



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α6**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213-1604529

**ΦΑΞ** : 213-1604567

Καλλιθέα, 24-09-2020

Αριθμός απόφασης: 1853

## **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), και της 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 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. Τη με αριθμό πρωτοκόλλου ...../20-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή του ..... με ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., κατά της υπ' αριθ. .... /17-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟ.Υ. Ηρακλείου καθώς και της οικείας έκθεσης ελέγχου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. α) Την υπ' αριθ. .... /17-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟ.Υ. Ηρακλείου, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου ...../20-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. .... /17-12-2019 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος 35.428,56€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 17.714,28€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 5.508,44€, ήτοι συνολικό ποσό **58.651,28€**.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης 17-12-2019 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου .....

Πιο συγκεκριμένα, ύστερα από την έκδοση της με αριθ. ....../16-04-2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου διενεργήθηκε έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2013-31/12/2013 και 01/01/2014-31/12/2014. Από όλες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν, ο έλεγχος δε διαπίστωσε παρατυπίες ή παραλείψεις που να καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και έκρινε τα τηρηθέντα βιβλία ειλικρινή. Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα η με αριθ. ....../2019 τροποποιητική δήλωση σύμφωνα τις διατάξεις του αρθ. 19§3 περ. γ του ν. 4174/2013, η οποία έγινε αποδεκτή από τον έλεγχο.

Όσον αφορά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2014-31/12/2014), ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στην αρχική πρόσκληση αιτιολόγησης πιστώσεων συνολικού ποσού 285.122,76€, απέστειλε το ....../01-11-2019 υπόμνημα και το με αριθ. ....../15-11-2019 συμπληρωματικό υπόμνημα, προβάλλοντας αιτιολογήσεις για ένα μέρος των πιστώσεων ύψους 177.826,43€ ενώ για το υπόλοιπο ποσό ύψους 107.296,33€ επικαλέστηκε ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών και μέρος των ακαθαρίστων εσόδων της ετερόρρυθμης εταιρείας. Από το ποσό των 177.826,43€ προέκυψαν διαφορές ύψους 26.290,92€, ενώ για το ποσό των 107.296,33€ προέκυψαν διαφορές ύψους 100.983,33€. Συνεπώς, κατόπιν επεξεργασίας των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών και των αποδεικτικών εγγράφων που προσκόμισε ο προσφεύγων, ο έλεγχος προσδιόρισε διαφορές ύψους 133.587,25€. Ειδικότερα για το ποσό των **127.277,25€** (=26.290,92€+100.986,33€), ο έλεγχος θεώρησε ότι δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή και αιτία και θα φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013. Επίσης, για το ποσό των 6.310,00€, ο έλεγχος το αποδέχτηκε ως ποσό που προέρχεται από την εταιρεία με την επωνυμία ..... και θεωρείται παροχή σε είδος και, συνεπώς, θα φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 13 του ν. 4172/2013.

Με βάση όλα τα ανωτέρω, κοινοποιήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου στον προσφεύγοντα α) το με αρ. ....../22-11-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων, με το οποίο εκλήθη να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του και να προσκομίσει οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο εντός είκοσι ημερών από την παραλαβή του, και β) ο Προσωρινός

Διορθωτικός Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014. Επί του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων ο προσφεύγων κατέθεσε το με αριθ. πρωτ. ....../12-12-2019 Υπόμνημα - Απάντηση παραθέτοντας τις αιτιολογήσεις του, οι οποίες δεν έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο..

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

1) Το ποσό ύψους 48.538,70€ αποτελεί μέρος των ακαθαρίστων εσόδων της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία ....., το οποίο κατατέθηκε στον προσωπικό του λογαριασμό ως ταμειακή διευκόλυνση του διαχειριστή της εταιρείας που είναι ο ίδιος ο προσφεύγων. Πιο συγκεκριμένα, γίνονταν καταθέσεις από τα ακαθάριστα έσοδα της Ε.Ε. είτε με απευθείας εξόφληση τιμολογίων από πελάτες της Ε.Ε. είτε με μετρητά από τον ίδιο από τις εισπράξεις του ταμείου της Ε.Ε.. Επιπλέον, το εν λόγω ποσό επεστράφη στους λογαριασμούς όψεως της εταιρείας με εμβάσματα που έγιναν στη χρήση 2016.

2) Ως προς τα εισοδήματα από ενοίκια που εισέπραξε το υπό κρίση έτος, εκ παραδρομής ανέφερε κατά το στάδιο του ελέγχου ότι ανέρχονται στο ύψος των 33.876,00€ ενώ στην πραγματικότητα το ακριβές ποσό είναι 26.942,00€. Το σύνολο των μισθωμάτων με βάση τα ιδιωτικά συμφωνητικά που έχουν κατατεθεί, ανέρχεται στο ύψος των 25.500,00€. Κατόπιν των ανωτέρω, δεν υφίσταται η διαφορά των 8.376,00€ η οποία θεωρήθηκε από τον έλεγχο ως εισόδημα από μη εμφανή πηγή. Για την προκύπτουσα διαφορά των 1.442,00€ (= 26.942,00€ - 25.500,00€), αυτή δε δύναται να θεωρηθεί ως εισόδημα από μη εμφανή πηγή, καθώς όλες οι καταθέσεις είναι ονομαστικές από τους μισθωτές και μέρος αυτών αποτελεί προκαταβολή μισθωμάτων επόμενου έτους είτε οφειλόμενα μισθώματα προηγούμενων ετών που σε κάθε περίπτωση έχουν φορολογηθεί στο έτος που ανάγονται, όπως προβλέπεται από τον Κ.Φ.Ε..

3) Εσφαλμένα, απορρίφθηκε από τον έλεγχο ο ισχυρισμός του για ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, όπως είχε υποβληθεί από τον προσφεύγοντα. Πιο συγκεκριμένα, ο έλεγχος δεν αποδέχτηκε την ανάλωση κεφαλαίου διότι υπήρχε αγορά ακινήτου εντός του 2013 αξίας 320.000,00€, η οποία θα έπρεπε να συνυπολογιστεί στον προσδιορισμό του διαθέσιμου κεφαλαίου. Ωστόσο, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, όπως

προκύπτει από την κίνηση του τραπεζικού του λογαριασμού, το τίμημα της εν λόγω αγοράς ακινήτου καταβλήθηκε με χρήση μιας προθεσμιακής κατάθεσης ύψους 567.000,00€ περίπου. Η προθεσμιακή αυτή κατάθεση από τη στιγμή που έχει δημιουργηθεί σε έτη πριν το 2012 πρέπει να συμπεριληφθεί αντίστοιχα στον πίνακα διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών, δεδομένου ότι αποτελεί κεφάλαιο νόμιμα αποκτηθέν, όπως και στα αρχικά ποσά έναρξης και στα τελικά ποσά καταθέσεων που υπάρχουν στο έτος 2014. Άρα, αποτελεί μέρος της ανάλωσης και πρέπει να συνυπολογιστεί τόσο στην αποπληρωμή της αγοράς του ακινήτου όσο και ως διαθέσιμο κεφάλαιο κατά το έτος 2014.

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ.3 του Ν. 2238/1994, όπως προστέθηκε με το άρθρο 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 ορίζεται ότι:**

«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων 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 επαγγελμάτων 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 όλες 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 στο υπ' αριθμ. **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015** έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας», αναφέρονται τα εξής:

«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.

**Επειδή** η Φορολογική Διοίκηση διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της εξετάζοντας πάντα τα πραγματικά περιστατικά.

**Επειδή**, οι διατάξεις περί προσαύξησης της περιουσίας εντασσόμενες στη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος, στο μέτρο που προβλέπουν ότι εισόδημα άγνωστης πηγής ή αιτίας λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, απλώς υπάγουν, κατά πλάσμα δικαίου και για τις ανάγκες της επιβολής του φόρου εισοδήματος το εισόδημα άγνωστης προέλευσης στη φορολογία εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρων επαγγελμάτων. (ΣτΕ 1895/2015, ΣτΕ Τμήμα Β' 1897/2016).

**Επειδή**, σύμφωνα με την **παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ)**, 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**, στο **άρθρο 39 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ)** 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**, περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής:

«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 [...] . Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφορίες και στοιχεία 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)».

**Επειδή**, έχει κριθεί νομολογιακά με την **υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ** (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι:

«12. Επειδή, η ανωτέρω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ αφορά στη φορολόγηση ως εισοδήματος «προσαύξηση[ς] περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία». Ως «πηγή ή αιτία» της προσαύξησης της χρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου νοείται ο γενεσιουργός λόγος της εισαγωγής/ένταξης των αντίστοιχων ποσών στην περιουσία του[.....]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που,

σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους...»

**Επειδή**, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013** (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι:

«.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. ....».

**Επειδή**, λαμβάνοντας υπόψη, τα ποσά που θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας με βάση την έκθεση ελέγχου, την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου., τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος όπως αυτοί αναφέρονται στην κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, αναφέρουμε **ανά περίπτωση τα εξής:**

#### **Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή**

**Επειδή**, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής:

«5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48

κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.»

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ποσό ύψους 48.538,70€ αποτελεί μέρος των ακαθαρίστων εσόδων της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία ....., το οποίο κατατέθηκε στον προσωπικό του λογαριασμό ως ταμειακή διευκόλυνση του διαχειριστή της εταιρείας που είναι ο ίδιος. Πιο συγκεκριμένα, γίνονταν καταθέσεις από τα ακαθάριστα έσοδα της Ε.Ε. είτε με απευθείας εξόφληση τιμολογίων από πελάτες της Ε.Ε. είτε με μετρητά από τον ίδιο από τις εισπράξεις του ταμείου της Ε.Ε..

**Επειδή**, σύμφωνα με την από 17-12-2019 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, ο προσφεύγων δεν αιτιολόγησε επαρκώς ούτε προσκόμισε φορολογικά παραστατικά ή άλλα αποδεικτικά στοιχεία που να αντιστοιχίζονται με συγκεκριμένες πιστώσεις, ο έλεγχος δεν αποδέχτηκε τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι το ως άνω ποσό αποτελεί καταθέσεις που αφορούν την εταιρεία .....

**Επειδή**, ωστόσο, κατά το στάδιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού του, ο προσφεύγων προσκόμισε τα κάτωθι αποδεικτικά δικαιολογητικά έγγραφα:

α) Για την από 14-04-2014 κατάθεση ποσού **1.836,39€** από την Δ.Ε.Υ.Α. Χερσονήσου: Τα τιμολόγια πώλησης με αριθ. ....../24-03-2014 ποσού 349,32€, ....../24-03-2014 ποσού 24,60€, ....../24-03-2014 ποσού 73,80€, ....../31-03-2014 ποσού 281,67€, ....../31-03-2014 ποσού 246,00€ και τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών με αριθ. ....../24-03-2014 ποσού 184,50€, ....../24-03-2014 ποσού 12,30€, ....../24-03-2014 ποσού 61,50€, ....../24-03-2014 ποσού 307,50€, ....../31-03-2014 ποσού 110,70€ και ....../31-03-2014 ποσού 184,50, ήτοι συνολικού ποσού 1836,39€, τα οποία είχαν εκδοθεί από την εταιρεία .....,

β) Για την από 09-05-2014 κατάθεση ποσού **1.596,54€** από την Δ.Ε.Υ.Α. Χ.: Τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών με αριθ. ....../11-04-2014 ποσού 92,25€, ....../11-04-2014 ποσού 61,50€, ....../11-04-2014 ποσού 239,85€, 12-11-04-2014 ποσού 172,20€, ....../11-04-2014 ποσού 36,90€ και τα τιμολόγια πώλησης με αριθ. ....../11-04-2014 ποσού 200,49€, ....../11-04-2014 ποσού 184,50€, ....../11-04-2014 ποσού 36,90€, ....../11-04-2014 ποσού 196,80€, ....../11-04-2014 ποσού 282,90€, ....../11-04-2014 ποσού 36,90€, ....../11-04-2014 ποσού 55,35€, ήτοι συνολικού ποσού 1.596,54€, τα οποία είχαν εκδοθεί από την εταιρεία .....,

γ) Για την από 23-05-2014 κατάθεση ποσού **1.602,69€** από την Δ.Ε.Υ.Α. Χ.: Τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών με αριθ. ....../07-05-2014 ποσού 147,60€, ....../07-05-2014 ποσού 135,30€, ....../07-05-2014 ποσού 55,35€, 25/08-05-2014 ποσού 36,90€, ....../08-05-2014 ποσού 196,80€ και τα τιμολόγια πώλησης με αριθ. ....../07-05-2014 ποσού 461,25€, ....../07-05-2014 ποσού 364,08€, ....../07-05-2014 ποσού

111,93€, ...../08-05-2014 ποσού 93,48€, ήτοι συνολικού ποσού 1.602,69€, τα οποία είχαν εκδοθεί από την εταιρεία .....,

δ) Για την από 02-06-2014 κατάθεση ποσού **270,60€** από την εταιρεία .....: Το με αριθ. ....../28-05-2014 τιμολόγιο ΠΟΣΟΥ 270,60€, το οποίο είχε εκδοθεί από την εταιρεία .....,

ε) Για την από 02-06-2014 κατάθεση ποσού **389,66€** από την εταιρεία .....: Το με αριθ. ....../28-05-2014 τιμολόγιο ποσού 389,66€, το οποίο είχε εκδοθεί από την εταιρεία .....,

στ) Για την από 30-06-2014 κατάθεση ποσού **1.476,00€** από την εταιρεία .....: Το με αριθ. ....../28-06-2014 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών ποσού 1.476,00€, το οποίο είχε εκδοθεί από την εταιρεία .....,

ζ) Για την από 1-12-2014 κατάθεση ποσού **5.500,00€** από την εταιρεία «.....»: Το με αριθ. ....../30-09-2014 τιμολόγιο πώλησης ποσού 5.458,74€, το οποίο είχε εκδοθεί από την εταιρεία .....,

η) Για την από 22-09-2014 κατάθεση ποσού **1353,00€** από την εταιρεία .....: Το με αριθ. ....../13-09-2014 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών ποσού 1.353,00€, το οποίο είχε εκδοθεί από την εταιρεία .....

**Επειδή**, από τα ως άνω εκτεθέντα, προκύπτει ότι ο προσφεύγων προσκόμισε τα ως άνω σχετικά φορολογικά παραστατικά, αντιστοιχίζοντάς τα με τις εν λόγω πιστώσεις, κρίνεται ότι το συνολικό ποσό των **14.024,88€** δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας καθώς αποδεικνύεται ότι προέρχεται από την εταιρεία ....., ήτοι η πραγματική πηγή και αιτία του. Το αν υφίσταται δάνειο ή συντρέχει η περίπτωση της ταμειακής διευκόλυνσης, είναι θέμα άλλου είδους ελέγχου, τον οποίο δύναται να διενεργήσει η φορολογική αρχή μέσα στο οριζόμενο, από τις ισχύουσες διατάξεις, χρονικό διάστημα περί παραγραφής.

**Επειδή**, επιπλέον, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ποσό συνολικού ύψους 49.400,00€ επεστράφη στους λογαριασμούς όψεως της εταιρείας ..... με εμβάσματα που έγιναν στη χρήση 2016, προσκομίζοντας τον λογαριασμό όψεως της εταιρείας για το εν λόγω έτος καθώς και τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας σύμφωνα με τα βιβλία της.

**Επειδή**, από την προσκομισθείσα κίνηση του λογαριασμού όψεως της Ε.Ε., ναι μεν εμφανίζεται ο προσφεύγων να καταθέτει χρηματικά ποσά, ωστόσο δεν προκύπτει ότι οι παραπάνω καταθέσεις αφορούν την επιστροφή χρημάτων που είχαν πιστωθεί το έτος 2014, αφού θα μπορούσαν να είχαν προηγηθεί και άλλες πιστώσεις στα επόμενα έτη και συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται αβάσιμος.

**Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή**

**Επειδή**, στην από 17-12-2019 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου αναγράφεται ότι, κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι τα ενοίκια που εισέπραξε από τους μισθωτές (.....) και κατατέθηκαν στον τραπεζικό λογαριασμό του ανέρχονταν στο ύψος των 33.876,00€ παρουσιάζοντας αναλυτικά τις παρακάτω πιστώσεις:

| Επωνυμία Target Π.Ι. | Αριθμός Λογαριασμού | Ημερομηνία Συναλλαγής | Ποσό σε € |
|----------------------|---------------------|-----------------------|-----------|
| .....                | .....               | 15/04/2014            | 700       |
| .....                | .....               | 02/05/2014            | 1.000     |
| .....                | .....               | 29/05/2014            | 1.000     |
| .....                | .....               | 10/06/2014            | 700       |
| .....                | .....               | 17/06/2014            | 2.100     |
| .....                | .....               | 30/06/2014            | 1.000     |
| .....                | .....               | 30/06/2014            | 1.476     |
| .....                | .....               | 08/07/2014            | 700       |
| .....                | .....               | 11/08/2014            | 1.000     |
| .....                | .....               | 11/08/2014            | 2.100     |
| .....                | .....               | 12/08/2014            | 700       |
| .....                | .....               | 13/08/2014            | 3.000     |
| .....                | .....               | 12/09/2014            | 700       |
| .....                | .....               | 22/09/2014            | 2.000     |
| .....                | .....               | 16/10/2014            | 700       |

|               |       |            |               |
|---------------|-------|------------|---------------|
| .....         | ..... | 17/10/2014 | 2.800         |
| .....         | ..... | 21/11/2014 | 700           |
| .....         | ..... | 01/12/2014 | 5.500         |
| .....         | ..... | 01/12/2014 | 6.000         |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b> |       |            | <b>33.876</b> |

**Επειδή**, διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των μισθωμάτων από τους ως άνω μισθωτές με βάση τα ιδιωτικά συμφωνητικά που έχουν κατατεθεί, ανέρχεται στο ύψος των 25.500,00€, ήτοι προκύπτει μια διαφορά ύψους 8.376,00€ (=33.876,00€ - 25.500,00€) συγκριτικά με αυτά που παρουσίασε ο προσφεύγων στον ως άνω πίνακα, συνεπώς ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό αυτό αποτελεί προσαύξηση περιουσίας και θα πρέπει να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 21§4 του ν. 4172/2013.

**Επειδή**, στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, κατά το στάδιο του ελέγχου, εκ παραδρομής ανέφερε ότι τα εισοδήματά του από ενοίκια ανέρχονται στο ύψος των 33.876,00€ ενώ στην πραγματικότητα το ακριβές ποσό είναι 26.942,00€ για το υπό κρίση έτος. Κατόπιν των ανωτέρω, δεν υφίσταται η διαφορά των 8.376,00€ η οποία θεωρήθηκε από τον έλεγχο ως εισόδημα από μη εμφανή πηγή, αλλά προκύπτει διαφορά ύψους 1.442,00€ (= 26.942,00€ - 25.500,00€).

**Επειδή**, ειδικότερα, ο προσφεύγων διευκρίνισε ότι η μισθώτρια εταιρεία ..... του όφειλε για τον Μάρτιο-Δεκέμβριο 2014 ως μίσθωμα το ποσό των 6.500,00€ πλέον χαρτοσήμου, ήτοι το συνολικό ποσό των 7.093,00€. Ωστόσο, η ανωτέρω εταιρεία ήταν ταυτόχρονα και πελάτης της εταιρείας ..... και πραγματοποίησε καταθέσεις συνολικού ύψους 6.976,00€ (=1.476,00€ + 5.500,00€) στον προσωπικό λογαριασμό του προκειμένου να εξοφλήσει 2 τιμολόγια συνολικού ποσού 6.934,74€ (=1.476,00€ + 5.458,74€). Συνεπώς, το σύνολο των μισθωμάτων που δικαιούτο να εισπράξει ανέρχεται στο ποσό των 26.942,00€ (=33.876,00€-6.934,74€) και το σύνολο των μισθωμάτων με βάση τα ιδιωτικά συμφωνητικά που έχουν κατατεθεί, ανέρχονται στο ύψος των 25.500,00€.

**Επειδή**, επιπρόσθετα, για την προκύπτουσα διαφορά ύψους 1.442,00€ (= 26.942,00€ - 25.500,00€), ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αυτή δε δύναται να θεωρηθεί ως εισόδημα από

μη εμφανή πηγή, καθώς όλες οι καταθέσεις είναι ονομαστικές από τους μισθωτές και μέρος αυτών αποτελεί προκαταβολή μισθωμάτων επόμενου έτους είτε οφειλόμενα μισθώματα προηγούμενων ετών που σε κάθε περίπτωση έχουν φορολογηθεί στο έτος που ανάγονται, όπως προβλέπεται από τον Κ.Φ.Ε..

**Επειδή**, ο προσφεύγων προσκόμισε τα με αριθ. ....../28-06-2014 και ....../30-09-2014, τα οποία είχαν εκδοθεί από την εταιρεία ..... προς την εταιρεία ....., τα οποία αντιστοιχίζονται με τις από 30/06/2014 και 01/12/2014 πιστώσεις, συμπεραίνεται ότι το ποσό 6.934,74€ (=1.476,00€ + 5.458,74€) δεν προέρχεται από εισπράξεις από ενοίκια αλλά αποτελεί μέρος των ακαθαρίστων εσόδων της εταιρείας Ε.Ε., όπως έχει ήδη αναφερθεί και προγενέστερα.

**Επειδή**, από τα ανωτέρω, για την προκύπτουσα διαφορά ύψους **1.441,26€** (=8.376,00€ - 6.934,74€) δεν αποδεικνύεται η πραγματική πηγή προέλευσης και η αιτία και, επιπλέον, δεδομένου ότι ούτε κατά το στάδιο του ελέγχου αλλά ούτε και κατά το στάδιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων δεν προσκόμισε επιπλέον στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι πρόκειται για προκαταβολές ή απλήρωτα ενοίκια προηγούμενων ετών, το ποσό αυτό θεωρείται ότι αποτελεί προσαύξηση περιουσίας και θα πρέπει να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 21§4 του ν. 4172/2013.

#### **Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο ισχυρισμό στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή**

**Επειδή**, σύμφωνα με την εγκύκλιο **Ε.2137/12-7-2019** με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών για τις ανάγκες εφαρμογής της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» διευκρινίζεται ότι:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013, η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος του φορολογουμένου σε ένα φορολογικό έτος μειώνεται κατά το ποσό που αναλογεί σε κεφάλαιο σχηματισθέν και μη αναλωθέν, το οποίο αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από τον φόρο. Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή

νόμιμα απαλλάγει από τον φόρο και τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε', και στ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 του ν.4172/2013, ανεξάρτητα από το αν ο φορολογούμενος απαλλάσσεται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά αυτά. Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων των παραπάνω περιπτώσεων τα μειώνει και η διαφορά που προκύπτει λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού.»

**Επειδή**, σύμφωνα με την από 17-12-2019 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, ο έλεγχος δεν αποδέχτηκε την ανάλωση κεφαλαίου διότι υπήρχε αγορά ακινήτου εντός του 2013 αξίας 320.000,00€, η οποία θα έπρεπε να συνυπολογιστεί στον προσδιορισμό του διαθέσιμου κεφαλαίου.

**Επειδή**, ο προσφεύγων επικαλείται ότι, όπως προκύπτει από την κίνηση του τραπεζικού του λογαριασμού, το τίμημα της εν λόγω αγοράς ακινήτου καταβλήθηκε με χρήση μιας προθεσμιακής κατάθεσης ύψους 567.000,00€ περίπου. Η προθεσμιακή αυτή κατάθεση από τη στιγμή που έχει δημιουργηθεί σε έτη πριν το 2012 πρέπει να συμπεριληφθεί αντίστοιχα στον πίνακα διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών, δεδομένου ότι αποτελεί κεφάλαιο νόμιμα αποκτηθέν, όπως και στα αρχικά ποσά έναρξης και στα τελικά ποσά καταθέσεων που υπάρχουν στο έτος 2014. Άρα, αποτελεί μέρος της ανάλωσης και πρέπει να συνυπολογιστεί τόσο στην αποπληρωμή της αγοράς του ακινήτου όσο και ως διαθέσιμο κεφάλαιο κατά το έτος 2014.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ως προς τον υπολογισμό της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών, ορθώς ο έλεγχος αφενός έλαβε υπόψη τη δαπάνη για αγορά ακινήτου που διενεργήθηκε εντός της χρήσης 2013 ύψους 320.000,00€ και αφετέρου δεν

συμπεριέλαβε το ποσό της προθεσμιακής κατάθεσης, στην οποία ο προσφεύγων αποτελεί έναν από τους τρεις συνδικαιούχους, δεδομένου ότι συνιστά εισόδημα δηλωμένο και ήδη φορολογημένο, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του κρίνεται αβάσιμος και μη αποδεκτός.

**Επειδή**, ως προς τα λοιπά ποσά που του έχουν καταλογιστεί για το υπό κρίση έτος, ο προσφεύγων δεν προβάλλει κανένα ισχυρισμό.

Επομένως, σύμφωνα με τα στοιχεία του υπό κρίση φακέλου και από 17-12-2019 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, από το συνολικό ποσό που προσδιόρισε ο έλεγχος ως πρωτογενείς καταθέσεις ποσού 127.277,25€ δικαιολογούνται οι πιστώσεις συνολικού ύψους 20.959,54€ (=6.934,74€ +14.024,88€) και, ως εκ τούτου, δε συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 §4 του ν.4172/2013, δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη και πρέπει να αφαιρεθούν από την καταλογισθείσα σε βάρος του προσαύξηση περιουσίας ενώ για το ποσό ύψους **106.317,71€** συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του αρθ. 21§4 του ν. 4172/2013.

**Επειδή**, με την **παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013** ορίζεται ότι:

«4.Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

**Επειδή**, στην **ΠΟΛ. 1097/28.4.2015** με θέμα «Οδηγίες συμπλήρωσης Ε3 (Κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα) και Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης φορολογικού έτους 2014» διευκρινίζεται ότι:

«ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΤ'. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΚΑΙ ΑΓΡΟΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ) ΜΕ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΩΝ / ΜΗ ΥΠΟΧΡΕΩΝ ΣΕ ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ.

.....

β) **Κωδ. 347**

.....

υ) Περαιτέρω, η ζημία που προκύπτει από τους διαφορετικούς κλάδους της εμπορικής ή αγροτικής επιχειρηματικής δραστηριότητας μεταφέρεται για συμψηφισμό

με βάση τις οικίες διατάξεις, ωστόσο η ζημία του ενός κλάδου δεν συμψηφίζεται με κέρδη του άλλου καθόσον το αποτέλεσμα του καθενός φορολογείται με διαφορετικό τρόπο.».

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, η διαφορά φορολογητέου εισοδήματος ανέρχεται στο ποσό των 106.317,71€ και, ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, με συντελεστή 33% επί αυτού του ποσού, ο φόρος ανέρχεται στο ύψος των 35.084,84€ (=106.317,71€ x 33%).

### **Αποφασίζουμε**

**Τη μερική αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου ...../20-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με ΑΦΜ ..... και πιο συγκεκριμένα την τροποποίηση της υπ' αριθ. ....../17-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟ.Υ. Ηρακλείου.

**Προσαύξηση περιουσίας κατ' εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 με βάση την παρούσα εισήγηση:**

| <b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014</b>   | Καταλογισθέντα ποσά βάσει ελέγχου | Καταλογισθέντα ποσά βάσει της παρούσας |
|-------------------------------|-----------------------------------|----------------------------------------|
| Ποσά που αποτελούν προσαύξηση | 127.277,25€                       | 106.317,71€                            |

**Α) Φορολογητέα εισοδήματα φορολογικού έτους 2014 βάσει της παρούσας απόφασης:**

#### **Προσδιορισμός Φορολογητέου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2014:**

| ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ      | ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ (1) |             | ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (2) |             | ΠΟΣΑ Δ.Ε.Δ. (3) |             | ΔΙΑΦΟΡΑ<br>(3 - 1) |
|----------------------------|------------------|-------------|------------------|-------------|-----------------|-------------|--------------------|
|                            | Ατομικό          | Της συζύγου | Ατομικό          | Της συζύγου | Ατομικό         | Της συζύγου |                    |
| Ακίνητη περιουσία          | 26.505,00        |             | 26.505,00        |             | 26.505,00       |             |                    |
| Τόκοι-Μερίσματα-Δικαιώματα | 366,31           | 3,30        | 366,31           | 3,30        | 366,31          | 3,30        |                    |

|                                                 |                  |        |                   |        |                   |        |                   |
|-------------------------------------------------|------------------|--------|-------------------|--------|-------------------|--------|-------------------|
| Επιχειρηματική δραστηριότητα                    |                  |        | 127.277,25        |        | 106.317,71        |        | 106.317,71        |
| Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα           |                  |        |                   |        |                   |        |                   |
| Μισθωτή εργασία-Συντάξεις                       |                  | 223,49 | 6.310,00          | 223,49 | 6.310,00          | 223,49 | 6.310,00          |
| Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου                  |                  |        |                   |        |                   |        |                   |
| Ναυτικό εισόδημα                                |                  |        |                   |        |                   |        |                   |
| <b>Συνολικό Εισόδημα</b>                        | <b>26.871,31</b> |        | <b>160.458,56</b> |        | <b>139.499,02</b> |        | <b>112.627,71</b> |
| Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται |                  |        | 9.311,93          |        | 9.311,93          |        | 9.311,93          |
| <b>Υπόλοιπο</b>                                 | <b>26.871,31</b> |        | <b>151.146,63</b> |        | <b>130.187,09</b> |        | <b>103.315,78</b> |
| Προστιθέμενη διαφορά δαπανών                    |                  |        |                   |        |                   |        |                   |
| Εκπτώσεις εισοδήματος                           |                  |        |                   |        |                   |        |                   |
| <b>Φορολογητέο εισόδημα</b>                     | <b>26.871,31</b> |        | <b>151.146,63</b> |        | <b>130.187,09</b> |        | <b>103.315,78</b> |
| Απαλλασσόμενα επιχειρημ. δραστηριότητας         |                  |        |                   |        |                   |        |                   |
| Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά                    |                  |        |                   |        |                   |        |                   |
| <b>Συνολικό Εισόδημα</b>                        | <b>26.871,31</b> |        | <b>151.146,63</b> |        | <b>130.187,09</b> |        | <b>103.315,78</b> |

**Β) Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης:**

### **ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΈΤΟΣ 2014**

Φόρος Εισοδήματος Φορολογικού έτους 2014:

| Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας             | Ποσό Δήλωσης (1) |                 | Ποσά Ελέγχου (2) |                  | Ποσά βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (3) |                   | Διαφορά (3) - (1) |
|--------------------------------------------------------------|------------------|-----------------|------------------|------------------|--------------------------------|-------------------|-------------------|
|                                                              | Εισόδημα         | Φόρος κλπ.      | Εισόδημα         | Φόρος κλπ.       | Εισόδημα                       | Φόρος κλπ.        |                   |
| 1. Εισόδημα-φόρος κλίμακας (του συζύγου)                     | 26.871,31        | 6.161,60        | 151.146,63       | 42.978,36        | 139.499,02                     | 42.634,64         |                   |
| Μείωση του φόρου (του συζύγου)                               |                  |                 |                  | 1.388,20         |                                | 1.388,20          |                   |
| Υπόλοιπο φόρου (του συζύγου) (α)                             |                  | <b>6.161,60</b> |                  | <b>41.590,16</b> |                                | <b>41.246, 44</b> | <b>35.084,84</b>  |
| 2. . Εισόδημα-φόρος κλίμακας (της συζύγου)                   | 226,79           | 49,67           | 226,79           | 49,67            | 226,79                         | 49,67             |                   |
| Μείωση του φόρου (της συζύγου)                               |                  | 49,17           |                  | 49,17            |                                | 49,17             |                   |
| Υπόλοιπο φόρου (της συζύγου) (β)                             |                  | <b>0,50</b>     |                  | <b>0,50</b>      |                                | <b>0,50</b>       |                   |
| Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)                              |                  |                 |                  |                  |                                |                   |                   |
| <b>Β. Συμπληρωματικός φόρος στο ακαθάριστο εισόδημα από:</b> |                  |                 |                  |                  |                                |                   |                   |
| 1. Ακίνητα (δ)                                               |                  |                 |                  |                  |                                |                   |                   |
| <b>Φόρος που αναλογεί [(α)+(β) + (γ) + (δ)]</b>              |                  | <b>6.162,10</b> |                  | <b>41.590,66</b> |                                | <b>41.246,94</b>  | <b>35.084,84</b>  |
| <b>Γ. Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί</b>                 |                  |                 |                  |                  |                                |                   |                   |

|                                                                                                                         |  |                 |  |                  |  |                  |                  |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|-----------------|--|------------------|--|------------------|------------------|
| 1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο Εισόδημα από :                                                                           |  |                 |  |                  |  |                  |                  |
| α) Τόκους-Μερίσματα-Διακρίσματα                                                                                         |  | 55,45           |  | 55,45            |  | 55,45            | 0,00             |
| β) Επιχειρηματική δραστηριότητα                                                                                         |  | 54,00           |  | 54,00            |  | 54,00            |                  |
| γ) Μισθωτή εργασία- Συντάξεις                                                                                           |  |                 |  |                  |  |                  | 0,00             |
| 2. Φόρος που προκαταβλήθηκε:                                                                                            |  |                 |  |                  |  |                  |                  |
| α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος                                                                                       |  |                 |  |                  |  |                  |                  |
| β) Ειδικών περιπτώσεων                                                                                                  |  |                 |  |                  |  |                  |                  |
| <b>Υπόλοιπο φόρου</b>                                                                                                   |  | <b>6.052,65</b> |  | <b>41.481,21</b> |  | <b>41.137,49</b> | <b>35.084,84</b> |
| <b>Δ. Σε περίπτωση χρεωστικού υπολοίπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπολοίπου φόρου αφαιρούνται:</b> |  |                 |  |                  |  |                  |                  |
| 1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος                                                                                |  |                 |  |                  |  |                  |                  |
| 2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων                                                       |  | 825,00          |  | 825,00           |  | 825,00           | 0,00             |
| 3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου                                                                        |  | 165,00          |  | 165,00           |  | 165,00           | 0,00             |
| <b>Σύνολο φόρου εισοδήματος</b>                                                                                         |  | <b>7.042,65</b> |  | <b>42.471,21</b> |  | <b>42.127,49</b> | <b>35.084,84</b> |
| Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ν.4174/2013 (50%)                                                                             |  |                 |  | 17.714,28        |  | 17.542,42        | 17.542,42        |
| Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 ν. 4174/2013                                                                        |  |                 |  |                  |  |                  |                  |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου                                                                          |  |                 |  |                  |  |                  |                  |
| Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης                                                                                              |  | 537,43          |  | 6.045,87         |  | 5.579,96         | 5.042,53         |
| Τέλος Επιτηδεύματος                                                                                                     |  | 650,00          |  | 650,00           |  | 650,00           | 0,00             |
| Φόρος πολυτελούς διαβίωσης                                                                                              |  |                 |  |                  |  |                  |                  |
| <b>Σύνολο</b>                                                                                                           |  | <b>8.230,08</b> |  | <b>66.881,36</b> |  | <b>65.899,87</b> | <b>57.669,79</b> |
| <b>Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση</b>                                                                               |  | <b>8.230,08</b> |  | <b>66.881,36</b> |  | <b>65.899,87</b> | <b>57.669,79</b> |

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία 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 ι ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.