



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, 14/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1457

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 **18/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, **ΑΦΜ:**, κατοίκου επί της οδού, κατά των υπ' αριθ. /2018 και /2018 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. ετών 2013 και 2014, αντίστοιχα, (εισοδήματα 01/01-31/12/2012 και 01/01-31/12/2013), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. /2018 και /2018 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. ετών 2013 και 2014 (εισοδήματα 01/01-31/12/2012 και 01/01-31/12/2013), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **18/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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 του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 25.512,84€, πλέον πρόστιμο (ευνοϊκή κύρωση) ποσού 23.931,04€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.330,43€, ήτοι συνολικό ποσό **51.774,31€**.

2) Με την υπ' αριθμ./**2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2013), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 549,84€, πλέον πρόστιμο (ευνοϊκή κύρωση) ποσού 491,67€, ήτοι συνολικό ποσό **1.041,51€**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος προέκυψαν από το πόρισμα της από 18/12/2018 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ./...../...../2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε η με αριθ. Α.Β.Μ.: ΕΟΕ ΣΣ/2017 παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, για διενέργεια ποινικής προκαταρκτικής εξέτασης σε βάρος του προσφεύγοντος, προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 15-19 & 48§3 του ν.2238/1994. Συγκεκριμένα, από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.) και των προσκομισθέντων στοιχείων επί του με αριθ. πρωτ./2018 αιτήματος παροχής πληροφοριών και επί του με αριθ./2018 σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013, για τις κάτωθι πιστώσεις ο έλεγχος 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:

A/A	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό πίστωσης σε AUD	Ποσό πίστωσης σε Ευρώ
1			23/01/2012 00:00	.....	10.000,00	8.108,98
8			02/03/2012 00:00	.....		600,00
14			18/05/2012 00:00	.....	6.000,00	4.658,75
17			12/06/2012 00:00	.....	15.000,00	11.903,82
20			23/07/2012 00:00	.....	4.700,00	3.988,46

A/A	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό πίστωσης σε AUD	Ποσό πίστωσης σε Ευρώ
22			13/09/2012 00:00	.....	20.000,00	16.185,16
23			14/09/2012 00:00	.....		200,00
27			18/10/2012 00:00	.....	30.000,00	23.749,21
Σύνολο πιστώσεων χρήσης 2012						69.394,38

A/A	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό πίστωσης σε AUD	Ποσό πίστωσης σε Ευρώ
36			06/11/2013 00:00	.....	3.000,00	2.114,76
Σύνολο πιστώσεων χρήσης 2013 για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48 §3 του ν. 2238/1994						2.114,76
Γενικό σύνολο πιστώσεων για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48 §3 του ν. 2238/1994						71.509,14

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, και το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ 15/04/2019 υπόμνημά του, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση στο ευμενέστερο των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τον κάτωθι ισχυρισμό:

Τα ποσά που εμβάστηκαν στον ελεγχόμενο λογαριασμό ποσού 69.394,38€ ή 85.700 \$ ΑΥΣΤΡΑΛΙΑΣ από 23/01/2012 μέχρι 18/10/2012 και ποσού 2.114,76 ευρώ ή 3000 \$ ΑΥΣΤΡΑΛΙΑΣ προέρχονται από την αποστολή ποσού ευρώ 180.200,00 που μετατράπηκαν σε \$ ΑΥΣΤΡΑΛΙΑΣ και μέσω μεταφέρθηκαν σταδιακά στον και από αυτόν στον

Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει

- 1) αναλυτική κίνηση λογαριασμού από 01/01/2010-28/06/2013
- 2) αναλυτική κίνηση λογαριασμού από 30/11/2011-30/05/2014 και
- 3) αναλυτική κίνηση λογαριασμού από 31/01/2010- 31/12/2013

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 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.

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.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 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 μέρη 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).[...]

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, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος εισοδήματος, στον προσφεύγοντα, δυνάμει της με αριθμ./.../...../2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα του ως άνω ελέγχου, όπως καταγράφεται στην από 18/12/2018 έκθεση φορολογίας εισοδήματος, η φορολογική αρχή για πιστώσεις συνολικού ποσού **69.394,38€** για το οικον. έτος 2013 και συνολικού ποσού **2.114,76€** 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.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι τα ποσά που εμβάστηκαν στον ελεγχόμενο λογαριασμό ποσού 69.394,38€ ή 85.700 \$ ΑΥΣΤΡΑΛΙΑΣ από 23/01/2012 μέχρι 18/10/2012 και ποσού 2.114,76 ευρώ ή 3.000 \$ ΑΥΣΤΡΑΛΙΑΣ προέρχονται από την αποστολή ποσού ευρώ 180.200,00 που μετατράπηκαν σε \$ ΑΥΣΤΡΑΛΙΑΣ και μέσω μεταφέρθηκαν σταδιακά στον και από αυτόν στον

Επειδή, προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού του, ο προσφεύγων προσκόμισε με την υπό κρίση προσφυγή και με το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019 υπόμνημά του:

1) Εκτύπωση κινήσεων του υπ' αριθ..... λογαριασμού της σε AUD, με δικαιούχο τον προσφεύγοντα, χρονικού διαστήματος από 01/08/2010 έως 31/12/2013

2) Εκτύπωση κινήσεων του υπ' αριθ. λογαριασμού της σε EUR, με δικαιούχο τον προσφεύγοντα, χρονικού διαστήματος από 01/08/2010 έως 28/06/2013.

3) Αναλυτικές κινήσεις του υπ' αριθ. λογαριασμού της σε AUD, με συνδικαιούχο τον προσφεύγοντα, από 30/09/2011 έως 30/03/2012, από 31/03/2012 έως 30/09/2012, από 01/10/2012 έως 30/03/2013, από 31/03/2013 έως 30/09/2013, από 01/10/2013 έως 30/03/2014.

4) Αναλυτικές κινήσεις του υπ' αριθ. λογαριασμού της σε AUD, με συνδικαιούχο τον προσφεύγοντα, από 01/09/2010 έως 31/01/2011, από 01/02/2011 έως 31/07/2011, από 01/08/2011 έως 31/01/2012, από 01/02/2012 έως 31/07/2012, από 01/08/2012 έως 06/11/2012.

5) Την από 29/11/2010 έκδοση εντολή πληρωμής της ποσού EUR 180.000,00 ή AUD 245.700,00 από τον υπ' αριθ. λογαριασμό, με εντολέα τον προσφεύγοντα, δικαιούχο τον ίδιο και λογαριασμό δικαιούχου τον υπ' αριθ. λογαριασμό Αυστραλίας.

6) Την από 06/11/2013 μεταφορά χρημάτων (International Money Transfer) της ποσού 3.000,00 AUD με αποστολέα και δικαιούχο τον προσφεύγοντα και λογαριασμό δικαιούχου τον υπ' αριθ. λογαριασμό της

Επειδή, από τον έλεγχο των ως άνω προσκομισθέντων νέων στοιχείων, τα οποία ο έλεγχος δεν είχε στη διάθεση του, μέχρι την έκδοση της από 14/12/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου και των προσβαλλόμενων πράξεων προκύπτει ότι:

- Την 29/11/2010, από τον με αριθ. λογαριασμό της σε EUR με δικαιούχο τον προσφεύγοντα μεταφέρθηκε ποσό EUR 180.000,00 ή AUD 245.700,00 στον υπ' αριθ. λογαριασμό της της Αυστραλίας, σε AUD, με συνδικαιούχο τον προσφεύγοντα. Η εν λόγω μεταφορά εμφανίζεται στον λογαριασμό της Αυστραλίας, την 06/12/2010, με αιτιολογία «.....» ποσό 245.692,50\$.
- Την 23/09/2011 από τον με αριθ. λογαριασμό της σε AUD με δικαιούχο τον προσφεύγοντα μεταφέρθηκε ποσό AUD 200.273,82 στον υπ' αριθ. λογαριασμό της της Αυστραλίας, σε AUD, με συνδικαιούχο τον προσφεύγοντα. Η εν λόγω μεταφορά εμφανίζεται στον λογαριασμό της Αυστραλίας, την 27/09/2011, με αιτιολογία «.....» ποσό 199.992,50\$.
- Την επόμενη ημέρα 30/09/2011 από τον υπ' αριθ. λογαριασμό της της Αυστραλίας μεταφέρθηκε ποσό AUD 200.000,00 στον υπ' αριθ. λογαριασμό της ίδιας τράπεζας, με συνδικαιούχο τον προσφεύγοντα.
- Την 23/01/2012 από τον υπ' αριθ. λογαριασμό της

- της Αυστραλίας μεταφέρθηκε ποσό **10.000,00 AUD** στον υπ' αριθ. λογαριασμό της ίδιας τράπεζας και εν συνεχεία την ίδια μέρα από τον ως άνω δεύτερο λογαριασμό στον υπ' αριθ. ελεγχόμενο λογαριασμό της σε AUD, με αιτιολογία κίνησης «.....».
- Την 18/05/2012 από τον υπ' αριθ. λογαριασμό της της Αυστραλίας μεταφέρθηκε ποσό **6.000,00 AUD** στον υπ' αριθ. λογαριασμό της ίδιας τράπεζας και εν συνεχεία την ίδια μέρα από τον ως άνω δεύτερο λογαριασμό στον υπ' αριθ. ελεγχόμενο λογαριασμό της σε AUD, με αιτιολογία κίνησης «.....».
 - Την 12/06/2012 από τον υπ' αριθ. λογαριασμό της της Αυστραλίας μεταφέρθηκε ποσό **15.000,00 AUD** στον υπ' αριθ. λογαριασμό της ίδιας τράπεζας και εν συνεχεία την ίδια μέρα από τον ως άνω δεύτερο λογαριασμό στον υπ' αριθ. ελεγχόμενο λογαριασμό της σε AUD, με αιτιολογία κίνησης «.....».
 - Την 23/07/2012 από τον υπ' αριθ. λογαριασμό της της Αυστραλίας μεταφέρθηκε ποσό 4.774,51 AUD στον υπ' αριθ. λογαριασμό της ίδιας τράπεζας και εν συνεχεία την ίδια μέρα από τον ως άνω δεύτερο λογαριασμό μεταφέρθηκε ποσό **4.700,00 AUD** στον υπ' αριθ. ελεγχόμενο λογαριασμό της, με αιτιολογία κίνησης «.....».
 - Την 13/09/2012 από τον υπ' αριθ. λογαριασμό της της Αυστραλίας μεταφέρθηκε ποσό **20.000,00 AUD** στον υπ' αριθ. λογαριασμό της ίδιας τράπεζας και εν συνεχεία την ίδια μέρα από τον ως άνω δεύτερο λογαριασμό στον υπ' αριθ. ελεγχόμενο λογαριασμό της σε AUD, με αιτιολογία κίνησης «.....».
 - Την 18/10/2012 από τον υπ' αριθ. λογαριασμό της της Αυστραλίας μεταφέρθηκε ποσό **30.000,00 AUD** στον υπ' αριθ. λογαριασμό της ίδιας τράπεζας και εν συνεχεία την ίδια μέρα από τον ως άνω δεύτερο λογαριασμό στον υπ' αριθ. ελεγχόμενο λογαριασμό της σε AUD, με αιτιολογία κίνησης «.....».
 - Την 06/11/2013 μεταφέρθηκε ποσό **3.000,00 AUD** από την της Αυστραλίας στον υπ' αριθ. ελεγχόμενο λογαριασμό της σε AUD, (εντολέας και δικαιούχος ο προσφεύγων) με αιτιολογία κίνησης «.....», με International Money Transfer.

Επειδή, βάσει των ως άνω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός καθώς αποδεικνύεται η πηγή και η αιτία προέλευσης των πιστώσεων με α/α: 1, 14, 17, 20, 22, 27 και 36 και με την παρούσα απόφαση οι τραπεζικές πιστώσεις που θεωρούνται ως προσαύξηση περιουσίας είναι οι κάτωθι :

A/A	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό πίστωσης σε AUD	Ποσό πίστωσης σε Ευρώ	Ποσό βάσει ΔΕΔ
1			23/01/2012 00:00	.....	10.000,00	8.108,98	0,00
8			02/03/2012 00:00	.....		600,00	600,00
14			18/05/2012 00:00	.....	6.000,00	4.658,75	0,00
17			12/06/2012 00:00	.....	15.000,00	11.903,82	0,00
20			23/07/2012 00:00	.....	4.700,00	3.988,46	0,00
22			13/09/2012 00:00	.....	20.000,00	16.185,16	0,00
23			14/09/2012 00:00	.....		200,00	200,00
27			18/10/2012 00:00	.....	30.000,00	23.749,21	0,00
Σύνολο πιστώσεων χρήσης 2012						69.394,38	800,00

A/A	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό πίστωσης σε AUD	Ποσό πίστωσης σε Ευρώ	Ποσό βάσει ΔΕΔ
36			06/11/2013 00:00	.....	3.000,00	2.114,76	0,00
Σύνολο πιστώσεων χρήσης 2013 για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48 §3 του ν. 2238/1994						2.114,76	0,00
Γενικό σύνολο πιστώσεων για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48 §3 του ν. 2238/1994						71.509,14	800,00

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

Οικονομικό έτος 2013 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-31/12/2012 ΠΡΟΕΛΥΣΗ 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	1.486,75	1.486,75	1.486,75	1.486,75	1.486,75	1.486,75	0,00
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις	10.943,06		10.943,06		10.943,06		0,00
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες							
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα άρθρο 48§3 του ν.2238/1994			69.394,38		800,00		800,00
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης							
Συνολικό εισόδημα	12.429,81	1.486,75	81.824,19	1.486,75	13.229,81		800,00
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	12.429,81	1.486,75	81.824,19	1.486,75	13.229,81	1.486,75	800,00
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται		1.868,44			1.868,44	1.868,44	
Άθροισμα	12.429,81	3.355,19	81.824,19	3.355,19	13.229,81	3.355,19	800,00

Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994						
Φορολογητέο εισόδημα	12.429,81	3.355,19	81.824,19	3.355,19	13.229,81	3.355,19
						800,00

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **18/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, **ΑΦΜ:** και συγκεκριμένα:

α) την **μερική αποδοχή** αυτής και την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικον. έτους 2013 και

β) την **αποδοχή** αυτής και την **ακύρωση** της υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., 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	25.512,84 €	144,00
Πρόσθετος φόρος (ευνοϊκότερη κύρωση)	23.931,04 €	135,07
Εισφορά αλληλεγγύης	2.330,43 €	8,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	51.774,31 €	287,07 €

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

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	549,84 €	0,00
Πρόσθετος φόρος (ευνοϊκότερη κύρωση)	491,67 €	0,00
Εισφορά αλληλεγγύης	0,00 €	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.041,51 €	0,00 €

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.