



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 16-05-2019
Αριθμός Απόφασης:1543

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Της ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκυκλίου της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

ε. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκυκλίου της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. 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.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **22/01/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου, ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού κατά της υπ' αριθμ...../2018 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

4. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση .

5. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

6. Την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ/20-03-2019 κλήση προς ακρόαση της Υπηρεσίας μας.

7. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ..... ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος, το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ..... ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019 συμπληρωματικό υπόμνημα της μητέρας του προσφεύγοντος και το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ..... ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019 συμπληρωματικό υπόμνημα του πατέρα του προσφεύγοντος.

8. Την υπ' αριθμ...../2019 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας προς διενέργεια συμπληρωματικών υποθέσεων.

9. Το με αριθμ. πρωτ...../2019 Πόρισμα της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κατόπιν της ως άνω Πράξης Αναπομπής.

10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **A2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **22/01/2019** και 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013, της προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, το δηλωθέν πιστωτικό ποσό 394,00 ευρώ, πλέον φόρος εισοδήματος ποσού 132.992,48 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 13.010,35 ευρώ, πλέον προσαυξήσεων 125.116,52 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **271.513,53 ευρώ**.

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 14/12/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος των ελεγκτών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και

Συγκεκριμένα εκδόθηκε η με αριθμ...../...../...../2018 εντολή ελέγχου από την Προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. που αφορούσε τον προσφεύγοντα και δυνάμει αυτής διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής διατάξεων του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994. Κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου επί των τραπεζικών πιστώσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς στους οποίους δικαιούχοι εμφανίζονται, ο προσφεύγων, και οι γονείς του και διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994 στο οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) ως κάτωθι:

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΩΝ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΑΥΤΩΝ				
οικονομικό έτος	ΤΡΑΠΕΖΙΚΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΠΟΣΩΝ		
				
2013	6.285.700,34	5.610.182,64	375.258,85	300.258,85
ΣΥΝΟΛΑ	6.285.700,34	5.610.182,64	375.258,85	300.258,85

Πέραν των ανωτέρω λογαριασμών διαπιστώθηκε προσαύξηση λόγω ανατιολόγητης τραπεζικής πίστωσης που αφορά μόνο τον προσφεύγοντα στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της τράπεζας ποσού 25.000,00 ευρώ, ήτοι συνολική προσαύξηση ποσού **325.258,85 ευρώ**.

Ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής καθώς και με τα με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ..... ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019, αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ..... ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019 και αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ..... ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019 συμπληρωματικά υπομνήματα

που υποβλήθηκαν από τον ίδιο και τους γονείς του για την υπό κρίση υπόθεση ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

1. Παράνομη έκδοση της εντολής ελέγχου λόγω μη αναφοράς της διάρκειας του ελέγχου.
2. Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν αναιτιολόγητης προσαύξησης περιουσίας ποσών των οποίων αποδεικνύεται πλήρως η αιτία και η προέλευση. Στην υπό κρίση περίπτωση όλως εσφαλμένως και παρανόμως χαρακτηρίζονται ως δήθεν αναιτιολόγητη προσαύξηση περιουσίας οι πιστώσεις του παρακάτω πίνακα, και προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκομίζει τα σχετικά έγγραφα :

α. α	ποσό	Ημερομηνία	Αναλογία στον προσφεύγ οντος	Προβαλλόμε νοι ισχυρισμοί	Σχετικά νέα στοιχεία
11	15.000,00	10/02/2012	5.000,00		1
16	15.000,00	19/03/2012	7.500,00		2
23	211.368,12	19/04/2012	70.456,04	ΣΥΜΨΗΦΙΣ ΜΟΣ	7
24	613.965,68	19/04/2012	204.655,23	ΣΥΜΨΗΦΙΣ ΜΟΣ	8
26	3.000,00	23/04/2012	1.000,00	ΑΝΕΥ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΥ	
28	5.000,00	16/05/2012	1.666,67		3
32	5.000,00	21/06/2012	2.500,00		4

					
					
					
					
33	4.000,00	28/06/2012	1.333,33		5
					
					
35	25.000,00	04/07/2012	25.000,00		
	13.442,75	05/07/2012	4.480,92	ANEY ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΥ	
					
					
38	5.000,00	01/08/2012	1.666,67		6
			325.258,85		

Επειδή στο άρθρο 23 παρ.2 του ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται παράνομη έκδοση της οικείας εντολής ελέγχου λόγω μη αναφοράς της διάρκειας του ελέγχου επικαλούμενος τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν.4174/2013. Ωστόσο όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος γραφείου στον προσφεύγοντα κατόπιν της έκδοσης της με αριθμ...../...../...../2018 εντολής ελέγχου από την Προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ο οποίος έλεγχος βασίσθηκε στην επεξεργασία του ηλεκτρονικού αρχείου του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης της Α.Α.Δ.Ε. σε συνδυασμό με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Συνεπώς ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος καθώς οι επικαλούμενες διατάξεις του άρθρου 25 του ν.4174/2013 σχετίζονται με τον επιτόπιο φορολογικό έλεγχο.

Επειδή στο άρθρο 48 παρ.3 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 ΑΥΟ ΠΟΛ1095/29-04-2011 μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«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. 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.

.....

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 με τις **Αποφάσεις του Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ1033/2013 και ΠΟΛ 1228/2014**, στις περιπτώσεις ελέγχου εμβασμάτων και τραπεζικών πιστώσεων γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων των υπό διερεύνηση τραπεζικών λογαριασμών στην περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο.

Επειδή στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. **ΠΟΛ 1175/2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας»** μεταξύ άλλων ορίζεται:

«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.

.....

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....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.».

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης ελέγχων μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«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 όπως έχει κριθεί και προσφάτως με την νομολογία ο φορολογούμενος 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 άρθρου 66 § 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 § 1 του ν. 4174/2013 (ΣΤΕ 884/2016).

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 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, ο προσφεύγων, και οι γονείς του κατά το ενδικοφανές στάδιο προβάλλουν ως προς τις ανωτέρω συγκεκριμένες τραπεζικές πιστώσεις, τους προαναφερθέντες ισχυρισμούς προσκομίζοντας στοιχεία που ως αναφέρεται και στην εισήγηση απόψεων της ελεγκτικής αρχής θεωρούνται νέα στοιχεία τα οποία δεν είχαν τεθεί υπόψη του ελέγχου.

Προς τούτο η Υπηρεσίας μας απέστειλε την με **αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ/2019** κλήση προς ακρόαση στους ανωτέρω.

Κατόπιν της ως άνω κλήσης υπεβλήθηκαν στην Υπηρεσία μας τα με **αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ..... ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019, αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ..... ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019 και αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ..... ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019** συμπληρωματικά υπομνήματα.

Δεδομένου ότι κατά το ενδικοφανές στάδιο υπεβλήθησαν νεότερα στοιχεία η Υπηρεσία μας προέβη σε αναπομπή της υπόθεσης για συμπληρωματικό έλεγχο με την **υπ' αριθμ..... /2019 Πράξη Αναπομπής** του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας διαβιβάζοντας με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΞ2019ΕΜΠ/2019 έγγραφο της Υπηρεσίας μας στην ελεγκτική αρχή, την πράξη αναπομπής, και τα συνημμένα σε αυτή νέα στοιχεία.

Εν συνεχεία η ελεγκτική αρχή απέστειλε το με **αριθμ.πρωτ...../2019 έγγραφο** με το πόρισμα στο οποίο κατέληξε κατόπιν των συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων στις οποίες προέβη λόγω της αναπομπής.

Ως προς τις τραπεζικές κινήσεις που αφορούν τον προσφεύγοντα με το εν λόγω πόρισμα κρίθηκαν ως μη αιτιολογημένα τα κάτωθι ποσά:

α. α	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΙ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΙ	ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΑ ΠΟΣΑ	
6			10/02/2012	ΑΜΟΙΒΕΣΑΠ'Ο ΤΗΝ ΕΤΑΙΡΕΙΑ "....."	15.000,00	1
11			19/03/2012	ΑΜΟΙΒΕΣΑΠ'Ο ΤΗΝ ΕΤΑΙΡΕΙΑ "....."	15.000,00	2
21			19/04/2012	ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟΣ	211.368,12	3
22			19/04/2012	ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟΣ	613.965,68	4
24			23/04/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.000,00	5
27			16/05/2012	ΑΜΟΙΒΕΣΑΠ'Ο ΤΗΝ ΕΤΑΙΡΕΙΑ "....."	5.000,00	6
32			28/06/2012	ΑΜΟΙΒΕΣΑΠ'Ο ΤΗΝ ΕΤΑΙΡΕΙΑ "....."	4.000,00	7
38			01/08/2012	ΑΜΟΙΒΕΣΑΠ'Ο ΤΗΝ ΕΤΑΙΡΕΙΑ "....."	5.000,00	8
			21/06/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	5.000,00	9

Ως προς την τραπεζική πίστωση 1:

«Από το προσκομισθέν σχετικό 7 το οποίο αφορά το από 10.02.2012 αποδεικτικό κατάθεσης της , προκύπτει ότι η ερευνούμενη πίστωση πραγματοποιήθηκε από τον υπάλληλο της Στο πεδίο στοιχεία λογαριασμού αναφέρεται «.....» δεδομένου ότι είναι πρώτος δικαιούχος του λογαριασμού πίστωσης με συνδικαιούχους τον και την Σε συνέχεια των ανωτέρω και επειδή η κατάθεση πραγματοποιήθηκε από τρίτο πρόσωπο χωρίς να προσκομισθούν εγγραφές στα βιβλία της εταιρείας από τα οποία να προκύπτει ότι η ερευνούμενη πίστωση αφορά συναλλαγές της με τον , ο έλεγχος κρίνει αυτήν ως μη αιτιολογηθείσα.

Σημειωτέον ότι, στο/2018 έγγραφο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., αναφορικά με τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην εταιρεία από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., για την διαχειριστική περίοδο 01/01/-31/12/2012, διαπιστώθηκε εγγραφή χρέωσης του λογαριασμού Γ/Λ 35.01.00.00.0001 με το ποσό των 15.000,00 ευρώ με ημερομηνία 29.03.2012 και αιτιολογία «.....» η οποία όμως δεν συσχετίζεται με την ερευνούμενη πίστωση δεδομένου ότι αφενός αυτή πραγματοποιήθηκε στις 10.02.2012 και αφετέρου θα έπρεπε να συσχετιστεί με εγγραφή ισόποσης πίστωσης του ανωτέρω λογαριασμού Γ/Λ».

Ως προς την τραπεζική πίστωση 2:

«Από το προσκομισθέν σχετικό 8 το οποίο αφορά το από 19.03.2012 αποδεικτικό κατάθεσης της , προκύπτει ότι η ερευνούμενη πίστωση πραγματοποιήθηκε από τον Στο πεδίο στοιχεία λογαριασμού αναφέρεται «.....», δεδομένου ότι είναι πρώτη δικαιούχος του λογαριασμού πίστωσης με συνδικαιούχους τον Σε συνέχεια των ανωτέρω και επειδή η κατάθεση πραγματοποιήθηκε από τρίτο πρόσωπο χωρίς να προσκομισθούν εγγραφές στα βιβλία της εταιρείας από τα οποία να προκύπτει ότι η ερευνούμενη πίστωση αφορά συναλλαγές της με την , ο έλεγχος κρίνει ότι δικαιούχοι του ερευνούμενου ποσού είναι και οι 2 συνδικαιούχοι του ανωτέρω λογαριασμού».

Ως προς τις τραπεζικές πιστώσεις 3 και 4 :

«Όπως προκύπτει από τις σελίδες 4 & 5 τω αιτιολογημένων απόψεων της φορολογικής αρχής σε απάντηση στους ισχυρισμούς τουόπως διατυπώθηκαν στην με αριθμ. πρωτ. Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π./2019 ασκηθείσα ενδικοφανή προσφυγή από το σύστημα Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π. στο οποίο περιλαμβάνονται οι κινήσεις και οι δικαιούχοι των ερευνούμενων λογαριασμών, συνδικαιούχοι του λογαριασμού πίστωσης του ερευνούμενου ποσού είναι ο προσφεύγων, η σύζυγός του και ο υιός τους Στο προσκομισθέν αποδεικτικό κατάθεσης της παρά του ότι ως επωνυμία καταθέτη αναφέρεται «.....», ως είδος συναλλαγής αναφέρεται «κατάθεση σε λογαριασμό τρίτου» από το οποίο συμπεραίνεται ότι η πίστωση πραγματοποιήθηκε από μη δικαιούχο του

λογαριασμού. Επιπλέον στο σύστημα Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π. ως τρόπος κατάθεσης αναφέρεται κατάθεση μετρητών «μτρ κτθ». Επίσης η αιτιολογία «συμφηφισμός» παραπέμπει σε εξόφληση περισσότερων της μιας επιταγών ή επιταγών και μετρητών ή μεταφορά από λογαριασμό τρίτου και δεν αποτελεί αποδεικτικό στοιχείο περί μη πρωτογενούς εγγραφής.

Ως εκ τούτου ανεξάρτητα από το εάν η ερευνούμενη πίστωση πραγματοποιήθηκε από δικαιούχο ή μη του λογαριασμού, λόγω της μη προσκόμισης στοιχείων από τα οποία να προκύπτει ότι αυτή προέρχεται από φορολογηθέντα ή νόμιμα απαλλασσόμενα του φόρου ποσά ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου δεν αποδεικνύεται».

Ως προς την τραπεζική πίστωση 5 :

«Επειδή για την ερευνούμενη πίστωση οι ελεγχόμενοι δεν προέβαλαν κάποιο ισχυρισμό ούτε προσκόμισαν σχετικά στοιχεία ότι η πίστωση αφορά φορολογηθέντα ή νόμιμα απαλλασσόμενα του φόρου ποσά ο έλεγχος κρίνει αυτή μη αιτιολογηθείσα».

Ως προς τις τραπεζικές πιστώσεις 6 και 7:

«Από το προσκομισθέν σχετικό 9 και 10... προκύπτει ότι η ερευνούμενη πίστωση πραγματοποιήθηκε από τονυπάλληλο της Στο πεδίο στοιχεία λογαριασμού αναφέρεται «.....» δεδομένου ότι είναι πρώτος δικαιούχος του λογαριασμού πίστωσης με συνδικαιούχους τον και την Σε συνέχεια των ανωτέρω και επειδή η κατάθεση πραγματοποιήθηκε από τρίτο πρόσωπο χωρίς να προσκομισθούν εγγραφές από τα βιβλία της εταιρείας από τα οποία να προκύπτει ότι η ερευνούμενη πίστωση αφορά συναλλαγές της με τον, ο έλεγχος κρίνει αυτήν ως μη αιτιολογηθείσα.»

Ως προς την τραπεζική πίστωση 8:

«Από το προσκομισθέν σχετικό 11 το οποίο αφορά το από 01.08.2012 αποδεικτικό κατάθεσης της, προκύπτει ότι η ερευνούμενη πίστωση πραγματοποιήθηκε από τον Στο πεδίο στοιχεία λογαριασμού αναφέρεται «.....» δεδομένου ότι είναι πρώτος δικαιούχος του λογαριασμού πίστωσης με συνδικαιούχους τον και την Σε συνέχεια των ανωτέρω και επειδή η κατάθεση πραγματοποιήθηκε από τρίτο πρόσωπο χωρίς να προσκομισθούν εγγραφές από τα βιβλία της εταιρείας από τα οποία να προκύπτει ότι η ερευνούμενη πίστωση αφορά συναλλαγές της με τον ο έλεγχος κρίνει αυτήν ως μη αιτιολογηθείσα».

Ως προς την τραπεζική πίστωση 9:

«Η ερευνούμενη πίστωση πραγματοποιήθηκε στον λογαριασμό της με συνδικαιούχους την και τον Λόγω της μη προσκόμισης στοιχείων από τα οποία να προκύπτει το πρόσωπο που πραγματοποίησε την κατάθεση ο έλεγχος κρίνει ότι δικαιούχοι του ερευνούμενου ποσού είναι και οι 2 συνδικαιούχοι του ανωτέρω λογαριασμού.»

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως αναφέρονται στο ανωτέρω πόρισμα αλλά και οι διαπιστώσεις που αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου για τις λοιπές τραπεζικές πιστώσεις για τις οποίες δεν έγινε επίκληση νεότερων στοιχείων πέραν αυτών που είχαν αρχικώς τεθεί στον έλεγχο, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η τελικώς καταλογισθείσα προσαύξηση για τον προσφεύγοντα δεν διαφοροποιείται ως προς αυτή που είχε αρχικώς προσδιορισθεί από τον έλεγχο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **22/01/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου, ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ** και την **επικύρωση της υπ'αριθμ...../2018 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος** οικ. έτους 2013, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Οικονομικό έτος 2013 (ΧΡΗΣΗ 2012)

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ

Διαφορά δηλωθέντος πιστωτικού ποσού	394,00€
Διαφορά Φόρου Εισοδήματος	132.992,48€
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	13.010,35€
Πρόσθετοι Φόροι άρθρο 53 & 58 του ν.4174/2013	125.116,52€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	271.513,35€

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .