



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 03/06/2019

Αριθμός απόφασης: 1886

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 06/02/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των: 1) υπ' αριθ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, οικονομικού έτους 2013, 2) υπ' αριθ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, οικονομικού έτους 2014, 3) υπ' αριθ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, φορολογικού έτους 2014, 4) υπ' αριθ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2013, 5) υπ' αριθ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2012, 6) υπ' αριθ. /2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 § 3 & 5 του ν 4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, φορολογικού έτους 2012, 7) υπ' αριθ. /2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 § 3 & 5 του ν 4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, φορολογικού έτους 2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις: 1) υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, οικονομικού έτους 2013, 2) υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, οικονομικού έτους 2014, 3) υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, φορολογικού έτους 2014, 4) υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2013, 5) υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2012, 6) υπ' αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 § § 3 & 5 του ν 4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, φορολογικού έτους 2012, 7) υπ' αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 § § 3 & 5 του ν 4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, φορολογικού έτους 2013, των οποίων ζητείται η ανάκληση, άλλως η μεταρρύθμιση στο προσήκον μέτρο, καθώς και τις από 19/12/2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 06/02/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τις:

1) υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, οικονομικού έτους 2013, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 36.387,49€, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 34.131,47€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.985,56€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους 74.504,52€.

2) υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, οικονομικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 10.290,99€, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 9.652,95€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 872,59€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους 20.816,53€.

3) υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 2.769,63€,

πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 830,89€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους 3.600,52€.

Οι ως άνω διαφορές του φόρου εισοδήματος προέκυψαν από τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου δυνάμει της υπ' αριθμ./2018 εντολής μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, που αναγράφονται στην από 19/12/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ.
..... Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν τα ακόλουθα:

Α) Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/2012

α) Πιστωτικές κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών ποσού **39.135,55** ευρώ, για τις οποίες δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσης των και συνιστούν προσαύξηση περιουσίας για τον προσφεύγοντα, φορολογούνται δε ως εισόδημα προερχόμενο από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/94.

β) Αποκρυβέντα έσοδα ποσού 54.106,49 ευρώ (καθαρή αξία **46.643,53** πλέον ΦΠΑ 16% 7.462,96) από την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος (αρχιτέκτων) λόγω διαφοράς μεταξύ των επώνυμων καταθέσεων και των προσκομισθέντων στον έλεγχο δικαιολογητικών.

Β) Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/2013

α) Πιστωτικές κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών ποσού **4.414,76** ευρώ, για τις οποίες δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσης των και συνιστούν προσαύξηση περιουσίας για τον προσφεύγοντα, φορολογούνται δε ως εισόδημα προερχόμενο από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/94.

α) Αποκρυβέντα έσοδα ποσού 40.792,55 ευρώ (καθαρή αξία **35.165,99** πλέον ΦΠΑ 16% 5.626,56) από την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος (αρχιτέκτων) λόγω διαφοράς μεταξύ των επώνυμων καταθέσεων και των προσκομισθέντων στον έλεγχο δικαιολογητικών.

Γ) Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/2014

Πιστωτικές κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών ποσού **8.392,81** ευρώ, για τις οποίες δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσης των και συνιστούν προσαύξηση περιουσίας για τον προσφεύγοντα, φορολογούνται δε ως εισόδημα προερχόμενο από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν 4172/2013.

4) υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2013, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 5.626,56€, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 5.277,71€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους 10.904,27€.

5) υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2012, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 7.462,97€, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 7.000,27€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους 14.463,24€.

Οι ως άνω διαφορές ΦΠΑ προέκυψαν από τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου δυνάμει της υπ' αριθμ./2018 εντολής μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

ΣΥΡΟΥ, που αναγράφονται στην από 19/12/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν τα ακόλουθα:

A) Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/2012

Αποκρυβέντα έσοδα υπαγόμενα σε ΦΠΑ ποσού 54.106,49 ευρώ (καθαρή αξία **46.643,53** πλέον ΦΠΑ 16% 7.462,96) από την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος (αρχιτέκτων) λόγω διαφοράς μεταξύ των επώνυμων καταθέσεων και των προσκομισθέντων στον έλεγχο δικαιολογητικών.

B) Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/2013

Αποκρυβέντα έσοδα υπαγόμενα σε ΦΠΑ ποσού 40.792,55 ευρώ (καθαρή αξία **35.165,99** πλέον ΦΠΑ 16% 5.626,56) από την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος (αρχιτέκτων) λόγω διαφοράς μεταξύ των επώνυμων καταθέσεων και των προσκομισθέντων στον έλεγχο δικαιολογητικών.

6) υπ' αριθ. /2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 § 3 & 5 του ν 4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, φορολογικού έτους 2012, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο βάσει των διατάξεων της παρ. 10 του άρθρου 5 του Ν 2523/97, το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ.ΥΠ. (800,00), που περιορίζεται στο ποσό των 4.000,00 €, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 7 § 3 περ. στ' του Ν 4337/2015.

7) υπ' αριθ. /2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 § 3 & 5 του ν 4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, φορολογικού έτους 2013, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο βάσει των διατάξεων της παρ. 10 του άρθρου 5 του Ν 2523/97, το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ.ΥΠ. (800,00), που περιορίζεται στο ποσό των 4.000,00 €, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 7 § 3 περ. στ' του Ν 4337/2015.

Οι ως άνω παραβάσεις προέκυψαν από τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου δυνάμει της υπ' αριθμ. /2018 εντολής μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, που αναγράφονται στην από 19/12/2018 έκθεση μερικού ελέγχου (Εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν 4337/2015) της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ. και αφορούν σε μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον ΚΒΣ και έχουν ως αποτέλεσμα την απόκρυψη συναλλαγής ή μέρους αυτής, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 12 & 13 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).

Συγκεκριμένα :

A) Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/2012

Αποκρυβείσα καθαρή αξία **46.643,53** ευρώ από την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος (αρχιτέκτων) λόγω διαφοράς μεταξύ των επώνυμων καταθέσεων και των προσκομισθέντων στον έλεγχο δικαιολογητικών.

B) Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/2013

Αποκρυσθα καθαρή αξία **35.165,99** ευρώ από την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος (αρχιτέκτων) λόγω διαφοράς μεταξύ των επώνυμων καταθέσεων και των προσκομισθέντων στον έλεγχο δικαιολογητικών.

Ο προσφεύγων , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ανάκληση, άλλως τη μεταρρύθμιση στο προσήκον μέτρο, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Δανειακός Λογαριασμός με δικαιούχο :

..... Πρόκειται για προσωπικό δανειακό λογαριασμό με επιταγές, με τις οποίες πραγματοποιούνται πληρωμές κατά την άσκηση του επαγγέλματος του. Οι εμφανιζόμενες πιστώσεις που αναφέρονται στον πίνακα 1, συνολικού ποσού 35300,00 €, δεν είναι ούτε ανώνυμες ούτε πελατών, αλλά προσωπικές του καταθέσεις μετρητών για την πληρωμή των αντίστοιχων επιταγών ή/και χορηγήσεων αυτού του λογαριασμού.

Επισυνάπτεται αντίγραφο των κινήσεων του λογαριασμού όπου ξεκάθαρα φαίνονται τα παραπάνω, που οι πιστώσεις (35.300,00 €) και οι χρεώσεις (35.401,57 €) ουσιαστικά μηδενίζονται. Πρέπει επομένως το ποσό των 35.300,00 €, να αφαιρεθεί από τα καταλογισθέντα πρόσθετα εισοδήματα.

2) Δανειακοί Λογαριασμοί με δικαιούχο:

.....
.....
.....

Και οι τρεις λογαριασμοί είναι δανειακοί και όλες οι πιστώσεις (6.890,00€), που αναφέρονται στους πίνακες 1,3 και 4, δεν είναι ούτε ανώνυμες ούτε πελατών, αλλά προσωπικές του καταθέσεις μετρητών για την πληρωμή δόσεων και τόκων των πιο πάνω δανείων.

Πρέπει επομένως το ποσό των 6.890,00 €, να αφαιρεθεί από τα καταλογισθέντα πρόσθετα εισοδήματα.

3) Δανειακός Λογαριασμός με δικαιούχο :

.....

Πρόκειται για λογαριασμό στεγαστικού Δανείου. Στις επισυναπτόμενες καρτέλες της κίνησης του λογαριασμού, για τα έτη 2012,2013,2014, φαίνεται καθαρά ότι οι εμφανιζόμενες πιστώσεις (7.995,14 €) δεν είναι ούτε ανώνυμες ούτε πελατών, αλλά προσωπικές του καταθέσεις μετρητών για την πληρωμή δόσεων και τόκων του πιο πάνω στεγαστικού του δανείου.

Πρέπει επομένως το ποσό των 7.995,94 €, να αφαιρεθεί από τα καταλογισθέντα πρόσθετα εισοδήματα.

4/ Λογαριασμοί με δικαιούχο :

.....
.....

.

Πρόκειται για δύο προσωπικούς λογαριασμούς επιταγών, για την πληρωμή υποχρεώσεων από την άσκηση του επαγγέλματος του. Οι χρεώσεις αφορούν επιταγές προς τρίτους και τόκους, ενώ οι πιστώσεις (12.230,00 €) είναι προσωπικές του καταθέσεις μετρητών για την εξόφληση των πιο πάνω επιταγών, όπως φαίνεται και από τις επισυναπτόμενες καρτέλες κίνησης των πιο πάνω λογαριασμών, όπου χρεώσεις και πιστώσεις, ουσιαστικά μηδενίζονται.

Πρέπει επομένως το ποσό των 12.230,00 €, να αφαιρεθεί από τα καταλογισθέντα πρόσθετα εισοδήματα.

5) Λογαριασμός με δικαιούχο :

.....

Πρόκειται για προσωπικό λογαριασμό, όπου κατατίθεντο, εμβάσματα και επιταγές πελατών, και μετρητά από την άσκηση του επαγγέλματος του. Εκτός από τις επώνυμες πιστώσεις πελατών (Πίνακες 1,2 και 3), που άλλες έχουν γίνει δεκτές και άλλες όχι, υπάρχουν οι καταθέσεις μετρητών και επιταγών πελατείας, από τον ίδιο, που είτε περιέχονται στα εισοδήματα από επώνυμες καταθέσεις που έχουν γίνει δεκτές ή είτε σε αυτές που δεν έχουν γίνει δεκτές και φορολογούνται με τον έλεγχο.

Επομένως, το συνολικό ποσό των 59.401,00€, που καταλογίστηκε ως πρόσθετο εισόδημα (μη δηλωθέν) για τα οικονομικά έτη 2012, 2013 και 2014 πρέπει, σύμφωνα με τα παραπάνω, να αφαιρεθεί, ανακλητέων, άλλως αναπροσαρμοζόμενων στο προσήκον μέτρο των με την παρούσα προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή με τις διατάξεις της [παραγράφου 3 του άρθρου 15](#) του ν.[3888/2010](#) (Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010) προστέθηκε εδάφιο στην [παραγραφο 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.»

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι:

4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Επειδή στα άρθρα 2 και 3 της ΠΟΛ. 1095/29.04.2011, με θέμα «εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.[3888/2010](#)» αναφέρονται τα εξής:

«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 εισοδήματος 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.»

Επειδή στη ΠΟΛ. 1175/16.11.2017, με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, αναφέρονται τα εξής:

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

1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

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

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως

δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

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

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής. Η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στη νομοθεσία χρόνος παραγραφής) και σε υποθέσεις, στις οποίες η περιουσιακή προσαύξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010 (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 1897/2016).

.....

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. 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.

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι οι πιστωτικές κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών οι οποίες κρίθηκαν από τον έλεγχο ότι

συνιστούν προσαύξηση περιουσίας, αφορούν καταθέσεις του ιδίου προκειμένου να πληρωθούν διάφορες υποχρεώσεις του.

Επειδή σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις και οδηγίες 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.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι:

Πληροφορίες από τον φορολογούμενο

1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την «κοινοποίηση» του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

Επειδή η φορολογική αρχή διενέργησε τον έλεγχο συνεκτιμώντας όλα τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα δικαιολογητικά για καθεμία από τις πιστώσεις που του ζητήθηκαν αιτιολογώντας πλήρως την θέση που έλαβε, δεδομένου ότι για όσες πιστώσεις προέκυψε η πηγή προέλευσής τους, ο έλεγχος έκανε αποδεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος.

Επειδή με τη υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η πηγή προέλευσης των επίμαχων καταθέσεων, τις οποίες ο έλεγχος έκρινε ότι συνιστούν προσαύξηση περιουσίας. Επιπλέον δεν επικαλείται συγκεκριμένες αναλήψεις από τραπεζικούς λογαριασμούς για την κάλυψη των κρινόμενων πιστώσεων.

Επειδή ως προς τον τραπεζικό λογαριασμό της, ο έλεγχος διαπίστωσε διαφορές μεταξύ των επώνυμων καταθέσεων και των προσκομισθέντων στον έλεγχο δικαιολογητικών. Οι εν λόγω διαφορές κρίθηκαν από τον έλεγχο ότι αφορούν αποκρυβέντα έσοδα από την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος.

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι εκτός από τις επώνυμες πιστώσεις πελατών (Πίνακες 1,2 και 3), που άλλες έχουν γίνει δεκτές και άλλες όχι, υπάρχουν οι καταθέσεις μετρητών και επιταγών πελατείας, από τον ίδιο, που είτε περιέχονται στα εισοδήματα από επώνυμες καταθέσεις που έχουν γίνει δεκτές ή είτε σε αυτές που δεν έχουν γίνει δεκτές και φορολογούνται με τον έλεγχο.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα στοιχεία προς επίρρωση των ισχυρισμών του, δεδομένου ότι δεν αναφέρεται σε συγκεκριμένες διαφορές (ποσά) και ποιόν συναλλασσόμενο αφορούν.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 19/12/2018 εκθέσεις α) μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, β) μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ και γ) μερικού ελέγχου (Εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν 4337/2015) της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 06/02/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του ΑΦΜ

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

1) ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Α) ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013

Διαφορά φόρου εισοδήματος	36.387,49 €
Πρόσθετος φόρος	34.131,47€
Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης	3.985,56 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	74.504,52 €

Β) ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

Διαφορά φόρου εισοδήματος	10.290,99€
Πρόσθετος φόρος	9.652,95€
Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης	872,59€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	20.816,53€

Γ) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

Διαφορά φόρου εισοδήματος	2.769,63€
Πρόσθετος φόρος	830,89€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.600,52

2) ΦΠΑ

Α) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	01/01-31/12/2012
Διαφορά φόρου	7.462,97€
Πρόσθετος φόρος	7.000,27€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.463,24€

Β) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	01/01-31/12/2013
Διαφορά φόρου	5.626,56€

Πρόσθετος φόρος	5.277,71€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	10.904,27€

3) ΠΡΟΣΤΙΜΟ άρθρου 7 § 3 ν. 4337/2015

A) Διαχειριστική περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012:

Πρόστιμο άρθρου 7 § 3 του Ν 4337/2015 ποσού **4.000,00 ευρώ**

B) Διαχειριστική περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2013:

Πρόστιμο άρθρου 7 § 3 του Ν 4337/2015 ποσού **4.000,00 ευρώ**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ 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.