



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30-9-2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6

Αριθμός απόφασης: 2020

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604514

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 τροποποιήθηκε και 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 την Α 1122/2020 Απόφαση 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **15-1-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του ΑΦΜ:, κατοίκου οδός αρ., κατά της υπ' αρ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 12-12-2019 οικεία έκθεση ελέγχου

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Παλλήνης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15-1-2020 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αρ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 23.464,23€, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 23.772,33€ και ποσού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 3.268,39€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους 50.454,95€.

Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν διενέργειας ελέγχου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Παλλήνης δυνάμει της με αρ. εντολής μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος για την φορολογική περίοδο 01/01/2013 έως 31/12/2013. Στο πλαίσιο του διενεργούμενου ελέγχου αξιοποιήθηκαν τα στοιχεία του συνόλου των τηρούμενων τραπεζικών και επενδυτικών λογαριασμών του ελεγχόμενου που περιλαμβάνονται στα δεδομένα της «Εφαρμογής Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας» (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.). Από την επεξεργασία των κινήσεων στους τηρούμενους λογαριασμούς κατά την περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, σε συνδυασμό με τα προσκομισθέντα από τον ελεγχόμενο στοιχεία, προέκυψε ότι για πρωτογενείς πιστώσεις ύψους 81.709,80 € δεν αιτιολογήθηκε η πηγή προέλευσή τους από τον ελεγχόμενο, και καταλογίστηκαν από τον υπό κρίση έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/94.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Με την προσβαλλόμενη πράξη έγιναν δεκτοί **όλοι** οι ισχυρισμοί του, **εκτός** από τους περιεχόμενους στο υπ' αριθμ./2019 Αίτημα με τους κωδικούς: Α/Α 21 (REC ID. 5721), Α/Α 23 (REC ID. 5744) και Α/Α 30 (REC ID. 36 5769) οι οποίοι αφορούν σε επανακαταθέσεις μετρητών από τον ίδιο. Διά της παρούσης προσβάλλει την ανωτέρω πράξη της ΔΟΥ Παλλήνης, διότι δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό του ότι όλα τα ανωτέρω ποσά προέρχονται από αναλήψεις μετρητών από τον ίδιο λογαριασμό, οι οποίες **υπερβαίνουν** κατά πολύ το ποσό των επανακαταθέσεων (συγκεκριμένα κατά 697.338,67 €), έχουν γίνει κατά το αμέσως προηγούμενο έτος (2012) και κατ' ουδένα τρόπο δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας.

2. Είχε προβεί σε αναλήψεις μεγάλων ποσών από τον τραπεζικό λογαριασμό με αρ. της κατά το αμέσως προηγούμενο έτος (2012). Συγκεκριμένα είχε αναλάβει συνολικά το συνολικό ποσόν των 779.048,47 €, όπως φαίνεται στον πίνακα που παραθέτει. Προς απόδειξη του ισχυρισμού του προσκομίζει όσα από τα αιτηθέντα του χορηγήθηκαν εν τω μεταξύ από την και συγκεκριμένα, όσα παραστατικά των ως άνω αναλήψεων ευρέθησαν (**συνημμένο 1**), καθώς και επικυρωμένο απόσπασμα της κίνησης του ελεγχόμενου λογαριασμού, περιέχον όλες τις αναλήψεις μετρητών στις οποίες προέβην κατά την διάρκεια του έτους 2012 (**συνημμένο 2**). Τα χρήματα αυτά τα οποία είχε αναλάβει για λόγους ασφαλείας επαγγελματικής και προσωπικής, τροφοδοτούσε, τον συγκεκριμένο λογαριασμό, για τα έξοδα και τις ανάγκες του επόμενου μήνα, όποτε χρειαζόταν, δηλαδή όταν δεν υπήρχε επαρκές υπόλοιπο.
3. Επικαλείται τις υπ' αριθμ. 2139/2019, 2415/2019, 2417/2019, 2538/2019, 2539/2019 και 3241/2019 αποφάσεις της Δ.Ε.Δ.

Σημειώνεται ότι με την κατάθεση της παρούσας, ο προσφεύγων, προσκομίζει, παραστατικά αναλήψεων μετρητών από 01/01/2012 έως 31/12/2012 συνολικού ύψους **447.106,18€** απόσπασμα αναλυτικής κίνησης του ως άνω ελεγχόμενου λογαριασμού της για το διάστημα από 01/01/2012 - 31/12/2012 τα οποία δεν τα είχε θέσει υπόψιν του υπό κρίση ελέγχου. Επί των ως άνω νέων στοιχείων εκδόθηκε η με αρ. /2020 **Πράξη Αναπομπής** του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία αποφασίστηκε η αναπομπή της υπόθεσης για συμπληρωματικό έλεγχο από την αρμόδια φορολογική αρχή λόγω των προσκομισθέντων νέων στοιχείων. Ακολούθως, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, σε συνέχεια της ως άνω πράξης Αναπομπής απέστειλε, με το αρ. πρωτ. /2020 διαβιβαστικό έγγραφό της (αρ. πρωτ. **ΔΕΔΕΙ2020 ΕΜΠ/30-9-2020**), την από 30-9-2020 Εισήγησή της επί της ως άνω σχετικής Πράξης Αναπομπής, χωρίς όμως να διαφοροποιηθεί ως προς τις αρχικές διαπιστώσεις του ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/94**, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 15 του ν. [3888/2010](#) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 30-09-2010, σύμφωνα με το άρθρο 20 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «3.Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1095/29.4.2011** του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 άρθρου 15 του ν. 3888/2010»:

«Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α΄ 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Ν.2238/1994, ως εξής:

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

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

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

4. ..., 5. ..., 6. ...,

7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων,

που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.

9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. ...

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 4 του άρθ. 21 του ν.4172/2013**, όπως ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από 01.01.2014 και μετά, 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 39 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, 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 το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. **ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015** έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«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 προσαύξησή της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε.

Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από

αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.»

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1175/2017** του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται: «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 σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 65 του ν. 4174/2013** ορίζεται: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση σύμφωνα με την από 12-12-2019 σχετική έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., στο πλαίσιο του διενεργούμενου ελέγχου αξιοποιήθηκαν τα δεδομένα των τηρούμενων τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας για την περίοδο 01/01/2013 έως 31/12/2013 από την επεξεργασία των οποίων προέκυψαν περιπτώσεις «πρωτογενών» πιστώσεων για τις οποίες δεν προκύπτει, από την αιτιολογία τους, η πηγή ή αιτία προέλευσής τους. Από την επεξεργασία των εν λόγω πιστώσεων στους τηρούμενους λογαριασμούς, σε συνδυασμό με τα προσκομισθέντα κατά τη διάρκεια του ελέγχου στοιχεία, οι πιστώσεις για τις οποίες τελικώς **δεν αιτιολογήθηκε** από τον προσφεύγοντα η πηγή ή αιτία προέλευσής τους και για τις οποίες τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθ. 48 παρ. 3 ν. 2238/94, προσδιορίστηκαν από τον κρινόμενο έλεγχο σε **τρεις (3) πρωτογενείς πιστώσεις με α/α 21, 23 και 30** στον λογαριασμό με αρ. της **συνολικής αξίας 81.709,80€** οι οποίες αναλύονται ως κάτωθι:

- α) η Α/Α 21 (REC ID. 5721) κατάθεση μετρητών ποσού **43.109,80 €** την 30.09.2013,
- β) η Α/Α 23 (REC ID. 5744) κατάθεση μετρητών ποσού **4.000,00 €** την 31.10.2013, και
- γ) η Α/Α 30 (REC ID. 36 5769) κατάθεση μετρητών ποσού **34.600,00 €** την 29.11.2013.

Επειδή με την κατάθεση της παρούσας, ο προσφεύγων, προς δικαιολόγηση των ως άνω πιστώσεων συνολικού ύψους 81.709,80€, επικαλείται **διαθέσιμα εις χείρας του μετρητά από αναλήψεις** συνολικού ύψους **779.048,47€** κατά το έτος 2012 από τον ως άνω ελεγχόμενο λογαριασμό της και οι οποίες αναλήψεις **υπερβαίνουν** κατά πολύ το ποσό των επανακαταθέσεων. Προς απόδειξη του προβαλλόμενου ισχυρισμού προσκομίζει, α) παραστατικά αναλήψεων μετρητών από 01/01/2012 έως 31/12/2012 συνολικού ύψους 447.106,18€ και β) απόσπασμα αναλυτικής κίνησης του ως άνω ελεγχόμενου λογαριασμού της για το διάστημα από 01/01/2012-31/12/2012. Επί των ως άνω προσκομισθέντων «νέων» στοιχείων σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 3 της απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1064/12.04.2017 (Φ.Ε.Κ. Β'1440/2017), εκδόθηκε η με αρ./2020 **Πράξη Αναπομπής** του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας προκειμένου η αρμόδια Δ.Ο.Υ. να διενεργήσει πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις λαμβάνοντας υπόψη τα επικαλούμενα αναληφθέντα ποσά κατά το προηγούμενο έτος 2012 και να προσδιοριστεί **κατά την 31-12-2012 το υπόλοιπο σε διαθέσιμα μετρητά** λαμβάνοντας υπόψη τυχόν επανακαταθέσεις μετρητών από το σύνολο των τηρούμενων λογαριασμών και τραπεζικών προϊόντων που κατέχει ο προσφεύγων στην ημεδαπή και που έχει στη διάθεσή της η αρμόδια Δ.Ο.Υ. από το ηλεκτρονικό αρχείο του ΕΛΑΕΠΠ.

Επειδή, ακολούθως, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. απέστειλε την με αρ. πρωτ. ΕΜΠ/2020 **Εισήγησή της επί της άνω Πράξης Αναπομπής**, σύμφωνα με την οποία:

Από τα αποδεικτικά αναλήψεων από τον λογαριασμό με IBAN συνολικού ύψους 447.106,18€ τα οποία προσκόμισε ο προσφεύγων και απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

α/α	Ημερομηνία	Παραστατικά αναλήψεων
1	10/4/2012	2.066,00
2	11/4/2012	50.000,00
3	31/5/2012	60.960,95
4	15/6/2012	15.000,00
5	28/6/2012	3.000,00
6	5/7/2012	4.195,15
7	11/7/2012	13.000,00
8	12/7/2012	5.000,00
9	24/7/2012	12.850,00
10	27/7/2012	10.000,00
11	31/7/2012	37.206,75
12	9/8/2012	4.000,00
13	24/8/2012	2.000,00
14	31/8/2012	49.715,56
15	31/8/2012	6.000,00
16	6/9/2012	10.000,00
17	28/9/2012	43.260,29

18	15/10/2012	1.056,77
19	18/10/2012	6.830,01
20	24/10/2012	10.000,00
21	31/10/2012	32.866,95
22	8/11/2012	1.015,48
23	30/11/2012	11.082,27
24	10/12/2012	10.000,00
25	18/12/2012	25.000,00
26	21/12/2012	10.000,00
27	31/12/2012	11.000,00
	Σύνολο	447.106,18

Ο έλεγχος δεν κάνει δεκτά τα κάτωθι δελτία ανάληψης συνολικού ποσού **248.190,18€**

1	31/5/2012	60.960,95 €
2	5/7/2012	4.195,15 €
3	31/7/2012	37.206,75 €
4	31/8/2012	49.715,56 €
5	28/9/2012	43.260,29 €
6	15/10/2012	1.056,77 €
7	18/10/2012	6.830,01 €
8	31/10/2012	32.866,95 €
9	8/11/2012	1.015,48 €
10	30/11/2012	11.082,27 €
		248.190,18 €

Διότι ο έλεγχος δεν δέχεται ότι ο φορολογούμενος έκανε αναλήψεις αυτών των ποσών (**μη ακέραια ποσά**) για «λόγους ασφαλείας επαγγελματικής και προσωπικής» όπως ισχυρίζεται στην υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή, καθώς η ανάληψη τέτοιων ποσών για μη συγκεκριμένο σκοπό **δεν συνάδει με την συνήθη πρακτική και τα συναλλακτικά ήθη.**

Από τις περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις που ζητήθηκαν από την Υπηρεσία μας, **δεν κατέστη δυνατό να προσδιοριστεί από τον έλεγχο το ζητούμενο υπόλοιπο** καθόσον ο φορολογούμενος έχει πλήθος προϊόντων συνεχόμενων και ανακυκλούμενων δανείων που στα δεδομένα του συστήματος του ΕΛΑΕΠΠ, τα οποία επεξεργάστηκε, εμφανίζονται να λειτουργούν ως αντίθετοι κατά συνέπεια δεν μπορεί να προσδιοριστεί με ασφάλεια το υπόλοιπο 31/12/2012.

Ο έλεγχος παραμένει στην θέση που είχε και πριν την αναπομπή της υπόθεσης εκ νέου στην Δ.Ο.Υ.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 64 του ν. 4174/2013:** «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*»

Περαιτέρω δε, όπως έχει γίνει νομολογιακά δεκτό, είναι απαραίτητο στην οικεία έκθεση ελέγχου να προσδιορίζονται με σαφήνεια τα πραγματικά δεδομένα στα οποία θεμελιώνει η φορολογική αρχή την τέλεση των σχετικών παραβάσεων, κατά τρόπο ώστε να μην αφήνει κενά ή αμφιβολίες για την

ορθότητα της κρίσης της(3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994).

Επειδή από τη σχετική Εισήγηση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. προκύπτει ότι ο έλεγχος, κατά τη διενέργεια των πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, αναφορικά με τα προσκομισθέντα παραστατικά αναλήψεων, απέρριψε μέρος των προσκομισθέντων παραστατικών αναλήψεων, ήτοι ποσό ύψους 248.190,18 €, έναντι του συνολικού ποσού παραστατικών αναλήψεων ύψους 447.106,18€ με μόνο το αιτιολογικό ότι αντίκειται στη συνήθη πρακτική και συναλλακτικά ήθη η ανάληψη μη «ακέραιων» ποσών για λόγους «ασφαλείας επαγγελματικής και προσωπικής» όπως επικαλείται ο προσφεύγων. Περαιτέρω, αναφορικά με τον προσδιορισμό του διαθεσίμου υπολοίπου σε μετρητά στις 31-12-2012, δεν κατέστη δυνατό από τον έλεγχο να προσδιοριστεί «με ασφάλεια» το υπόλοιπο σε μετρητά που είχε στη διάθεσή του ο προσφεύγων στις 31-12-2012, παρόλο που ο έλεγχος, σύμφωνα με την από 12-12-2019 σχετική έκθεση ελέγχου, είχε πρόσβαση μέσω της «Εφαρμογής Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας» (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.) στο σύνολο των τραπεζικών προϊόντων (λογαριασμούς, πιστωτικές κάρτες, προθεσμιακές καταθέσεις, επενδυτικά προϊόντα) το οποίο παρατίθεται σε πίνακα ανά τράπεζα και είδος προϊόντος (σελ. 7-11 έκθεσης ελέγχου).

Επειδή η δυνατότητα ύπαρξης ρευστών διαθεσίμων στα χέρια του φορολογούμενου είναι θέμα πραγματικό, το οποίο η φορολογική ελεγκτική υπηρεσία οφείλει να εξετάζει και να εκτιμά με βάση τα στοιχεία που βρίσκονται στη διάθεσή της [πρβλ ΣτΕ 884/2016 (σκέψη 20)].

Επειδή, η επίκληση των συναλλακτικών ηθών δεν μπορεί να αποτελέσει το μοναδικό και ουσιαστικό στοιχείο του ελέγχου προκειμένου να απορρίψει τις αναλήψεις τις οποίες επικαλείται ο προσφεύγων προκειμένου να δικαιολογήσει τις κρινόμενες πιστώσεις, όταν δε μάλιστα δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών.

Επειδή ο έλεγχος όφειλε να αποδείξει και να τεκμηριώσει ότι οι επικαλούμενες αναλήψεις που έγιναν από τον προσφεύγοντα από τον ελεγχόμενο λογαριασμό 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.

Επειδή, περαιτέρω, η αδυναμία προσδιορισμού με «ασφάλεια» του διαθεσίμου υπολοίπου σε μετρητά στις 31-12-2012 από την πλευρά του ελέγχου, δεν μπορούν να αποτελέσουν βασικό στοιχείο απόρριψης του ισχυρισμού του προσφεύγοντα ότι οι κρινόμενες πιστώσεις ύψους 81.709,80€ αφορούν επανακαταθέσεις αναληφθέντων ποσών ύψους 447.106,18€ κατά το προηγούμενο από το ελεγχόμενο έτος, και συνεπώς, δεδομένου ότι με τη προσκόμιση των νέων στοιχείων από τον προσφεύγοντα προς αμφισβήτηση των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου αντιστρέφεται το βάρος απόδειξης, στην προκειμένη περίπτωση υφίσταται πλήρης αδυναμία απόδειξης από τον έλεγχο, ήτοι αιτιολόγησης της απόρριψης των προσκομισθέντων νέων

στοιχείων και ως εκ τούτου η κρίση του ελέγχου καθίσταται πλημμελώς αιτιολογημένη και ο προσδιορισμός του καταλογισθέντος ποσού ως προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 48 παρ.3 ν.2238/94 στοιχειοθετείται πλημμελώς.

Επειδή, κατ' ακολουθία των ανωτέρω, η με αρ./2019 προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει **νομικά πλημμελής και ακυρωτέα** καθόσον από τον υπό κρίση έλεγχο δεν τεκμηριώνεται πλήρως και επαρκώς και με συγκεκριμένα στοιχεία η καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας κατ' άρθ. 48 παρ. 3 ν. 2238/94 και ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός τυγχάνει βάσιμος και αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθμό/15-1-2020 ενδικοφανή προσφυγή του του ΑΦΜ:, και την ακύρωση της υπ' αρ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

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

Οικονομικό έτος 2014

-Υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος:

Σύνολο φόρου για καταβολή: 0,00€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ**

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.