



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1672

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

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

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από 23/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αριθμ./21-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, οικονομικού έτους 2013, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. /21-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, οικονομικού έτους 2013, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 21/12/2018 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.
7. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2019 ΕΜΠ / 09-04-2019 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.
8. Τη με αριθμ. /25-04-2019 πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ.
9. Το με αριθμ. πρωτ. /10-05-2019 (αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2019 ΕΜΠ / 15-05-2019 πόρισμα επί της παραπάνω πράξης αναπομπής της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /21-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, οικονομικού έτους 2013, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 62.074,52 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 58.225,90 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 6.673,10, ήτοι συνολικό ποσό **126.973,52 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 21.12.2018 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. /05-11-2018 εντολής μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της ως άνω Υπηρεσίας. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ. πρωτ. /31-07-2012 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΙΔ' Αθηνών με το οποίο διαβιβάστηκε προς τη ΙΓ' Αθηνών (αριθμ. πρωτ. /27-05-2013) το υπ' αριθμ. πρωτ. /31-07-2012 έγγραφο της Αρχής Καταπολέμησης και Νομιμοποίησης Εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και χρηματοδότησης της τρομοκρατίας και ελέγχου των δηλώσεων περιουσιακής κατάστασης, σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων έχει μεταφέρει από δικό του λογαριασμό τον οποίο τηρεί σε τράπεζα της Μεγάλης Βρετανίας σε τράπεζα της Ελλάδας το ποσό των 152.952,55 ευρώ με εισερχόμενα εμβάσματα από 07-03-2012 έως και 04-05-2012, τα οποία παραλαμβάνει άμεσα σε μετρητά, χωρίς όμως να τα δικαιολογεί βάσει και των φορολογικών του δηλώσεων

Κατόπιν της επεξεργασίας των τραπεζικών δεδομένων του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε προσαύξηση του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994, λόγω μη αιτιολόγησης της προέλευσης τραπεζικών πιστώσεων, ως κάτωθι:

A. Ποσό 1.800,00 ευρώ το οποίο αντιστοιχεί στις παρακάτω κινήσεις:

A/A	Νόμισμα	Τράπεζα	Λογαριασμός	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Πίστωση	Ποσό από αδικαιολόγη τη πηγή και προέλευση
1	EUR	..... ..... .	.....	10/1/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	..... .....	1.400,00	600,00
2	EUR	..... ..... .	.....	8/2/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	..... .....	1.420,00	620,00
4	EUR	..... ..... .	.....	9/3/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	..... .....	1.380,00	580,00
ΣΥΝΟΛΟ							4.200,00	1.800,00

B. Ποσό 156.952,55 ευρώ, το οποίο αφορά εμβάσματα από τράπεζα της αλλοδαπής και αντιστοιχεί στις παρακάτω κινήσεις:

A/A	Νόμισμα	Τράπεζα	Λογαριασμός	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Πίστωση
3	EUR	.....	.....	7/3/2012	ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΤΗΛΕΓΡΑΦΙΚΟ ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	10.000,00
5	EUR	.....	.....	29/3/2012	ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΤΗΛΕΓΡΑΦΙΚΟ ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	11.670,81
6	EUR	.....	.....	3/4/2012	ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΤΗΛΕΓΡΑΦΙΚΟ ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	11.714,29
7	EUR	.....	.....	10/4/2012	ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΤΗΛΕΓΡΑΦΙΚΟ ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	11.847,21
9	EUR	.....	.....	17/4/2012	ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΤΗΛΕΓΡΑΦΙΚΟ ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	11.872,89
10	EUR	.....	.....	17/4/2012	ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΤΗΛΕΓΡΑΦΙΚΟ ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	11.818,84
11	EUR	.....	.....	19/4/2012	ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΤΗΛΕΓΡΑΦΙΚΟ ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	11.907,55
12	EUR	.....	.....	20/4/2012	ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΤΗΛΕΓΡΑΦΙΚΟ ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	11.940,93
13	EUR	.....	.....	30/4/2012	ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΤΗΛΕΓΡΑΦΙΚΟ ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	12.038,96
14	EUR	.....	.....	2/5/2012	ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΤΗΛΕΓΡΑΦΙΚΟ ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	11.957,23

15	EUR	.....	.....	3/5/2012	ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΤΗΛΕΓΡΑΦΙΚΟ ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	12.064,70
16	EUR	.....	.....	3/5/2012	ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΤΗΛΕΓΡΑΦΙΚΟ ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	12.059,18
17	EUR	.....	.....	4/5/2012	ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΤΗΛΕΓΡΑΦΙΚΟ ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	12.059,96
20	EUR	.....	.....	4/7/2012	ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΤΗΛΕΓΡΑΦΙΚΟ ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	4.000,00
ΣΥΝΟΛΟ							156.952,55

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Α. Μη θεμελίωση της έννοιας της προσαύξησης περιουσίας/Μη υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος λόγω προέλευσης των επίδικων ποσών από πώληση μετοχών.

Β. Εσφαλμένη υπαγωγή της δήθεν προσαύξησης περιουσίας στη χρήση 2012/Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων για παραβάσεις αναγόμενες στη χρήση του 2011.

Γ. Εσφαλμένος προσδιορισμός του φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν.4172/2013 και εσφαλμένη επιμέτρηση του προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 17 του ν. 4174/2013.

Δ. Μη επιμερισμός του επιβαλλόμενου φόρου βάσει του άρθρου 29 του ν. 4172/2013 και του επιβαλλόμενου προστίμου βάσει του άρθρου 72 παρ. 17 του ν. 4174/2013.

Προς απόδειξη των ισχυρισμού του ότι η πηγή των εμβασμάτων, που θεωρήθηκαν προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994, ανάγεται στη χρηματιστηριακή δραστηριότητα την οποία ανέπτυξε στο Ηνωμένο Βασίλειο, προσκόμισε με την ενδικοφανή προσφυγή τα κάτωθι στοιχεία-έγγραφα:

1. Αναλυτικές καρτέλες αγοραπωλησιών μετοχών που του χορήγησε η και στις οποίες αποτυπώνεται το σύνολο της χρηματιστηριακής του δραστηριότητας στο Ηνωμένο Βασίλειο (Σχετ. 9)
2. Γνωμοδότηση του δικηγορικού γραφείου σχετικά με ποσό 56.000 λιρών που έλαβε από το ως αποζημίωση.
3. Την από 11/05/2006 σύμβαση εξωδικαστικής επίλυσης της διαφοράς που υπεγράφη μεταξύ αυτού και του
4. Εκτύπωση του
5. Απόσπασμα αναλυτικής κίνησης του χρηματιστηριακού τραπεζικού του λογαριασμού στην

6. Απόσπασμα της κίνησης του χρηματιστηριακού τραπεζικού του λογαριασμού με αριθμ. στην τράπεζα και έγγραφο αποτίμησης λογαριασμού (Account Valuation) της
7. Κίνηση του λογαριασμού του με αριθμ. στην για το διάστημα 07/09-2011-07/12/2012.
8. Την ισοτιμία μεταξύ της βρετανικής λίρας και του ευρώ, όπως είχε διαμορφωθεί στις 16/12/2011.
9. Το από 21/12/2011 έγγραφο της σχετικά με την κατάθεση ποσού 110.000 λιρών στον προθεσμιακό λογαριασμό του στην με αριθμ.
10. Βεβαίωση της περί διενέργειας εμβάσματος στις 06/03/2012.
11. Βεβαίωση της περί διενέργειας εμβάσματος στις 29/03/2012.
12. Βεβαίωση της περί διενέργειας εμβάσματος στις 03/04/2012.
13. Βεβαίωση της περί διενέργειας εμβάσματος στις 10/04/2012.
14. Βεβαίωση της περί διενέργειας εμβάσματος στις 16/04/2012.
15. Βεβαίωση της περί διενέργειας εμβάσματος στις 17/04/2012.
16. Βεβαίωση της περί διενέργειας εμβάσματος στις 17/04/2012.
17. Βεβαίωση της περί διενέργειας εμβάσματος στις 19/04/2012.
18. Βεβαίωση της περί διενέργειας εμβάσματος στις 30/04/2012.
19. Βεβαίωση της περί διενέργειας εμβάσματος στις 02/05/2012.
20. Βεβαίωση της περί διενέργειας εμβάσματος στις 03/05/2012.
21. Βεβαίωση της περί διενέργειας εμβάσματος στις 03/05/2012.
22. Βεβαίωση της περί διενέργειας εμβάσματος στις 04/05/2012.
23. Βεβαίωση της περί διενέργειας εμβάσματος στις 04/07/2012.

Ο προσφεύγων στη συνέχεια, με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ / 09-04-2019 συμπληρωματικό υπόμνημα που υπέβαλε ενώπιον της Υπηρεσίας μας, προσκόμισε συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία δεν είχαν τεθεί στην διάθεση του ελέγχου. Ειδικότερα προσκόμισε τα κάτωθι:

Παράρτημα 1. Αποδεικτικά έγγραφα, συμβόλαια αγοράς/πώλησης μετοχών, τα οποία καταθέτει με σφραγίδες/υπογραφές/αριθμό μητρώου της υπογράφουσας υπαλλήλου.

Παράρτημα 2. Το από 21/01/2019 έγγραφο της σχετικά με τη διατήρηση αρχείων λογαριασμών.

Παράρτημα 3. Έγγραφο της το οποίο κάνει αναφορά στην πολιτική που πρέπει να έχουν οι επιχειρήσεις σχετικά με τα αρχεία τους.

Παράρτημα 4. Έγγραφο στο οποίο αναφέρεται η πολιτική της Βρετανικής εφορίας για το θέμα διατήρηση αρχείων σύμφωνα με τον Ευρωπαϊκό/Αγγλικό νόμο προστασίας προσωπικών δεδομένων.

Παράρτημα 5. Έγγραφο της που δείχνουν την κίνηση κεφαλαίου για την κάλυψη του κόστους αγοράς μετοχών.

Παράρτημα 6. Συμφωνητικό εξωδικαστικής επίλυσης της διαφοράς που υπεγράφη μεταξύ αυτού και του επικυρωμένο από δύο δικηγόρους, καθώς επίσης έγγραφο διαβεβαίωσης ότι το

ποσό της αποζημίωσης που έλαβε από το είναι αφορολόγητο και στοιχεία για την κατανομή της αποζημίωσης.

Παράρτημα 7. Το από 26/02/2019 απαντητικό έγγραφο της και εσωτερικά έγγραφα για την κίνηση του λογαριασμού του προς και από το χρηματιστήριο.

Το σύνολο των ανωτέρω στοιχείων δεν είχαν τεθεί στη διάθεση του ελέγχου πριν τη σύνταξη των οικείων εκθέσεων και ως εκ τούτου δεν είχαν ληφθεί υπ' όψιν κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Κατόπιν τούτου, η υπηρεσία μας με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2019 ΕΜΠ/25-04-2019 έγγραφο, διαβίβασε την υπ' αριθμ. /25-04-2019 πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας στη Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, προκειμένου η τελευταία να προβεί σε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Η Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, αφού επεξεργάστηκε τα εν λόγω στοιχεία, απέστειλε στην υπηρεσία μας με το με αριθμ. πρωτ. / 10-05-2019 έγγραφό της (ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ / 15-05-2019) το από 09/05/2019 πόρισμα επί της παραπάνω πράξης αναπομπής. Σύμφωνα με το εν λόγω πόρισμα, δε μεταβλήθηκαν οι διαπιστώσεις του αρχικού ελέγχου και συνεπώς το προσδιοριζόμενο φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος για το οικονομικό έτος 2013 και ο αναλογούν κύριος και πρόσθετος φόρος εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ν. 3986/2011 παρέμεινε ο ίδιος, όπως υπολογίστηκε και αποτυπώθηκε στη με αριθμ. /21-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, διότι:

«.....από τα δικαιολογητικά που προσκομίστηκαν δεν προκύπτει ο λογαριασμός στον οποίο κατατίθεντο τα έσοδα (κέρδη) των αγοραπωλησιών, ούτε αν αυτά δηλώθηκαν σε δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ούτε αν καταναλώθηκαν κατά τη διάρκεια των ετών από το 2001 έως 2012 για προσωπικές ανάγκες του ελεγχόμενου.....

.....το βάρος της απόδειξης το έχει ο ελεγχόμενος και οφείλει να προσκομίσει αντίγραφα όλων των τραπεζικών λογαριασμών ή ό,τι άλλο σχετικό έγγραφο από το οποίο να προκύπτει ότι το υπόλοιπο του τραπεζικού του λογαριασμού προέρχεται από αποταμιεύσεις του κατά τη διάρκεια της διαμονής του στο Ηνωμένο Βασίλειο από το 1995.....

.....δεν προκύπτει ότι το ποσό της αποζημίωσης από το δηλώθηκε σε δήλωση φορολογίας εισοδήματος και ότι είναι αφορολόγητο. Επιπλέον δεν προσκομίστηκαν στοιχεία σχετικά με τους λογαριασμούς που κατατέθηκε το ποσό αυτό, ούτε προκύπτει ότι ήταν διαθέσιμο προς μεταφορά κατά την ελεγχόμενη περίοδο....

..... δεν προκύπτει ωστόσο αν το ποσό των 7.499,53 λιρών που κατατίθεται στο λογαριασμό παρέμεινε διαθέσιμο την 1/1/2012.....»

Επειδή στο άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994 (Όπως το τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 48 προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175/30-9-2010) και σύμφωνα με το άρθρο 20 του ιδίου νόμου ισχύει από 30/9/2010 και μετά) ορίζεται:

«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4.Σε

προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.».

Επειδή στην εγκύκλιο του Υπ. Οικ. **ΠΟΛ 1095/2011** ορίζεται, μεταξύ άλλων:

«.....

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

4) Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ.

5) Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες.

.....

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 ΚΦΕ..

.....

10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισσης 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...».

Επειδή στην απόφαση του Διοικητή της **Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1175/2017** μεταξύ άλλων ορίζεται:

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

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

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

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.

3. 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. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας...».

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα δυνάμει της υπ' αριθμ./05-11-2018 εντολής μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, η οποία αφορά την έρευνα σχετικά με τους τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρεί ο προσφεύγων για το χρονικό διάστημα από την 01/01/2012-31/12/2012. Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τους ισχυρισμούς που διατύπωσε ο προσφεύγων και τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκόμισε για την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης των πιστώσεων χρηματικών ποσών στους τραπεζικούς του λογαριασμούς στα με αριθμ. πρωτ./20-11-2018 και 65112/21-11-2018 σημειώματα απόψεων που υπέβαλε, διαπίστωσε ότι: α) ποσό 1.800,00 ευρώ, το οποίο

αφορά κατάθεση μετρητών από τον ίδιο τον προσφεύγοντα στο λογαριασμό του στην τράπεζα και β) ποσό 156.952,55 ευρώ, το οποίο αφορά εισερχόμενα εμβάσματα από 07/03/2012 έως και 04/07/2012 από λογαριασμό που τηρεί ο προσφεύγων σε τράπεζα της Μεγάλης Βρετανίας στο λογαριασμό του στην τράπεζα, δε δικαιολογήθηκαν και αποτελούν - κατά το μέρος που αναλογούν σε αυτόν - προσαύξηση της περιουσίας του, που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, η οποία φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών ή ως εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας της χρήσης, κατά την οποία επήλθε. Πιο συγκεκριμένα, τα εισερχόμενα εμβάσματα, συνολικού ποσού 156.952,55 ευρώ, αντιστοιχούν στις παρακάτω κινήσεις:

A/A	Νόμισμα	Τράπεζα	Λογαριασμός	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Πίστωση
3	EUR	.....	.....	7/3/2012	ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΤΗΛΕΓΡΑΦΙΚΟ ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	10.000,00
5	EUR	.....	.....	29/3/2012	ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΤΗΛΕΓΡΑΦΙΚΟ ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	11.670,81
6	EUR	.....	.....	3/4/2012	ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΤΗΛΕΓΡΑΦΙΚΟ ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	11.714,29
7	EUR	.....	.....	10/4/2012	ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΤΗΛΕΓΡΑΦΙΚΟ ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	11.847,21
9	EUR	.....	.....	17/4/2012	ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΤΗΛΕΓΡΑΦΙΚΟ ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	11.872,89
10	EUR	.....	.....	17/4/2012	ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΤΗΛΕΓΡΑΦΙΚΟ ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	11.818,84
11	EUR	.....	.....	19/4/2012	ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΤΗΛΕΓΡΑΦΙΚΟ ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	11.907,55
12	EUR	.....	.....	20/4/2012	ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΤΗΛΕΓΡΑΦΙΚΟ ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	11.940,93
13	EUR	.....	.....	30/4/2012	ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΤΗΛΕΓΡΑΦΙΚΟ ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	12.038,96
14	EUR	.....	.....	2/5/2012	ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΤΗΛΕΓΡΑΦΙΚΟ ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	11.957,23
15	EUR	.....	.....	3/5/2012	ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΤΗΛΕΓΡΑΦΙΚΟ ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	12.064,70
16	EUR	.....	.....	3/5/2012	ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΤΗΛΕΓΡΑΦΙΚΟ ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	12.059,18

17	EUR	.....	.....	4/5/2012	ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΤΗΛΕΓΡΑΦΙΚΟ ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	12.059,96
20	EUR	.....	.....	4/7/2012	ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΤΗΛΕΓΡΑΦΙΚΟ ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	4.000,00
ΣΥΝΟΛΟ							156.952,55

Επειδή, όπως ήδη αναφέρθηκε παραπάνω και έχει κριθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας σε απάντηση προδικαστικών ερωτημάτων, το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού 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 του φορολογούμενου, στον οποίο δεν υπάρχει συνδικαιούχος, σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου δεν ενέχει προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος είναι, κατ' αρχήν, όχι ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, με αφορμή το οποίο έγινε ο έλεγχος και διαπιστώθηκε η περιουσιακή προσαύξηση, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή, σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσής του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματά 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. Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου, που συνιστά πραγματικό ζήτημα (διακριτό της ύπαρξης περιουσιακής προσαύξησης άγνωστης πηγής ή αιτίας) και διενεργείται κατ' ενάσκηση δέσμιας αρμοδιότητας, πρέπει να γίνεται από τη φορολογική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία, συλλεγόμενα κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, από την ανωτέρω άποψη, στα οποία συμπεριλαμβάνονται, ιδίως, η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και εγγράφων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή τέτοιων στοιχείων 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. Καταλογιστική πράξη της φορολογικής αρχής η οποία, σε υπόθεση όπως η παρούσα, φορολογεί το (άγνωστης πηγής ή αιτίας) ποσό τραπεζικού λογαριασμού, που τροφοδότησε έμβασμα, ως εισόδημα της χρήσης/διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία πραγματοποιήθηκε το έμβασμα, χωρίς να εξετάζεται ο κατά τα προεκτεθέντα κρίσιμος χρόνος της επέλευσης της αντίστοιχης περιουσιακής προσαύξησης, αιτιολογείται (κατ' αρχήν) ελλιπώς, αλλά η τοιαύτη πλημμέλεια δεν άγει κατ' ανάγκη στην ακύρωση της πράξης από το διοικητικό δικαστήριο, το οποίο αποφαινεται επί ένδικης προσφυγής κατά του κύρους της, διότι η πραγματική βάση της προσβαλλόμενης πράξης, η οποία συνίσταται, κατά τούτο, στο ότι η

επίμαχη, άγνωστης προέλευσης, περιουσιακή προσαύξηση, που φορολογείται ως εισόδημα, επήλθε σε χρονικό σημείο ευρισκόμενο εντός της διαχειριστικής περιόδου κατά τη διάρκεια της οποίας διενεργήθηκε το αντίστοιχο έμβασμα, είναι (κατ' αποτέλεσμα) ορθή, αν το επίμαχο ποσό (προκύπτει ότι) εισήχθη στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, αυξάνοντάς την, κατά την προαναφερόμενη διαχειριστική περίοδο, δηλαδή στην περίπτωση που το έτος της γένεσης της περιουσιακής προσαύξησης συμπίπτει με εκείνο της πραγματοποίησης του εμβάσματος – Το διοικητικό δικαστήριο που εκδικάζει την προσφυγή κατά της εν λόγω πράξης έχει εξουσία πλήρους ελέγχου της ουσιαστικής ορθότητας της ανωτέρω πραγματικής βάσης της, στο πλαίσιο δε αυτό, προκειμένου να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση για το ζήτημα εάν η περιουσιακή αυτή προσαύξηση επήλθε εν όλω ή εν μέρει εντός της ανωτέρω διαχειριστικής περιόδου, μπορεί και να διατάξει συμπλήρωση των αποδείξεων, κατά τα άρθρα 152 επ. του ΚΔΔ – Σε περίπτωση που κρίνει ότι η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση, στο σύνολό της, δεν επήλθε κατά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας πραγματοποιήθηκε το οικείο έμβασμα, το δικαστήριο προβαίνει στην ακύρωση της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξης, ενώ αν κρίνει ότι η εν λόγω προσαύξηση επήλθε εν μέρει μόνο στην ανωτέρω διαχειριστική περίοδο, το δικαστήριο προβαίνει, κατά τούτο, στη μεταρρύθμιση της επίδικης πράξης (Σ.τ.Ε 884/2016).

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το συνολικό ποσό των εμβασμάτων ύψους 156.952,55 ευρώ, προέρχεται μόνο από πώληση εισηγμένων μετοχών στο χρηματιστήριο του Λονδίνου και συνεπώς η πηγή των ως άνω χρημάτων είναι εμφανής και νόμιμη και δεν είναι δυνατή η θεμελίωση της έννοιας της προσαύξησης περιουσίας. Από το σύνολο των προσκομισθέντων στοιχείων, τόσο με την ενδικοφανή προσφυγή όσο και με το συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος, και ειδικότερα από α) το απόσπασμα αναλυτικής κίνησης του χρηματιστηριακού λογαριασμού του προσφεύγοντος στην με αριθμό, β) την επισκόπηση της κίνησης του με αριθμό λογαριασμού του προσφεύγοντος στην για το διάστημα από 07/09/2011 έως 07/12/2011 και γ) τις σχετικές βεβαιώσεις τηςπερί διενέργειας εμβασμάτων κατά τις ημερομηνίες 06/03/2012, 29/03/2012, 03/04/2012, 10/04/2012, 16/04/2012, 17/04/2012, 17/04/2012, 19/04/2012, 30/04/2012, 02/05/2012, 03/05/2012, 03/05/2012, 04/05/2012 και 04/07/2012, στις οποίες αναφέρονται αναλυτικά τα ποσά και ο λογαριασμός μεταφοράς τους στην Ελλάδος, προκύπτουν τα κάτωθι:

Στις 14/10/2011 κατατέθηκε από το χρηματιστηριακό του λογαριασμό στην με αριθμό στο με αριθμό λογαριασμό του προσφεύγοντος στηντο ποσό των 155.703 λιρών από την πώληση κινητών αξιών στο χρηματιστήριο του Λονδίνου. Στις 29/11/2011 και 16/12/2011 ο προσφεύγων επανεκατέθεσε αντιστοίχως τα ποσά των 7.499,53 και 11.131,76 λιρών στο χρηματιστηριακό του λογαριασμό στην και το υπόλοιπο του τραπεζικού του λογαριασμού στηνδιαμορφώθηκε στο ποσό των 137.196,19 λιρών. Στις 21/12/2011 ένα μέρος του ποσού αυτού ύψους 110.000 λιρών μεταφέρθηκε σε προθεσμιακό λογαριασμό τρίμηνης διάρκειας της με αριθμό Το πρώτο από τα δεκαπέντε επίδικα εμβάσματα ύψους 8.541,52 λιρών, ήτοι 10.000,00 ευρώ πραγματοποιήθηκε στις 06/03/2012. Εν συνεχεία στις

21/03/2012 το ποσό των 110.000 λιρών μετά του ποσού των 438,79 λιρών, που αντιστοιχούσε στο επιτόκιο του προθεσμιακού λογαριασμού, επανακατατέθηκε στο λογαριασμό του προσφεύγοντος στηνμε αριθμό Από τον άνω λογαριασμό πραγματοποιήθηκαν πέραν του ως άνω πρώτου εμβάσματος όλα τα υπόλοιπα δεκατρία εμβάσματα προς το λογαριασμό του προσφεύγοντος στην Ελλάδος. Με βάση τα ανωτέρω προκύπτει ότι και τα δεκατέσσερα επίδικα εμβάσματα συνολικού ποσού 156.952,55 ευρώ, προήλθαν από το ποσό το οποίο απέκτησε ο προσφεύγων στις 10/10/2011 από την πώληση 6.106 μετοχών της μέσω της χρηματιστηριακού του λογαριασμού στην

Επειδή οι κινήσεις των ως άνω λογαριασμών του προσφεύγοντος στην αλλοδαπή που αφορούν προγενέστερα του ελέγχου έτη, προσκομίστηκαν από τον ίδιο τον προσφεύγοντα-ελεγχόμενο κατά τη διάρκεια του ελέγχου και είναι στοιχεία τα οποία δεν μπορούσε να τα έχει στη διάθεσή της η φορολογική αρχή κατά τον αρχικό πενταετή χρόνο παραγραφής, αποτελούν **νέα στοιχεία** για τα έτη αυτά.

Επειδή από όσα αναφέρθηκαν παραπάνω, προκύπτει ότι για τα εν λόγω ποσά των εμβασμάτων είναι εμφανής η πηγή προέλευσής τους, καθώς προέρχονται από χρηματιστηριακές συναλλαγές του προσφεύγοντος στην αλλοδαπή, και συγκεκριμένα από πώληση εισηγμένων μετοχών στο χρηματιστήριο του Λονδίνου, και δεν αφορούν πρωτογενείς καταθέσεις, δεδομένου ότι από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι οι μετοχές είχαν αγοραστεί σε προγενέστερα του ελέγχου έτη, η αγορά των οποίων αποτελεί και την πρωτογενή κατάθεση. Επομένως η προσαύξηση περιουσίας δεν επήλθε μέσα στο έτος 2012 με τη μεταφορά των εμβασμάτων από το με αριθμό λογαριασμό του προσφεύγοντος στηνστο λογαριασμό του στην Ελλάδος με αριθμό, αλλά σε προηγούμενο έτος και ως εκ τούτου σύμφωνα με την Απόφαση του ΣτΕ 884/2016, πρέπει να γίνει δεκτός ο λόγος της ενδικοφανούς και να αφαιρεθεί από την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας το ως άνω συνολικό ποσό των εμβασμάτων ύψους 156.952,55 ευρώ

Περαιτέρω το εάν για τις πρωτογενείς καταθέσεις από τις οποίες προέκυψε το εν λόγω ποσό των παραπάνω εμβασμάτων συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων του άρθρου 48 παρ 3 του ν.2238/1994, αποτελεί αντικείμενο ιδιαίτερου ελέγχου προηγούμενων χρήσεων, τον οποίο δύναται να διενεργήσει ο προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής, λαμβανομένων υπόψιν των διατάξεων περί παραγραφής.

Επειδή, για τις υπόλοιπες πρωτογενείς καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα, συνολικού ποσού 1.800,00 ευρώ δεν απεδείχθη η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής τους, είτε ότι φορολογήθηκαν από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάχθηκαν από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτές να μην φορολογηθούν ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση, αποδεχόμεθα τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 21/12/2018 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, οι οποίες είναι νόμιμες, βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, με βάση όλα τα ανωτέρω, η προσαύξηση του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994 προσδιορίζεται ως κάτωθι:

A/A	Νόμισμα	Τράπεζα	Λογαριασμός	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Πίστωση	Ποσό από αδικαιολόγητη πηγή και προέλευση
1	EUR	.....	.....	10/1/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	1.400,00	600,00
2	EUR	.....	.....	8/2/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	1.420,00	620,00
4	EUR	.....	.....	9/3/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	1.380,00	580,00
ΣΥΝΟΛΟ							4.200,00	1.800,00

Κατόπιν των ανωτέρω ο τελικός προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος κατά το οικονομικό έτος 2013 έχει ως εξής:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
A - Β. Από ακίνητα	8.075,00		8.075,00		8.075,00		0
Γ. Από κινητές αξίες							0
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις							0
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							0
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες							
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα			158.752,55		1.800,00		1.800,00
Συνολικό εισόδημα	8.075,00		166.827,55		9.875,00		9.875,00
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							0
Υπόλοιπο	8.075,00		166.827,55		9.875,00		9.875,00
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται			0		0		-1.103,75
Άθροισμα	8.075,00		166.827,55		9.875,00		696,25
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994							0
Φορολογητέο εισόδημα	8.075,00		166.827,55		9.875,00		696,25

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 23/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την τροποποίηση της υπ' αριθμ./21-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, οικονομικού έτους 2013.

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

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2013 ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ							
	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3)-(1)
Α. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	
Του Υπόχρεου: Εισόδημα	8.075,00	417,88	166.827,55	62.492,40	9.875,00	487,50	69,62
Μείωση Φόρου							0,00
Υπόλοιπο Φόρου (α)		417,88		62.492,40		487,50	69,62
Της Συζύγου: Εισόδημα							
Μείωση Φόρου							
Υπόλοιπο Φόρου (β)							
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)							
Β. Συμπληρωματικός φόρος							
Ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα - φόρος (δ)	8.500,00	127,50		127,50		127,50	0,00
Φόρος που αναλογεί (α)+(β)+(γ)+(δ)		545,38		62.619,90		615,00	69,62
Γ. ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ							
1. φόρος που παρακρατήθηκε							
1(ε) Ελευθέρια Επαγγέλματα							0,00
2. φόρος που προκαταβλήθηκε							0,00
α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος		378,40		378,40		378,40	0,00
Σύνολο εκπτώσεων		378,40		378,40		378,40	0,00
Μείον Μείωση επιστροφής φόρου							
Υπόλοιπο φόρου		166,98		62.241,50		236,60	69,62

Δ. ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΝΤΑΙ							
Προκαταβολή Φόρου για το επόμενο οικονομικό έτος		299,96		299,96		299,96	0,00
6α. Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ν.4174/2013 50%				31.037,26		34,81	34,81
6β. Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 (59 μήνες* 0,73%)				27.188,64		29,99	29,99
10. Εισφορά αλληλεγγύης				6.673,10			
Σύνολο κεφαλαίου Δ		299,96		65.198,96		364,76	64,80
Σύνολο		466,94		127.440,46		601,36	134,42
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		466,94		127.440,46		601,36	134,42

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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.