προσαύξησης περιουσίας κατ' άρθρο 48 παρ. 3 του Κ.Φ.Ε. και ως αιτίας επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. κατ' άρθρο 5 του ν. 2523/1997 δεν υφίσταται νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας σχετικά με το "πότε και πώς στοιχειοθετείται μια τέτοια περίπτωση". Με τον λόγο, όμως, αυτόν πλήττεται η αιτιολογία της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης και συγκεκριμένα αμφισβητείται η ορθότητα της κρίσης του δικάσαντος διοικητικού εφετείου όσον αφορά την εκτίμηση των αποδείξεων και την ουσία της υπόθεσης και ειδικότερα της, ύστερα από συνεκτίμηση των προαναφερθέντων στοιχείων, κρίσης αυτού ότι δεν αποδείχθηκε εν προκειμένω ότι οι ένδικες καταθέσεις αφορούσαν σε εξόφληση συμβάσεων δανείων, η σύναψη των οποίων δεν προέκυπτε ούτε από δήλωσή τους στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος του αναιρεσειόντος (για τον) και της συζύγου του (για την) ούτε από έγγραφο βέβαιης χρονολογίας, ενόψει και των γενομένων δεκτών από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση (σκέψη 13 αυτής) περί της αποδεικτικής ισχύος των ιδιωτικών εγγράφων και της βέβαιης ή μη χρονολογίας αυτών όχι ως στοιχείου κύρους αλλά ως στοιχείου που επηρεάζει την αποδεικτική βαρύτητα των εγγράφων. Συνεπώς, ο τρίτος λόγος αναιρέσεως είναι απορριπτέος ως απαράδεκτος.»

Επειδή για καμία από τις ως άνω συναλλαγές α) δεν προσκομίζεται έγγραφο βέβαιης χρονολογίας περί σύναψης δανείου, β) τα επίμαχα ποσά δεν έχουν συμπεριληφθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας ως τεκμήριο κατ' άρθρο 17 περ. δ' του ΚΦΕ, (κωδ. 725 -726 δωρεές ή γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών) αλλά ούτε και στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος των δανειοληπτών ως χρηματικό ποσό που προέρχεται από δάνειο, γ) δεν προσκομίζονται τραπεζικά παραστατικά από τα οποία να προκύπτει η καταβολή/κατάθεση του χορηγηθέντος ποσού σε λογαριασμό των δανειοληπτών, ούτε και αποδεικνύει τη χορήγηση δανείου από άλλα στοιχεία.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, δεν αποδεικνύεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι πρόκειται για επιστροφή ταμειακών διευκολύνσεων/δανείων που είχε παράσχει η ίδια ή ο σύζυγός της σε άτομα του στενού του περιβάλλοντος (συγγενείς ή συγχωριανοί) και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, βάσει όλων των ως άνω, με την παρούσα απόφαση οι τραπεζικές πιστώσεις που θεωρούνται ως προσαύξηση περιουσίας είναι οι κάτωθι :

A/A	ΗΜΕΡ.ΣΥΝΑΛ.	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛ.
	2012		
13	05/06/2012	.....	1.000,00
14	05/06/2012	.....	20.000,00
15	12/06/2012	.....	440,00
18	19/07/2012	.....	2.500,00
		ΣΥΝΟΛΟ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΣΥΝΤΡΕΧΟΥΝ ΟΙ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΑΡ.48 ΠΑΡ. 3 ΤΟΥ ν.2238/1994	23.940,00€
	2013		
29	05/02/2013	.....	150,00
38	04/07/2013	.....	300,00
42	12/09/2013	.....	400,00
		ΣΥΝΟΛΟ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΣΥΝΤΡΕΧΟΥΝ ΟΙ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΑΡ.48 ΠΑΡ. 3 ΤΟΥ ν.2238/1994	850,00€

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

Οικονομικό έτος 2014 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-31/12/2013 ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά (από δήλωση)
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
Α - Β. Από ακίνητα		465,60		465,60		465,60	0,00
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις		9.865,36		9.865,36		9.865,36	0,00
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες							
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα άρθρο 48§3 του ν.2238/1994		2.587,10		41.737,10		3.437,10	850,00
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης							
Εισόδημα που απαλλάσσεται από το φόρο	4.672,67	4.400,00	4.672,67	4.400,00	4.672,67	4.400,00	
Καθαρά κέρδη από εταιρείες που φορ/καν με το αρ. 10 ΚΦΕ	27.935,24	27.935,24	27.935,24	27.935,24	27.935,24	27.935,24	
Τόκοι καταθέσεων ημεδαπής προέλευσης	19.745,72	3.738,36	19.745,72	3.738,36	19.745,72	3.738,36	
Συνολικό εισόδημα	52.353,63	48.991,66	52.353,63	87.141,66	52.353,63	49.841,66	850,00

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **08/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, **ΑΦΜ:** και συγκεκριμένα:

α) την **απόρριψη** αυτής και την **επικύρωση** της υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, οικον. έτους 2013.

β) την **μερική αποδοχή** αυτής και την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, οικον. έτους 2014

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

Οικονομικό έτος 2013 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2012)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	6.913,98 €	6.913,98 €
Πρόσθετος φόρος (ευνοϊκότερη κύρωση)	6.485,31 €	6.485,31 €
Εισφορά αλληλεγγύης	1.078,57€	1.078,57€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.502,44 €	14.502,44 €

Οικονομικό έτος 2014 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2013)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	9.961,17 €	221,00
Πρόσθετος φόρος (ευνοϊκότερη κύρωση)	9.343,57 €	207,00
Εισφορά αλληλεγγύης	1.144,50 €	25,50
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	20.449,24 €	453.50€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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