



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, 28/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1786

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 **29/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ:**, κατοίκου ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ επί της οδού, κατά της υπ' αριθ./28-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. ετών 2013 (εισοδήματα 01/01-31/12/2012), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./28-12-2018 Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. ετών 2013 (εισοδήματα 01/01-31/12/2012), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., της οποίας 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 **29/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./**28-12-2018** 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 27.913,74€, πλέον πρόστιμο ποσού 23.774,52€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4.068,01€, ήτοι συνολικό ποσό **55.756,27€**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος προέκυψαν από το πόρισμα της από 10/12/2018 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ./20-03-2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα αριθμητικά δεδομένα της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013, τις τραπεζικές κινήσεις, τα απαντητικά υπομνήματα με τα συνημμένα δικαιολογητικά του προσφεύγοντος, έκρινε ότι το ποσό των **80.000,00€** αποτελεί μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη για το οικον. έτος **2013**, η οποία φορολογητέα ύλη δεν μπορεί να υπαχθεί ευθέως σε κάποια από τις κατηγορίες εισοδήματος Α' έως Ζ' της §2 του άρθρου 4 του ν.2238/1994 και θεωρείται ισόποση προσαύξηση της περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία ή και εισόδημα που δεν δηλώθηκε, σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994 λογίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την εξαφάνιση -ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παντελής έλλειψη αιτιολόγησης από τον έλεγχο για την άποψη του σχετικά με τις δήθεν 13 ανατιολόγητες πιστώσεις που περιέχονται στους τραπεζικούς λογαριασμούς, όταν στη σελίδα 39 της έκθεσης ελέγχου αναφέρει ως δήθεν ανατιολόγητες 4 μόνο πιστώσεις.
2. Ειδικότεροι λόγοι που αφορούν στην κάθε μια από τις 13 δήθεν ανατιολόγητες πιστώσεις:
 - ο Σχετικά με τις κινήσεις με **Rec id 9867, 9873, 9897 και 9898** ποσών 235,55€, 235,55€, 77,99€ και 87,56€, αντίστοιχα, προέρχεται από συμμετοχή μου στις διαδοχικές εταιρικές πράξεις της εταιρείαςμε ISIN
 - ο Σχετικά με τις κινήσεις με **Rec id 9904, 9930, 10031 και 10163** ποσών 900,00€, 600,00€, 2.000,00 και 3.000,00€ αντίστοιχα, αποτελούν καταθέσεις που πραγματοποίησε ο αδερφός του, συνδικαιούχος του λογαριασμού, δεν είναι άγνωστης πηγής και αιτίας και κακώς καταλογίστηκαν ολόκληρα τα ποσά εις βάρος του, ενώ προέρχονται από κοινό τραπεζικό λογαριασμό. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει υπεύθυνη δήλωση του αδερφού του καθώς και τα τραπεζικά παραστατικά κατάθεσης.
 - ο Σχετικά με τις κινήσεις με **Rec id 9913, 9914 και 10164** ποσού έκαστης 6.000,00€ προσκομίστηκε το με αριθ./20-04-2010 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Αθηνών, με πωλήτρια την ομόρρυθμη εταιρεία «.....» (της οποίας είναι με τον αδελφό του οι ομόρρυθμοι εταίροι της, κατά ποσοστό 50% έκαστος) και

με αγοραστή τον Στο 17^ο φύλλο του συμβολαίου αυτού, αναφέρεται το τίμημα, που ήταν 80.200,00 € και ότι εξ αυτού πιστώθηκε ποσόν 30.000,00€ για να καταβληθεί σε 5 ισόποσες εξαμηνιαίες δόσεις, 6.000,00 € εκάστη και ότι οι συγκεκριμένες πιστώσεις ποσού 6.000,00 €, αφορούν σε εξόφληση τριών εξ αυτών των δόσεων.

- ο Σχετικά με την κίνηση με **Rec id 10159** ποσού 38.000,00€ επικαλείται ότι πρόκειται για επανακατάθεση ποσού από συγκεκριμένες προηγούμενες αναλήψεις που πραγματοποιήθηκαν από τον ίδιο λογαριασμό από 13/03/2011 έως 19/09/2012 συνολικού ποσού 42.190,00€. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται τις ΠΟΛ.1228/2014 και 1175/2017, προσκομίζει κίνηση του κρινόμενου λογαριασμού και δηλώνει ότι δεν πραγματοποίησε οποιαδήποτε αγορά περιουσιακού στοιχείου μεταξύ των διαδοχικών αναλήψεων και της επανακατάθεσης.
- ο Σχετικά με την κίνηση με **Rec id 10195** ποσού **30.000,00€** προσκομίσθηκε το με αριθ./09-11-2012 συμβόλαιο αγοραπωλησίας συνολικού τιμήματος 90.000,00€ της συμβολαιογράφου Αθηνών, με πωλήτρια την ομόρρυθμη εταιρεία «.....» (της οποίας είναι με τον αδελφό του οι ομόρρυθμοι εταίροι της, κατά ποσοστό 50% έκαστος) και με αγοραστές τουςκαι Ταυτοχρόνως και επειδή οι αγοραστές ήθελαν εκτεταμένες βελτιώσεις και αλλαγές στο διαμέρισμα που διά του άνω συμβολαίου απέκτησαν, ο αγοραστήςέλαβε πάντοτε από την τράπεζα PROBANK και δάνειο επισκευαστικό για τον λόγο αυτό, ύψους 30.000,00 €, προκειμένου να αποπληρώσει στην εταιρεία όλες τις επισκευές και βελτιώσεις που είχε ζητήσει (δηλαδή έλαβε συνολικό δάνειο ύψους 120.000,00 €). Για την εκταμίευση του επισκευαστικού δανείου των 30.000,00 €, η PROBANK εξέδωσε τραπεζική επιταγή σε διαταγή του αδελφού του, με τον οποίο όπως έχει προαναφέρει είναι οι ομόρρυθμοι εταίροι της εταιρείας. (Προσκομίζω και επικαλούμαι αντίγραφο της επιταγής αυτής της PROBANK με την ένδειξη «ΣΧΕΤΙΚΟ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΙΝΗΣΗ ΜΕ REC ID 10195»). Την εν λόγω επιταγή την κατέθεσε ο αδελφός τουστον παραπλεύρως ελεγχόμενο λογαριασμό (του οποίου είναι συνδικαιούχος) και η κατάθεση αυτή της επιταγής αποτελεί την κρινόμενη πίστωση.

3. Η Έκθεση Μερικού Ελέγχου Γραφείου Φορολογίας Εισοδήματος, που το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. συνέταξε μετά τον έλεγχο που διεξήγαγε για το πρόσωπό του και για τη χρήση του έτους 2012, ήτοι Οικονομικό Έτος 2013 (**Σχετικό 13**), όσο και η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2013, διά της οποίας ο έλεγχος του καταλόγισε φόρο είναι απολύτως άκυρες καθώς:

- Στο Σημείωμα διαπιστώσεων αναφέρεται ότι η προσδιορισθείσα προσαύξηση περιουσίας ανέρχεται στο ποσό των 93.136,65€ που είναι το άθροισμα 13 κινήσεων μόνο που προσθέτει ευρώ με δολάρια.
- Στη σελίδα 40 της έκθεσης αναφέρεται ότι η προσδιορισθείσα προσαύξηση περιουσίας ανέρχεται στο ποσό των 80.000,00€ χωρίς οποιαδήποτε ανάλυση ή αιτιολογία για το πώς κατέληξε στο ποσό αυτό.

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.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' επήκληση 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. [...]

5.3. Το υπερβάλλον τίμημα από μεταβίβαση ακινήτου το οποίο διαπιστώνεται ως τέτοιο από τον έλεγχο και δηλώνεται από τον πωλητή με συμπληρωματικό συμβόλαιο ανεξάρτητα από τον χρόνο σύνταξης του αρχικού συμβολαίου δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας, δεδομένου ότι με την υποβολή του συμπληρωματικού συμβολαίου είναι γνωστή η πηγή προέλευσης και το υπερβάλλον τίμημα είτε έχει φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί. Τα ανωτέρω ισχύουν ακόμη και αν δεν συνταχθεί συμπληρωματικό συμβόλαιο, εφόσον από τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος αποδεικνύεται ότι τα σχετικά ποσά αποτελούν μη δηλωθέν τίμημα μεταβίβασης ακινήτου (όπως, ενδεικτικά, η ταυτόχρονη ή σχεδόν ταυτόχρονη με το συμβόλαιο μεταβίβαση κατάθεσης χρημάτων σε λογαριασμό του πωλητή από τον αγοραστή ή η ύπαρξη επιταγών).

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 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, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1, 12 και 18 της ΠΟΛ. 1033/21-02-2013 με θέμα: «Διευκρινίσεις στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που έχουν αποστείλει εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-2011»:

18. Αντιμετώπιση των εμβασμάτων σε περίπτωση συνδικαιούχων.

Για τους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, το ποσό του εμβάσματος επιμερίζεται στους συνδικαιούχους καταρχήν ισομερώς και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1, 3 και 6 της **ΠΟΛ. 1228/15-10-2014** με θέμα: «Παροχή πρόσθετων οδηγιών στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που αποστέλλουν εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-2011»:

«3.Κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους.

Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος.

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εκδίδεται εντολή ελέγχου σε όλα τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού και εφόσον συμμετέχει ανήλικος έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του [άρθρου 5](#) του [ν.2238/1994](#) όπως ίσχυαν.

Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του.

Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπεριστατωμένη (σχετ. διατ. [άρθ. 28](#) και [64](#) ν. [4174/2013](#)).».

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 από τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 28 και 64 του Κ.Φ.Δ. προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνοδεύει υποχρεωτικώς την πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου, πρέπει να περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα και τα στοιχεία, που έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση, και να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τα γεγονότα και τις περιστάσεις, που θεμελιώνουν την έκδοση της ανωτέρω πράξης.

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος εισοδήματος, στον προσφεύγοντα, δυνάμει της με αριθ./20-03-2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. .

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα του ως άνω ελέγχου, όπως καταγράφεται στην από 10/12/2018 έκθεση φορολογίας εισοδήματος, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα αριθμητικά δεδομένα της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013, τις τραπεζικές κινήσεις, τα απαντητικά υπομνήματα με τα συνημμένα δικαιολογητικά του προσφεύγοντος, έκρινε ότι το ποσό των **80.000,00€** αποτελεί μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη για το οικον. έτος **2013**, η οποία φορολογητέα ύλη δεν μπορεί να υπαχθεί ευθέως σε κάποια από τις κατηγορίες εισοδήματος Α΄ έως Ζ΄ της §2 του άρθρου 4 του ν.2238/1994 και θεωρείται ισόποση προσαύξηση της περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία ή και εισόδημα που δεν

δηλώθηκε, σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994 λογίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

Συγκεκριμένα, προκύπτουν οι κάτωθι πιστώσεις:

REC	ΤΡΑΠΕΖΑ	Αρ. λογαριασμού	Ημ/νια	Αιτιολογία συναλλαγής	Ποσό συναλλαγής
9914	ETE	.....	26/04/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	6.000,00€
10159	EUROBANK	.....	12/10/2012	Κατάθεση μετρητών	38.000,00€
10164	ETE	.....	15/10/2012	.....	6.000,00€
10195	EUROBANK	.....	14/11/2012	Κατάθεση τραπεζ. Επιταγής	30.000,00€
	ΣΥΝΟΛΟ				80.000,00€

Σχετικά με τις κινήσεις με Rec id 9914 και 10164 ποσού έκαστης 6.000,00€

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται σχετικά με τις καταθέσεις με **Rec id 9913, 9914 και 10164** ποσού έκαστης 6.000,00€ ότι πραγματοποιήθηκαν από τον αγοραστή του ακινήτου που πωλήθηκε, βάσει του με αριθ. /20-04-2010 συμβολαίου αγοραπωλησίας οριζόντιων ιδιοκτησιών της συμβολαιογράφου Αθηνών, με πωλήτρια την ομόρρυθμη εταιρεία «.....» (της οποίας είναι με τον αδελφό του οι ομόρρυθμοι εταίροι της, κατά ποσοστό 50% έκαστος).

Επειδή, προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει:

Α) το ως άνω συμβόλαιο αγοραπωλησίας οριζόντιων ιδιοκτησιών όπου στο 17^ο φύλλο του συμβολαίου αναφέρεται ο τρόπος εξόφλησης του τιμήματος των 80.200,00€ και συγκεκριμένα αναγράφεται: «β) ποσό ευρώ τριάντα χιλιάδων (30.000,00), δέχεται να λάβει η «πωλήτρια εταιρεία» και ο «αγοραστής», όπως αυτός παρίσταται στο παρόν, αναλαμβάνει ... να καταβάλει σε αυτήν,, κατά τα κατωτέρω εκτιθέμενα, σε – εν συνόλω – πέντε (5) ισόποσες, εξαμηνιαίες, διαδοχικές δόσεις και συγκεκριμένα: 1) της πρώτης, ποσού ευρώ έξι χιλιάδων, καταβλητέας την 20^η του μηνός Οκτωβρίου 2010, 2) της δεύτερης, ποσού έξι χιλιάδων καταβλητέας την 20^η του μηνός Απριλίου 2011, 3) της τρίτης ποσού έξι χιλιάδων την 20^η του μηνός Οκτωβρίου 2011, 4) της τέταρτης, ποσού έξι χιλιάδων καταβλητέας την 20^η του μηνός Απριλίου του 2012 και της 5) της πέμπτης ποσού έξι χιλιάδων, καταβλητέας την 20^η, του μηνός Οκτωβρίου 2012.».

Β) Το από **26/04/2012** Γραμμάτιο Είσπραξης της ΕΤΕ από το οποίο προκύπτει ότι ο κατέθεσε το ποσό των 6.000,00€ στον ελεγχόμενο με αρ κοινό λογαριασμό του προσφεύγοντος και της συζύγου του.

Γ) Το από **15/10/2012** Γραμμάτιο Είσπραξης της ΕΤΕ από το οποίο προκύπτει ότι ο κατέθεσε το ποσό των 6.000,00€ στον ελεγχόμενο με αρ κοινό λογαριασμό του προσφεύγοντος και της συζύγου του.

Δ) Τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της εταιρείας με την επωνυμία «.....» οικον. έτους 2011 όπου στο Ε3 στον πίνακα ΙΓ' ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ συμπεριλαμβάνονται στο κωδ. 685 τα ακαθάριστα έσοδα του με αριθ. /20-04-2010 συμβολαίου αγοραπωλησίας οριζόντιων ιδιοκτησιών.

Επειδή, από το σύστημα taxis της ΑΑΔΕ προκύπτει ότι η ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία «.....», με κύρια δραστηριότητα, έχει ομόρρυθμους εταίρους τον προσφεύγοντα και τον αδερφό του, ΑΦΜ:, με ποσοστό συμμετοχής 50% έκαστος.

Επειδή, οι ημερομηνίες και τα ποσά των ως άνω γραμματίων είσπραξης της ΕΤΕ συμπίπτουν με τα οριζόμενα ως τρόπο εξόφλησης στο προαναφερόμενο με αριθ./20-04-2010 συμβόλαιο αγοραπωλησίας οριζόντιων ιδιοκτησιών.

Επειδή, από τα ως άνω τεκμηριώνεται επαρκώς ότι το συνολικό ποσό των 12.000,00€ είναι συναλλαγές/ εισόδημα της Ομορρύθμου εταιρείας, με την επωνυμία «.....», από πώληση οριζόντων ιδιοκτησιών, στην οποία συμμετέχει ο προσφεύγων.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1175/2017** στην οποία ορίζεται 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»*, το ποσό των 12.000,00€, δεν δύναται να θεωρηθεί προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος, καθώς είναι γνωστής προέλευσης και ο ισχυρισμός του γίνεται δεκτός.

Σχετικά με την κίνηση με Rec id 10195 ποσού 30.000,00€

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων επικαλείται ότι πρόκειται για τραπεζική επιταγή της PROBANK που εκδόθηκε σε διαταγή του αδελφού του, την οποία, εν συνεχεία, την 14/11/2012, ο αδερφός του κατέθεσε στον ελεγχόμενο λογαριασμό της τράπεζας EUROBANK, στον οποίον είναι συνδικαιούχος. Η εν λόγω επιταγή εκδόθηκε δυνάμει του με αριθ./09-11-2012 συμβολαίου αγοραπωλησίας συνολικού τιμήματος 90.000,00€ της συμβολαιογράφου Αθηνών, με πωλήτρια την ομόρρυθμη εταιρεία «.....» (της οποίας είναι με τον αδελφό του οι ομόρρυθμοι εταίροι της, κατά ποσοστό 50% έκαστος) και με αγοραστές τουςκαι Ταυτοχρόνως και επειδή οι αγοραστές ήθελαν εκτεταμένες βελτιώσεις και αλλαγές στο διαμέρισμα που διά του άνω συμβολαίου απέκτησαν, ο αγοραστήςέλαβε πάντοτε από την τράπεζα PROBANK και δάνειο επισκευαστικό για τον λόγο αυτό, ύψους 30.000,00 €, προκειμένου να αποπληρώσει στην εταιρεία όλες τις επισκευές και βελτιώσεις που είχε ζητήσει (δηλαδή έλαβε συνολικό δάνειο ύψους 120.000,00 €). Για την εκταμίευση του επισκευαστικού δανείου των 30.000,00 €, η PROBANK εξέδωσε τραπεζική επιταγή σε διαταγή του αδελφού του, με τον οποίο όπως έχει προαναφέρει είναι οι ομόρρυθμοι εταίροι της εταιρείας.

Επειδή, προς επίρρωση του ισχυρισμού του, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων προσκομίζει μεταξύ άλλων:

1. Το με αριθ./09-11-2012 συμβόλαιο αγοραπωλησίας οριζόντιων ιδιοκτησιών αντί ευρώ 90.000,00€ της συμβολαιογράφου Αθηνώνμεταξύ του προσφεύγοντος και του αδερφού του,, ΑΦΜ:, ως διαχειριστών και νομίμων εκπροσώπων της Ομορρύθμου εταιρείας, με την επωνυμία «.....» (πωλήτρια εταιρεία) και του και της (αγοραστές).
2. Την από 09/11/2012 σύμβαση στεγαστικού δανείου μεταξύ των ως άνω αγοραστών και της τράπεζας PROBANK ποσού 120.000,00€, το οποίο θα χρησιμοποιηθεί αποκλειστικά για την αγορά

και τη βελτίωση διαμερίσματος.

3. Το από 14/11/2012 τραπεζικό παραστατικό της τράπεζας EUROBANK, από το οποίο προκύπτει η κατάθεση επιταγών άλλων τραπεζών από τον πελάτη τηςποσού 30.000,00€.
4. Φωτοαντίγραφο της από 14/11/2012 επιταγής της τράπεζας PROBANK ποσού 30.000,00€ σε διαταγή του

Επειδή, τα ως άνω στοιχεία αρκούντως τεκμηριώνουν ότι το ποσό των 30.000,00€ είναι συναλλαγή/ εισόδημα της Ομορρύθμου εταιρείας, με την επωνυμία «.....» στην οποία συμμετέχει ο προσφεύγων, από κοινού με τον αδερφού του, με ποσοστό συμμετοχής 50% έκαστος, από πώληση οριζόντων ιδιοκτησιών. Οπότε, σύμφωνα με την προαναφερόμενη **ΠΟΛ. 1175/2017**, το κρινόμενο ποσό των 30.000,00, δεν δύναται να θεωρηθεί προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος, καθώς είναι γνωστής προέλευσης.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ακόμη και αν δεν γινόταν δεκτό ότι αφορά την ομόρρυθμη εταιρία, η ως άνω επιταγή των 30.000,00€ έχει εκδοθεί στο όνομα του άλλου συνδικαιούχου του τραπεζικού λογαριασμού, ήτοι του, οπότε δεν δύναται να αποτελέσει προσαύξηση περιουσίας για τον προσφεύγοντα, πόσο μάλλον εις ολόκληρο, και ο ισχυρισμός του γίνεται δεκτός.

Σχετικά με την κίνηση με Rec id 10159 ποσού 38.000,00€

Επειδή, με το αρ. πρωτ.: **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015** έγγραφο της ΓΕΝ. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ με θέμα: «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσία» ορίζονται μεταξύ άλλων τα κάτωθι:

«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.»

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων επικαλείται ότι πρόκειται για επανακατάθεση ποσού από συγκεκριμένες προηγούμενες αναλήψεις που πραγματοποιήθηκαν από τον ίδιο λογαριασμό από 13/03/2011 έως 19/09/2012 συνολικού ποσού 42.190,00€.

Επειδή, προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται τις ΠΟΛ.1228/2014 και 1175/2017 και προσκομίζει:

1. Κίνηση του με αριθ. λογαριασμού της τράπεζας EUROBANK από 01/04/2011 έως 22/12/2011.
2. Το από 12/10/2012 δελτίο κατάθεσης της τράπεζας EUROBANK από το οποίο προκύπτει η κατάθεση μετρητών ποσού 38.000,00€ στον με αριθ. λογαριασμό της τράπεζας EUROBANK από τον δικαιούχο του λογαριασμού, τον προσφεύγοντα.

Επειδή, από τα ως άνω προσκομισθέντα στοιχεία επιβεβαιώνεται η πραγματοποίηση τόσο των επικαλούμενων αναλήψεων όσο και της κρινόμενης κατάθεσης μετρητών από τον ίδιο τον προσφεύγοντα **ωστόσο**, από τον έλεγχο της υπ' αριθ. δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος από κοινού με τη σύζυγό του οικον. έτους 2013 προκύπτει ότι το συνολικό τους δηλωθέν εισόδημα ανέρχεται στο ποσό των **47.770,60€** κατά τι μεγαλύτερο από το τεκμαρτό τους εισόδημα το οποίο ανέρχεται στο ποσό των **44.139,37€**.

Συγκεκριμένα, από τον έλεγχο της ως άνω δήλωσης προκύπτει ότι ο προσφεύγων με τη σύζυγό του έχουν δύο ανήλικα τέκνα, κατέβαλαν τη ελεγχόμενη χρήση το ποσό των **12.284,37€ για δίδακτρα** σε σχολεία (κωδ. 769), το ποσό των **7.669,53€ για αγορά αυτοκινήτων**, δίτροχων κτλ οχημάτων (κωδ.719), κατέχουν σκάφος αναψυχής με ετήσια αντικειμενική δαπάνη 6.000,00€ (κωδ. 711) καθώς και δύο οχήματα με συνολική ετήσια αντικειμενική δαπάνη ποσού 14.630,00€ (κωδ.853, 854). Επίσης κατέχουν δευτερεύουσα κατοικία (μονοκατοικία) 100τμ.

Επίσης, από την ως άνω δήλωση, προκύπτει ότι το ελεγχόμενο έτος, ο προσφεύγων κατέβαλε για δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών ποσό 4.500,00€ (κωδ.049), για έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης το ποσό των 755,42€ (051, 052), για υποχρεωτικές εισφορές σε ταμεία ασφάλισης το ποσό των 5.685,76€ (κωδ.053) και για ασφάλιστρα το ποσό των 4.315,60€ (κωδ.073, 074).

Επομένως, ο προσφεύγων δεν τεκμηρίωσε την αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους των επικαλούμενων αναλήψεων, καθώς από τον έλεγχο της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος προκύπτουν σημαντικά ποσά δαπανών για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών σε σχέση με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση του ποσού των 38.000,00€ στον ελεγχόμενο λογαριασμό της EUROBANK.

Επειδή, οι λοιποί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος αλυσιτελώς προβάλλονται καθώς έχουν ήδη γίνει δεκτοί από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Επειδή, μετά την εξέταση όλων των ως άνω ισχυρισμών με την παρούσα απόφαση κρίνεται ότι δεν προσκομίστηκαν επαρκή στοιχεία που να αποδεικνύουν την πηγή προέλευσης της κάτωθι πίστωσης, και ως εκ τούτου πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994, προκειμένου να φορολογηθούν ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα:

REC	ΤΡΑΠΕΖΑ	Αρ. λογαριασμού	Ημ/νια	Αιτιολογία συναλλαγής	Ποσό συναλλαγής Βάσει ελέγχου	Ποσό συναλλαγής Βάσει ελέγχου
9914	ΕΤΕ	.....	26/04/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	6.000,00€	0,00
10159	EUROBANK	.....	12/10/2012	Κατάθεση μετρητών	38.000,00€	38.000,00
10164	ΕΤΕ	.....	15/10/2012	.....	6.000,00€	0,00
10195	EUROBANK	.....	14/11/2012	Κατάθεση τραπεζ. Επιταγής	30.000,00€	0,00
	ΣΥΝΟΛΟ				80.000,00€	38.000,00

Επειδή, κατόπιν της εξέτασης όλων των ισχυρισμών του προσφεύγοντος, η διαφορά φορολογητέας ύλης και η εισφορά αλληλεγγύης (άρθρο29 το υν.3986/2011) με την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής:

Οικονομικό έτος 2013 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-31/12/2012 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	
A - Β. Από ακίνητα	1.140,00	4.560,00	1.140,00	4.560,00	1.140,00	4.560,00	0,00
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις	7.883,81		7.883,81		7.883,81		0,00
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες							
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα άρθρο 48§3 του ν.2238/1994			80.000,00		38.000,00		38.000,00
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης							
Συνολικό εισόδημα	9.023,81	4.560,00	89.023,81	4.560,00	47.023,81	4.560,00	38.000,00
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	9.023,81	4.560,00	46.380,31	4.560,00	47.023,81	4.560,00	38.000,00
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							
Άθροισμα	9.023,81	4.560,00	47.870,05	4.560,00	47.023,81	4.560,00	38.000,00
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994							
Φορολογητέο εισόδημα	9.023,81	4.560,00	47.870,05	4.560,00	47.023,81	4.560,00	38.000,00

Επειδή, κατόπιν της εξέτασης όλων των ισχυρισμών του προσφεύγοντος, η εισφορά αλληλεγγύης (άρθρο29 του ν.3986/2011) με την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	2012
Εισόδημα από ακίνητα	1.140,00
Από εμπορικές επιχειρήσεις	7.883,81

Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα άρθρου 48§3 του ν.2238/1994	38.000,00
Αυτοτελώς φορολογ. ποσά	31.412,71
Φόρος αυτοτελ. Φορολογ. ποσών	2.774,08
Συνολικό εισόδημα επιβολής εισφοράς	81.210,60
Συντελεστής εισφοράς αλληλεγγ.	3%
Εισφορά	2.436,31
Ποσό εισφοράς που έχει πληρωθεί βάσει δήλωσης	864,21
Καταλογισθείσα Εισφορά βάσει ΔΕΔ	1.572,10

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ:**

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	27.913,74 €	10.931,52 €
Πρόσθετος φόρος	23.774,52 €	10.253,77 €
Εισφορά αλληλεγγύης	4.068,01 €	1.572,10 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	55.756,27 €	22.757,40 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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