



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30-9-2020

Αριθμός απόφασης: 1982

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 27-1-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου ΔΗΜΟΥ, οδός, κατά της με αριθ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 31-12-2019 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27-1-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με 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 με αριθ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 4.565,20€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 4.682,07€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 351,17€.

Ιστορικό

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι με την με αριθ./...../...../2019 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, για τις χρήσεις 2013 και 2014, αντίστοιχα, προκειμένου να διαπιστωθεί αν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151) και του άρθρου 21 § 4 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), κατόπιν επεξεργασίας του ηλεκτρονικού αρχείου των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση της ανωτέρω προσαυγόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε ότι το ποσό των 4.698,38€ δεν συμψηφίζεται με χρεώσεις, ήτοι πληρωμές για λογαριασμό πελατών του προσφεύγοντος και ως εκ τούτου, προέρχεται από άγνωστη πηγή και καταλογίζεται στον προσφεύγοντα ως προσαύξηση περιουσίας.
2. Εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε ότι οι με ID 8265/ 2-1-2013 και 8355/ 18-2-2013 πιστώσεις, ποσού 4.521,73€ και 3.285,96€, αντίστοιχα, προέρχονται από άγνωστη πηγή και τις καταλόγισε στον προσφεύγοντα, ως προσαύξηση περιουσίας.
3. Εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε την με ID 8329/ 28-1-2013 πίστωση, ποσού 4.241,79€, ως αναιτιολόγητη και την καταλόγισε στον προσφεύγοντα, ως προσαύξηση περιουσίας.
4. Εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε τη με ID 8985/ 3-12-2013 πίστωση, ποσού 810,62€ ότι προέρχεται από άγνωστη πηγή και την καταλόγισε στον προσφεύγοντα, ως προσαύξηση περιουσίας.
5. Εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε ότι καταθέσεις μετρητών του έτους 2013, ύψους 19.400,00 € έγιναν μόνο για λογαριασμό των πελατών μου, ενώ στη πραγματικότητα μέσα σε αυτές συμπεριλαμβάνονται και ατομικές καταθέσεις για εξόφληση προσωπικών – οικογενειακών υποχρεώσεων οι οποίες υπερκαλύπτονται από την ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175), ορίζεται ότι: «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 προέλευσης 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 την ΠΟΛ.1095/ 29-4-2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» αναφέρεται ότι: «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. 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.

6. ...

7. ...

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. ...

10. ...

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 σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/ 17-11-2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται 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.τ.λ.), 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.»

Επειδή, κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται ότι:

«Α' Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15, 16, 17, 18 και 19 του ν. 2238/1994, καθώς και σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, προβλέπεται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό που προσδιορίζεται με τα ως άνω σχετικά άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό εισόδημά του. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ανωτέρω νόμου, η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων περιορίζεται ή καλύπτεται μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο.

2. Με την 1037965/356/0012/ΠΟΛ.1094/23.3.1989 διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών καθώς και με την παράγραφο 7 του άρθρου 3 του ν. 3842/2010 που τροποποίησε την παράγραφο 2, περίπτωση ζ', του άρθρου 19 του ν. 2238/1994, για τον υπολογισμό του κεφαλαίου που σχηματίζεται κάθε έτος, λαμβάνονται υπόψη εισοδήματα που είχαν φορολογηθεί ή είχαν νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, εισπράχθηκαν αποδεδειγμένα και τα οποία προκύπτουν από τον συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών

στοιχείων του ίδιου έτους. Εάν σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο τούτο επηρεάζει αρνητικά τα θετικά στοιχεία των προηγούμενων ετών. Επίσης τα έτη αυτά θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φτάνουν μέχρι το προηγούμενο του έτους που επικαλείται ο φορολογούμενος (κρινόμενο έτος). Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων αυτών των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη.

3. Τα ως άνω αναφερόμενα στις παραγράφους 1 και 2 ίσχυαν για υποθέσεις και διαχειριστικές περιόδους μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2013. Από την 1 Ιανουαρίου 2014 και μετά, ισχύουν οι διατάξεις των άρθρων 30, 31, 32, 33 και 34 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α') όπως αυτές έχουν ερμηνευτεί με την ΠΟΛ.1076/26.3.2015. Συγκεκριμένα οι διατάξεις περί ανάλωσης κεφαλαίου αναφέρονται στην περίπτωση ζ', της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013, ερμηνεύθηκαν με την ΠΟΛ.1076/26.3.2015 και δεν έχουν διαφοροποιηθεί σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν με τον ν. 2238/1994.».

...

Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, 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.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

5. ...

6. ...

7. ...

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.

10) Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.».

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, κατόπιν:

- 1) του με αριθ. πρωτ./2019 Σ.Δ.Ε. και
- 2) των με αριθ. πρωτ./2019,/2019,/2019 και/2019 υπομνημάτων του προσφεύγοντος

προέκυψαν οι διαπιστώσεις του ελέγχου, σύμφωνα με την από 31-12-2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013) και φορολογικού έτους 2014, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ.

Αναφορικά με το γεγονός ότι εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε ότι το ποσό των 4.698,38€ δεν συμψηφίζεται με χρεώσεις, ήτοι πληρωμές για λογαριασμό πελατών του προσφεύγοντος και ως εκ τούτου, προέρχεται από άγνωστη πηγή

Επειδή, σύμφωνα με την από 31/12/2019 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ αναφέρεται ότι: «Πριν την παρουσίαση του πίνακα με τις πρωτογενείς καταθέσεις και τις απόψεις ελεγχόμενου και ελέγχου, είναι σκόπιμο να διευκρινιστεί ένα ζήτημα που σχετίζεται με τη φύση του επαγγέλματος του

ελεγχόμενου, αλλά και τον τρόπο αιτιολόγησης μιας σειράς από πρωτογενείς καταθέσεις. Ο ελεγχόμενος διαθέτει λογιστικό γραφείο και παράλληλα είναι βασικός εταίρος της εταιρείας με ΑΦΜ:, που έχει ως κύρια δραστηριότητα τις λογιστικές υπηρεσίες. Είναι κοινή πρακτική οι λογιστές ή οι εταιρείες λογιστών να πραγματοποιούν πληρωμές, για λογαριασμό πελατών τους ή ακόμα και υποψήφιων πελατών, όπως πληρωμές σε Δ.Ο.Υ., ασφαλιστικά ταμεία, επιμελητήρια, τράπεζες, κλπ. Για τις πληρωμές αυτές, λαμβάνουν χρήματα από τους πελάτες τους, τα οποία κατά κύριο λόγο εισέρχονται στο τραπεζικό σύστημα με οποιαδήποτε μορφή (κατάθεση μετρητών, έμβασμα, κλπ).

Με τον παρόντα έλεγχο ερευνήθηκαν οι χρεώσεις, που αφορούν σε πληρωμές υποχρεώσεων των πελατών του ελεγχόμενου, σε σχέση με κάποιες πρωτογενείς καταθέσεις. Από τον ελεγχόμενο εντοπίστηκαν για κάποιους πελάτες του, συγκεκριμένες ονομαστικές πιστώσεις και συγκεκριμένες χρεώσεις, οι οποίες αφορούν σε αυτούς τους πελάτες. Οι περιπτώσεις αυτές αναφέρονται κατά περίπτωση στον πίνακα που εμφανίζεται στο τέλος αυτού του κεφαλαίου. Υπάρχουν όμως και κάποιες άλλες πληρωμές υποχρεώσεων πελατών, που δεν μπορούν να ταυτοποιηθούν με συγκεκριμένους πελάτες. Αντίστοιχα, γίνεται δεκτό από τον έλεγχο, ότι υπάρχουν και καταθέσεις μετρητών από τον ελεγχόμενο, που προέρχονται από μετρητά που δόθηκαν από πελάτες, με σκοπό την τακτοποίηση οικονομικών τους υποχρεώσεων.

Ο ελεγχόμενος, με το τελικό του υπόμνημα, προσκόμισε πίνακα (excel), που εμφανίζει τις μη ταυτοποιημένες χρεώσεις και μια σειρά από πρωτογενείς καταθέσεις, που ισχυρίζεται ότι πρόκειται για καταθέσεις μετρητών από τον ίδιο. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των χρεώσεων του ανωτέρω πίνακα, αφορούν σε πληρωμές υποχρεώσεων (σε Δ.Ο.Υ., Ι.Κ.Α., κλπ) και δεν είναι π.χ. μεταφορές σε λογαριασμούς τρίτων, αναλήψεις μετρητών, ή κάτι άλλο που δε σχετίζεται με αυτή τη διαδικασία. Επιπλέον διαπιστώθηκε ότι καμία από αυτές τις χρεώσεις δε έχει «χρησιμοποιηθεί» σε κάποιον συγκεκριμένο πελάτη. Οι πιστώσεις αυτού του πίνακα, συνολικής αξίας 56.120,00 € (ποσό ύψους 19.400,00 € αφορά στο έτος 2013 και το υπόλοιπο το 2014), είναι καταθέσεις μετρητών, πλην τεσσάρων περιπτώσεων που είναι: δύο εμβάσματα αξίας 100,00 € και 459,00 € (γραμμές με α/α 8617 και 8935) και δύο καταθέσεις επιταγών, αξίας 550,00 € και 1.000,00 € (γραμμές με α/α 9213 και 9902). Λόγω της μικρής αξίας αυτών των περιπτώσεων και για λόγους χρηστής διοίκησης, ο έλεγχος κάνει δεκτό ότι το σύνολο των χρεώσεων του ανωτέρω πίνακα, αφορούν σε υποχρεώσεις πελατών, οι οποίες συμψηφίζονται, στο μέτρο που αυτές επαρκούν, με τις πιστώσεις του ανωτέρω πίνακα. Η σύγκριση θα γίνει σε τριμηνιαία βάση, προκειμένου να εξομαλυνθούν κατά το δυνατό, οι χρονικές υστερήσεις μεταξύ πληρωμών και καταθέσεων. Ο πίνακας που ακολουθεί εμφανίζει αυτούς τους συμψηφισμούς:

Περίοδος	πληρωμές (χρεώσεις) για λογαριασμό πελατών	Καταθέσεις μετρητών (πιστώσεις)	Διαφορά (τρίμηνο)
Ιαν-13	4.553,43	6.500,00	
Φεβ-13	1.047,18	650,00	
Μαρ-13	1.730,27	2.271,00	2.090,12
Απρ-13	0,00	1.100,00	
Μαϊ-13	1.391,74	1.800,00	
Ιουν-13	0,00	1.100,00	2.608,26
Ιουλ-13	1.087,03	100,00	
Αυγ-13	546,69	1.700,00	
Σεπ-13	1.136,52		0,00
Οκτ-13	2.933,86	600,00	
Νοε-13	3.729,12	3.029,00	
Δεκ-13	3.799,03	550,00	0,00
Σύνολο οικ. έτους 2014 (χρήσης 2013)			4.698,38€

διαπιστώθηκε ότι ποσό ύψους 4.698,38€ δεν συμψηφίζεται με αντίστοιχες χρεώσεις.

Επειδή, ο προσφεύγων στο με αριθ./2019 υπόμνημά του αναφέρει: «Πιο συγκεκριμένα στο σύνολο των καταστάσεων και πρωτογενών παραστατικών των τραπεζών δεν υπάρχει η παραμικρή συναλλαγή που να μην έχει σχέση είτε με την εργασία μου μέσω της ατομικής επιχείρησης λογιστής φοροτεχνικός είτε με την λογιστική εταιρεία περιορισμένης ευθύνης της οποίας και είμαι διαχειριστής της καθ' όλη τη διάρκεια λειτουργίας της από τη σύστασή της έως σήμερα».

Επειδή, ο προσφεύγων στο με αριθ./2019 υπόμνημά του αναφέρει: «Θα ήθελα επίσης να διευκρινίσω ότι, βάσει του πίνακα των εκατοντάδων πληρωμών για λογαριασμό πελατών που έχω προσκομίσει και αφορούν Δημόσια Ταμεία-Ασφαλιστικά Ταμεία-Δήμους κλπ, το σύνολο που προκύπτει ανέρχεται στο ποσό των 86.888,73 ευρώ, ενώ αντιθέτως οι καταθέσεις πελατών στους λογαριασμούς μου συνολικά δεν ξεπερνούν το ποσό των 48.000 ευρώ».

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο προσφεύγων δεν αναφέρει σε κανένα υπόμνημά του ότι κατέθετε μετρητά με σκοπό την εξόφληση προσωπικών του υποχρεώσεων μέσω των τραπεζικών του λογαριασμών, αλλά όλες οι καταθέσεις αφορούν είτε επαγγελματικές συναλλαγές της ατομικής του επιχείρησης είτε της εταιρείας, της οποίας είναι διαχειριστής.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε ότι το ποσό των 4.698,38 € δεν συμψηφίζεται με χρεώσεις, ήτοι πληρωμές για λογαριασμό πελατών του, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με το γεγονός ότι εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε ότι οι με ID 8265/ 2-1-2013 και 8355/ 18-2-2013 πιστώσεις, ποσού 4.521,73€ και 3.285,96€, αντίστοιχα, προέρχονται από άγνωστη πηγή

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε τόσο στον έλεγχο όσο και στην Υπηρεσία μας με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή:

1. Το με Νο/2012 Πινάκιο Παράδοσης Αξιογράφων της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, προς την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ της οποίας ο προσφεύγων είναι διαχειριστής, συνολικού ποσού 7.807,69€.

2. Φωτοαντίγραφο της με αριθ./2013 τραπεζικής επιταγής εκδόσεως της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, αξίας 4.521,73€.

3. Φωτοαντίγραφο της με αριθ./2013 τραπεζικής επιταγής εκδόσεως της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, αξίας 3.285,96€.

4. Ακριβές αντίγραφο Γενικού Ημερολογίου της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, όπου φαίνεται η χρέωση του λογαριασμού 33.90.0000 «Επιταγές εισπρακτές (μεταχρονολογημένες)» με ποσά 4.521,73€ και 3.285,96€ και η ισόποση πίστωση του λογαριασμού 30.00.0000 «Πελάτες Εσωτερικού/.....» με τα ως άνω ποσά.

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, διαπιστώθηκε ότι σύμφωνα με το προσκομισθέν έντυπο Συγκεντρωτικής Κατάστασης Πελατών-Προμηθευτών, η εταιρεία «.....» με ΑΦΜ δεν έχει δηλώσει ως πελάτη της την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, κατά την χρήση 2013, αλλά ούτε και κατά το προηγούμενο έτος.

Ως εκ τούτου ο έλεγχος ορθώς θεώρησε τις με ID 8265/ 2-1-2013 και 8355/ 18-2-2013 πιστώσεις, ποσού 4.521,73€ και 3.285,96€, αντίστοιχα, ως ανατιολόγητες. Συνεπώς, εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με το γεγονός ότι εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε την με ID 8329/ 28-1-2013 πίστωση, ποσού 4.241,79€, ως ανατιολόγητη και την καταλόγισε στον προσφεύγοντα, ως προσαύξηση περιουσίας

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων προσκόμισε τόσο στον έλεγχο όσο και στην Υπηρεσία μας με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή:

1. Φωτοαντίγραφο του με αριθ./2013 Τ.Π.Υ. της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ προς την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ

2. Ακριβές αντίγραφο Γενικού Ημερολογίου της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, όπου φαίνεται η καταχώρηση στα βιβλία της εταιρείας του ως άνω Τ.Π.Υ..

3. Έντυπο Συγκεντρωτικής Κατάστασης Πελατών-Προμηθευτών της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, βάσει της οποίας προκύπτει ότι η εταιρεία «.....» με ΑΦΜ είναι πελάτης της.

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, βάσει των ως άνω προσκομισθέντων στοιχείων, αναφορικά με την χρήση 2013, διαπιστώθηκε ότι η εταιρεία «.....» με ΑΦΜ κατέθεσε ποσό ύψους 22.009,56€, στην εταιρεία «.....» με ΑΦΜ Εν συνεχεία, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των εξόδων για την εν λόγω χρήση, τα οποία ανέρχονται σε ποσό 13.339,77€ και της αμοιβής της ανωτέρω εταιρείας, ποσού 4.428,00€, διαπιστώθηκε ότι τα εν λόγω ποσά υπολείπονται των σχετικών καταθέσεων κατά ποσό 4.241,79€ (22.009,56€ - 13.339,77€ - 4.428,00€).

Ως εκ τούτου ο έλεγχος ορθώς θεώρησε την με ID 8329/ 28-1-2013 πίστωση, ποσού 4.241,79€, ως ανατιολόγητη. Συνεπώς, εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με το γεγονός ότι εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε τη με ID 8985/ 3-12-2013 πίστωση, ποσού 810,62€ ότι προέρχεται από άγνωστη πηγή και την καταλόγισε στον προσφεύγοντα, ως προσαύξηση περιουσίας

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η με ID 8985/ 3-12-2013 πίστωση, ποσού 810,62€, αφορά το άθροισμα, δύο τραπεζικών επιταγών της ήτοι:

1. No, λήξης 29/11/2013, αξίας 405,31€ και

2. No, λήξης 29/11/2013, αξίας 405,31€,

τις οποίες εξέδωσε η εταιρεία «.....» με ΑΦΜ ως πελάτης της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ Το συνολικό ποσό των δύο ως άνω τραπεζικών επιταγών, ήτοι ποσό 810,62€, το οποίο κατατέθηκε στον λογαριασμό του προσφεύγοντος, αφορούσε την χρηματική αποζημίωση προς τους δύο ελεγκτές, με ΑΦΜ και με ΑΦΜ, που διορίστηκαν βάσει των διατάξεων του άρθρου 36 και

36α του Ν.2190/20, όπως αναμορφώθηκε με το άρθρο 46 του Ν.3604/2007. Ο διορισμός των συγκεκριμένων ελεγκτών δημοσιεύτηκε στο με αριθ./2013 ΦΕΚ.

Προς επίρρωση των ως άνω ισχυρισμών του, ο προσφεύγων προσκόμισε στην Υπηρεσία μας με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή:

1. Έντυπο Συγκεντρωτικής Κατάστασης Πελατών-Προμηθευτών της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, βάσει της οποίας προκύπτει ότι η εταιρεία «.....» με ΑΦΜ είναι πελάτης της.

2. Ακριβές αντίγραφο Γενικού Ημερολογίου της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ

3. Το με αριθ./2013 ΦΕΚ.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο αλλά ούτε και στην Υπηρεσία μας με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή:

1. Την με Νο τραπεζική επιταγή, λήξης την 29/11/2013, αξίας 405,31€ και

2. Την με Νο τραπεζική επιταγή, λήξης την 29/11/2013, αξίας 405,31€

3. Πινάκιο κατάθεσης των δύο ανωτέρω τραπεζικών επιταγών.

Ως εκ τούτου ο έλεγχος ορθώς θεώρησε την με ID 8985/ 3-12-2013 πίστωση, ποσού 810,62€, ως αναπαισιολόγητη. Συνεπώς, εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές διατυπώνονται στην από 31-12-2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, επί της οποίας εδράζεται η με αριθ./2019 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./ 27-1-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και την επικύρωση της με αριθ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/2019) Οικ. έτους 2014 (Χρήσης 2013)

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

Διαφορά φόρου	4.565,20€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης	4.682,07€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	351,17€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.598,44€

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.