



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604554

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 21/9/2020

Αριθμός απόφασης 1780

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

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. Την ΠΟΛ 1064/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 /30.08.2016(ΦΕΚ Β 2759 / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 30/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου κατά της υπ' αριθ. /30-1-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /30-1-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 30/12/2019 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ. /30-1-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 23.925,02 €, πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν4174/2013 ποσού 24.964,16€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης 3.943,12€ .

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Κατόπιν της με αριθμό /15-11-2019 εντολής του προϊσταμένου της αρμόδιας υπηρεσίας, που εκδόθηκε συνεπεία της /13-11-2019 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και έλεγχος προσαύξησης περιουσίας βάσει των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων στους οποίους ο προσφεύγων ήταν δικαιούχος ή συνδικαιούχος για την διαχειριστική περίοδο.1-1/31-12-2013 ως προς την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 παρ 3 του ν 2238/1994.

Πριν την κοινοποίηση αιτήματος παροχής πληροφοριών στον προσφεύγοντα, ο έλεγχος είχε ήδη προβεί:

- σε αντιστοιχίσεις προγενέστερων αναλήψεων με μεταγενέστερες καταθέσεις, σε λογαριασμούς του προσφεύγοντος, στους οποίους εμφανίζεται ως μοναδικός δικαιούχος ή συνδικαιούχος, με εύρος χρόνου και απόκλιση ποσού, υπό το σκεπτικό αφενός ότι κάτι τέτοιο είναι δυνατό και συνάδει με τη συναλλακτική πρακτική, αλλά και προς περιορισμό του συνολικού αριθμού πρωτογενών καταθέσεων για τις οποίες θα κληθεί τελικά να απαντήσει ο προσφεύγων,

- σε αντιστοιχίσεις ποσών που μεταφέρονται μεταξύ των λογαριασμών του προσφεύγοντος. Παγίως ο φορολογικός έλεγχος λαμβάνει ως αιτιολογημένη κατάθεση την μεταφορά ποσών μεταξύ λογαριασμών του προσφεύγοντος, οι οποίοι έχουν τεθεί στην διάθεση του, καθόσον η μεταφορά αποτελεί πίστωση ενός λογαριασμού του προσφεύγοντος με αντίστοιχη χρέωση ενός άλλου λογαριασμού του και όχι νέο ποσό κατάθεσης. Ωστόσο ο έλεγχος ερευνά τις μεταφορές ποσών όπου δεν προκύπτει ο συσχετισμός από την αντιπαραβολή χρεώσεων και πιστώσεων όλων των λογαριασμών του ή όταν οι μεταφορές γίνονται από λογαριασμούς τρίτων προς τους λογαριασμούς του ή όταν οι μεταφορές χρηματικών ποσών πραγματοποιούνται από τραπεζικούς λογαριασμούς του ιδίου, οι οποίοι όμως δεν έχουν τεθεί στην διάθεση του ελέγχου.

Τα ποσά των κοινών τραπεζικών λογαριασμών (ν. 5638/1932) επιμερίζονται στους συνδικαιούχους ισομερώς, εφόσον ο φορολογούμενος δεν αποδείξει διαφορετική αναλογία (σχετ.Εγκ.ΠΟΛ.1033/21-2-2013 και ΠΟΛ.1228/15-10-2014).

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν απέδειξε την πηγή και την αιτία προέλευσης πενήντα τριών (53) πιστώσεων, συνολικού ποσού 337.117,87€, που βρέθηκαν στην

όπου εμφανίζεται ως συνδικαιούχος, για να εξακριβωθεί εάν τα ποσά αυτά έχουν φορολογηθεί με συγκεκριμένες διατάξεις ή απαλλάσσονται του φόρου με ειδική διάταξη, προκειμένου να μην φορολογηθούν ως εισόδημα του αρθρ. 48§3 του ν.2238/1994.

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου και αφού λήφθηκαν υπόψη οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, όπως διατυπώθηκαν στα υπομνήματα που υπέβαλε (με αριθμό πρωτ./12-09-2019,/07-10-2019,/15-10-2019,/07-11-2019 &/13-11-2019 προς την (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Αττικής), εκδόθηκε το με α/α/27-11-2019 ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ (ΣΔΕ) και η με α/α/27-11-2019 Πράξη Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, που του κοινοποιήθηκαν την 2-12-2019.

Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στο ΣΔΕ υπέβαλε εντός της τιθέμενης προθεσμίας, το με αριθμό πρωτοκόλλου/20-12-2019 υπόμνημα.

Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος στο ανωτέρω υπόμνημα, έκρινε ότι πενήντα τρεις (53) πιστώσεις, συνολικού ποσού 337.117,87€, που βρέθηκαν σε τραπεζικό λογαριασμό της, όπως αναφέρονται αναλυτικά στις σελίδες 7-10 της έκθεσης ελέγχου, αποτελούν πρωτογενείς πιστώσεις και για αυτές εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48 παρ 3 του ν 2238/1994 καθώς δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους. Κατόπιν της ισόποσης κατανομής των πιστώσεων αυτών στους κοινούς λογαριασμούς, κρίθηκε ότι πιστώσεις συνολικού ποσού 84.385,97 ευρώ συνιστούν προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντα και λογίζονται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 15 παρ 3 του Ν.3888/2010 και της ΠΟΛ 1095/29.4.2011, για το οικονομικό έτος 2014 €.

Ακολούθως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

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

1. Παράνομος και εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός ως δήθεν «αναιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας» ποσών, που αποτελούν επανακαταθέσεις μετρητών χρημάτων προερχομένων από προγενέστερες αναλήψεις μετρητών χρημάτων είτε από έτερο τραπεζικό λογαριασμό συνδικαιούχου του προσφεύγοντος τραπεζικού λογαριασμού είτε από εταιρεία συμφερόντων του.
2. Τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)
3. Τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)
4. Τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999)
5. Τις εγκυκλίους ΠΟΛ. 1228/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε, και ΠΟΛ. 1175/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.
6. Την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας
7. Κατά τον διενεργηθέντα από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής έλεγχο, τυγχάνει συνδικαιούχος στους ελεγχόμενους τραπεζικούς λογαριασμούς, οι οποίοι κατά κύριο λόγο τροφοδοτούνται είτε από χρηματικά ποσά της εταιρείας με την επωνυμία «.....», συμφερόντων του πατέρα του,

....., είτε από μεταφορές χρημάτων από ετέρους τραπεζικούς λογαριασμούς του. Η ως άνω τροφοδοσία γινόταν κατόπιν προγενέστερης αναλήψεως μετρητών χρημάτων είτε από λογαριασμό όψεως της προαναφερθείσης εταιρείας είτε από τραπεζικό λογαριασμό του προμνημονευθέντος πατέρα του, στον οποίο δεν συμμετείχε.

Η πίστωση με Α/Α 1 στον υπ' αριθμ. του λογαριασμού της, στις 23-01-2013, ποσού 25.000,00 Ευρώ, αποτελεί επανακατάθεση μετρητών χρημάτων προερχομένων από ανάληψη ποσού ύψους 10.000,00 Ευρώ, στις 23-01-2013, από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό όψεως της εταιρείας με την επωνυμία «.....» στην και από την ανάληψη μετρητών χρημάτων ποσού 15.000,00 Ευρώ, στις 16-01-2013, από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό της, όπως προκύπτει από τα οικεία τραπεζικά παραστατικά, που προσεκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου.

Η πίστωση με Α/Α 11 στον υπ' αριθμ. του λογαριασμού της Εθνικής Τραπέζης Ελλάδος, στις 20-05-2013, ποσού 5.000,00 Ευρώ, αποτελεί επανακατάθεση μετρητών χρημάτων προερχομένων από προγενέστερη ανάληψη μετρητών χρημάτων, που διενεργήθηκε στις 08-05-2013, από τον ίδιο ως άνω τραπεζικό λογαριασμό, ποσού 30.000,00 Ευρώ, όπως προκύπτει από το οικείο τραπεζικό παραστατικό, που προσεκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου.

Η πίστωση με Α/Α 12 στον υπ' αριθμ. του λογαριασμού της, στις 22-05-2013, ποσού 5.000,00 Ευρώ, αποτελεί επανακατάθεση μετρητών χρημάτων προερχομένων από προγενέστερη ανάληψη μετρητών χρημάτων, που διενεργήθηκε στις 08-05-2013, από τον ίδιο ως άνω τραπεζικό λογαριασμό, ποσού 30.000,00 Ευρώ, όπως προκύπτει από το οικείο τραπεζικό παραστατικό, που προσεκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου.

Η πίστωση με Α/Α 13 στον υπ' αριθμ. του λογαριασμού της, στις 23-05-2013, ποσού 6.800,00 Ευρώ, αποτελεί επανακατάθεση μετρητών χρημάτων προερχομένων από προγενέστερη ανάληψη μετρητών χρημάτων, που διενεργήθηκε στις 08-05-2013, από τον ίδιο ως άνω τραπεζικό λογαριασμό, ποσού 30.000,00 Ευρώ, όπως προκύπτει από το οικείο τραπεζικό παραστατικό, που προσεκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου.

Η πίστωση με Α/Α 17 στον υπ' αριθμ. του λογαριασμού της στις 05-06-2013, ποσού 5.000,00 Ευρώ, αποτελεί επανακατάθεση μετρητών χρημάτων προερχομένων από τρεις προγενέστερες αναλήψεις μετρητών χρημάτων, που διενεργήθηκαν στις 29-05-2013, από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό της Τραπέζης, συνολικού ποσού 28.000,00 Ευρώ, όπως προκύπτει από το οικείο τραπεζικό παραστατικό, που προσεκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου.

Η πίστωση με Α/Α 20 στον υπ' αριθμ. του λογαριασμού της, στις 10-06-2013, ποσού 10.500,00 Ευρώ, αποτελεί επανακατάθεση μετρητών χρημάτων προερχομένων από τρεις προγενέστερες αναλήψεις μετρητών χρημάτων, που διενεργήθηκαν στις 29-05-2013, από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό της Τραπέζης, συνολικού ποσού 28.000,00 Ευρώ, όπως προκύπτει από το οικείο τραπεζικό παραστατικό, που προσεκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου.

Η πίστωση με Α/Α 25 στον υπ' αριθμ. του λογαριασμού της, στις 09-07-2013, ποσού 15.000,00 Ευρώ, αποτελεί επανακατάθεση μετρητών χρημάτων προερχομένων από προγενέστερη ανάληψη μετρητών χρημάτων ύψους 15.000,00 Ευρώ, που διενεργήθηκε στις 09-07-2013 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό όψεως της, με δικαιούχο την εταιρεία με την επωνυμία «.....», συμφερόντων του πατέρα του,, αντίγραφο της κινήσεως του οποίου που προσεκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου.

Η πίστωση με Α/Α 26 στον υπ' αριθμ. του λογαριασμού της, στις 09-07-2013, ποσού 10.000,00 Ευρώ, αποτελεί επανακατάθεση μετρητών χρημάτων προερχομένων εν μέρει από προγενέστερη ανάληψη μετρητών χρημάτων, ποσού 4.900,00 Ευρώ, που διενεργήθηκε την ίδια ημέρα από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό της, με δικαιούχο την εταιρεία με την επωνυμία «.....», συμφερόντων του πατέρα του,, αντίγραφο της κινήσεως του οποίου που προσεκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου, και κατά το υπόλοιπο μέρος της από διαθέσιμα εις χείρας του ως άνω πατέρα του μετρητά χρήματα.

Η πίστωση με Α/Α 27 στον υπ' αριθμ. του λογαριασμού της, ποσού 8.000,00 Ευρώ, στις 10-07-2013, αποτελεί επανακατάθεση μετρητών χρημάτων προερχομένων από προγενέστερη ανάληψη μετρητών χρημάτων ύψους 11.000,00 Ευρώ, στη 01-04-2013, από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό της, όπως προκύπτει από το οικείο τραπεζικό παραστατικό, που προσεκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου.

Η πίστωση με Α/Α 28 στον υπ' αριθμ. του λογαριασμού της, ποσού 10.000,00 Ευρώ, στις 12-07-2013, αποτελεί επανακατάθεση μετρητών χρημάτων προερχομένων εν μέρει από προγενέστερη ανάληψη μετρητών χρημάτων, ποσού 5.500,00 Ευρώ, στις 12-07-2013, από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό όψεως της, με δικαιούχο την εταιρεία «.....», συμφερόντων του πατέρα του,, όπως προκύπτει από την κίνηση του εν λόγω λογαριασμού, που προσεκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου, και κατά το υπόλοιπο μέρος της από διαθέσιμα εις χείρας του ως άνω πατέρα μου μετρητά χρήματα.

Η πίστωση με Α/Α 32 στον υπ' αριθμ. του λογαριασμού της, στις 17-07-2013, ποσού 5.000,00 Ευρώ, και η πίστωση με Α/Α 33 στον υπ' αριθμ. λογαριασμού της, στις 17-07-2013, ποσού 5.000,00 Ευρώ, αποτελούν επανακαταθέσεις μετρητών χρημάτων προερχομένων από προηγούμενη ανάληψη μετρητών χρημάτων, που διενεργήθηκε στις 15-07-2013 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό της, ποσού 35.000,00 Ευρώ, όπως προκύπτει από το αντίγραφο κινήσεως αυτού, που προσεκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου.

Η πίστωση με Α/Α 35 στον υπ' αριθμ. του λογαριασμού της, στις 24-07-2013, ποσού 10.000,00 Ευρώ, αποτελεί επανακατάθεση μετρητών χρημάτων προερχομένων από προγενέστερη ισόποση ανάληψη μετρητών χρημάτων από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό της Τραπέζης, όπως προκύπτει από το αντίγραφο κινήσεως αυτού, που προσεκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου.

Η πίστωση με Α/Α 37 στον υπ' αριθμ. του λογαριασμού της, στις 30-07-2013, ποσού 20.000,00 Ευρώ, όπως και η πίστωση με Α/Α 36 στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της, στις 20-07-2013, ποσού 12.000,00 Ευρώ, αποτελούν επανακαταθέσεις μετρητών χρημάτων προερχομένων από ανάληψη μετρητών χρημάτων ύψους 5.000,00 Ευρώ, στις 25-07-2013, από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό της, όπως προκύπτει από το αντίγραφο κινήσεως αυτού, που προσεκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου, από ανάληψη μετρητών χρημάτων ύψους 13.000,00 Ευρώ, στις 30-07-2013, από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό όψεως της, με δικαιούχο την εταιρεία με την επωνυμία «.....», συμφερόντων του πατέρα του,, όπως προκύπτει από το αντίγραφο κινήσεως αυτού, που προσεκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου, και από ανάληψη μετρητών χρημάτων ύψους 20.000,00 Ευρώ, στις 30-07-2013, από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό όψεως της Τραπέζης, με δικαιούχο την εταιρεία με την επωνυμία «.....» συμφερόντων του πατέρα του,, όπως προκύπτει από το αντίγραφο κινήσεως αυτού, που προσεκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου.

Η πίστωση με Α/Α 39 στον υπ' αριθμ. του λογαριασμού της, στις 31-07-2013, ποσού 5.550,00 Ευρώ, αποτελεί επανακατάθεση μετρητών χρημάτων προερχομένων από προγενέστερη ανάληψη μετρητών χρημάτων ύψους 6.821,73 Ευρώ, στις 30-07-2013, από τον ίδιο ως άνω τραπεζικό λογαριασμό, όπως προκύπτει από το αντίγραφο κινήσεως αυτού, που προσεκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου.

Η πίστωση με Α/Α 40 στον υπ' αριθμ. του λογαριασμού της, στις 05-08-2013, ποσού 5.000,00 Ευρώ, αποτελεί επανακατάθεση μετρητών χρημάτων προερχομένων από προγενέστερη ανάληψη μετρητών χρημάτων, που διενεργήθηκε στις 29-07-2013 από τον υπ' αριθ. λογαριασμό της, όπως προκύπτει από το αντίγραφο κινήσεως αυτού, που προσεκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου.

Η πίστωση με Α/Α 44 στον υπ' αριθμ. του λογαριασμού της, στις 25-09-2013, ποσού 5.000,00 Ευρώ, αποτελεί επανακατάθεση μετρητών χρημάτων προερχομένων από προγενέστερη ανάληψη μετρητών χρημάτων, ποσού 5.000,00 Ευρώ, που διενεργήθηκε στις 05-09-2013 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό της Τραπέζης, με συνδικαιούχους τον πατέρα του,, και τη μητέρα του,, όπως προκύπτει από το αντίγραφο κινήσεως αυτού, που προσεκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου.

Η πίστωση με Α/Α 45 στον υπ' αριθμ. του λογαριασμού της, ποσού 15.000,00 Ευρώ, αποτελεί επανακατάθεση μετρητών χρημάτων προερχομένων από προγενέστερη ισόποση ανάληψη μετρητών χρημάτων, στις 16-09-2013, από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό όψεως της, με δικαιούχο την εταιρεία με την επωνυμία «.....», συμφερόντων του πατέρα του,, όπως προκύπτει από το αντίγραφο κινήσεως αυτού, που προσεκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου.

Η πίστωση με Α/Α 46 στον υπ' αριθμ. του λογαριασμού της, ποσού 3.000,00 Ευρώ, αποτελεί επανακατάθεση μετρητών χρημάτων προερχομένων εν μέρει από

προγενέστερη ανάληψη μετρητών χρημάτων ύψους 2.000,00 Ευρώ, στις 25-09-2013, από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό όψεως της, με δικαιούχο την εταιρεία με την επωνυμία «.....», συμφερόντων του πατέρα του,, όπως προκύπτει από το αντίγραφο κινήσεως αυτού, που προσεκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου, κατά δε το υπόλοιπο μέρος της από διαθέσιμα εις χείρας του ως άνω πατέρα του μετρητά χρήματα.

Η πίστωση με Α/Α 49 στον υπ' αριθμ. του λογαριασμού της, στις 16-10-2013, ποσού 15.000,00 Ευρώ, αποτελεί επανακατάθεση μετρητών χρημάτων προερχομένων από προγενέστερες αναλήψεις μετρητών χρημάτων ύψους 11.500,00 Ευρώ, στις 02-10-2013, από τον αριθμ. λογαριασμό της Τραπέζης, με δικαιούχο την εταιρεία με την επωνυμία «.....», συμφερόντων του πατέρα του,, όπως προκύπτει από το αντίγραφο κινήσεως αυτού, που προσεκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου, και ύψους 6.700,00 Ευρώ, στις 02-10-2013, από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό της Τραπέζης, με δικαιούχο την εταιρεία με την επωνυμία «.....», συμφερόντων του πατέρα του,, όπως προκύπτει από το αντίγραφο κινήσεως αυτού, που προσεκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου.

Η πίστωση με Α/Α 50 στον υπ' αριθμ. του λογαριασμού της, στις 18-10-2013, ποσού 18.000,00 Ευρώ, αποτελεί επανακατάθεση μετρητών χρημάτων προερχομένων ανάληψη μετρητών χρημάτων ποσού 4.000,00 Ευρώ, στις 26-08-2013, από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό όψεως της και ποσού 14.000,00 Ευρώ από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό όψεως της, αμφοτέρων με δικαιούχο την εταιρεία με την επωνυμία «.....», συμφερόντων του πατέρα του,, όπως προκύπτει από τα αντίγραφα κινήσεως αυτών, που προσεκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου.

Η πίστωση με Α/Α 52 στον υπ' αριθμ. του λογαριασμού της, στις 25-10-2013, ποσού 15.000,00 Ευρώ, αποτελεί επανακατάθεση μετρητών χρημάτων προερχομένων από ανάληψη μετρητών χρημάτων ύψους 13.000,00 Ευρώ, στις 22-10-2013, από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό όψεως της, με δικαιούχο την εταιρεία με την επωνυμία «.....», συμφερόντων του πατέρα του,, όπως προκύπτει από το αντίγραφο κινήσεως αυτού, που προσεκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου, και από ανάληψη μετρητών χρημάτων ύψους 2.000,00 Ευρώ, στις 25-10-2013, από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό όψεως της Τραπέζης, με δικαιούχο την εταιρεία με την επωνυμία «.....», συμφερόντων του πατέρα του,, όπως προκύπτει από το αντίγραφο κινήσεως αυτού, που προσεκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου.

8.Ο έλεγχος απέρριψε, όλως παρανόμως, εσφαλμένως και αναιτιολογήτως, τους προπαρατεθέντες νομίμους, βασίμους και αληθείς ισχυρισμούς του, προβάλλοντας «αιτιάσεις», οι οποίες πλήρως καταρρίπτονται διότι:

α.όλως εσφαλμένως ισχυρίζεται ο έλεγχος ότι δήθεν δεν προσεκόμισε αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τις επικαλούμενες αναλήψεις, καθώς, όπως προαναφέρθηκε, προσκομίστηκε η αναλυτική κίνηση των οικείων τραπεζικών λογαριασμών, από τους οποίους πραγματοποιήθηκαν

αυτές, όπου και εμφανίζεται πέραν πάσης αμφιβολίας η φύση αυτών ως αναλήψεων μετρητών χρημάτων,

β. σχετικά με τα ποσά, που προέρχονται από λογαριασμό όψεως της εταιρείας με την επωνυμία «.....», συμφερόντων του πατέρα του,, δεν του ζητήθηκε από τον έλεγχο, προ της συντάξεως της Εκθέσεως Ελέγχου, να προσκομίσει λογιστικές εγγραφές αυτής, τις οποίες, σε κάθε περίπτωση, προσκομίζει και επικαλείται διά της παρούσης, μαζί με τις οικείες αποδείξεις πληρωμής και εισπράξεως (ΣΧΕΤ. 1, 2, 3),

γ. παρίσταται καθ' όλα παράλογο, αντιφατικό και αντίθετο στην αρχή της χρηστής διοικήσεως να μην αποδέχεται ο έλεγχος τις αναλήψεις μετρητών χρημάτων, που προέρχονται από μη ελεγχόμενους τραπεζικούς λογαριασμούς, με δικαιούχο τον πατέρα του,, καίτοι ευθύς εξ αρχής επεσήμανε στον έλεγχο και τούτος το διαπίστωσε στο ακέραιο ότι εν γένει οι ελεγχόμενοι τραπεζικοί λογαριασμοί ελάχιστα έως καθόλου συνδέονται με το πρόσωπό του, αλλά με το πρόσωπο του ως άνω πατέρα του, χωρίς, ωστόσο, να διενεργηθούν ελεγκτικές επαληθεύσεις και σε αυτόν, ούτε, δε, καν, κατ' άρθρο 15 του Κ.Φ.Δ., να σταλεί αίτημα του ελέγχου προς αυτόν να παράσχει σχετικές πληροφορίες,

δ.Ο έλεγχος, αρνούμενος τους ως άνω ισχυρισμούς του, ουδόλως ανταποδεικνύει, ως είχε σχετική νόμιμη υποχρέωση, αφ' ης στιγμής επικαλέστηκε συγκριμένη αιτία των εν λόγω πιστώσεων, ποιά τυχόν ήταν η αληθής κατ' αυτόν αιτία τους, που ανατρέπει τους ισχυρισμούς του, ήτοι ουδόλως ανταποδεικνύει τυχόν έτερο, καταρριπτικό των ισχυρισμών του, λόγο πραγματοποίησής αυτών.

Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «αναιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας» ποσών καταθέσεων μετρητών χρημάτων προερχομένων από εισπραχθείσες σε μετρητά χρήματα αμοιβές μελών Δ.Σ. των συνδικαιούχων των ελεγχόμενων τραπεζικών λογαριασμών διότι από τις λογιστικές εγγραφές της εταιρείας με την επωνυμία «.....», τις οποίες προσεκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου και προσκομίζει και επικαλείται εκ νέου με την παρούσα κατόπιν σχετικής αποφάσεως της Τακτικής Γενικής Συνελεύσεως των Μετόχων αυτής, αντίγραφο της οποίας προσεκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου, ο πατέρας του,, η μητέρα του,, ο ίδιος και ο αδερφός του,, εισπράξαν, κατά το έτος 2013, σε μετρητά χρήματα, το συνολικό ποσό των 54.520,00 Ευρώ, ως αμοιβές για τη συμμετοχή τους στο Διοικητικό Συμβούλιο αυτής.

Συνακόλουθα, υποστήριξε ενώπιον του ελέγχου ότι τα ως άνω εισπραχθέντα ποσά μετρητών χρημάτων πρέπει να συνεκτιμηθούν και να ληφθούν υπ' όψιν εν γένει, ως συνολικό μέγεθος, κατά την αιτιολόγηση των ελεγχόμενων πιστώσεων, που αποτελούν καταθέσεις μετρητών χρημάτων, ιδίως, δε, όσον αφορά στις ακόλουθες πιστώσεις:

ΧΡΗΣΗ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ Σ	ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΕΙΔΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΕΙΜΕΝΟ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ	ΠΟΣΟ ΕΥΡΩ - ΠΙΣΤΩΣΗ
2013				ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ ΤΑΜ/ΤΗΡΙΟΥ	28/2/2013	10	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	5.403,12

2013	..... .....	..... .....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ ΤΑΜ/ΤΗΡΙΟΥ	4/7/2013	10	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	4.797,68
2013	..... .....	..... .....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ ΤΑΜ/ΤΗΡΙΟΥ	01/10/2013	10	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	3.575,70
2013	..... .....	..... .....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ ΤΑΜ/ΤΗΡΙΟΥ	10/10/2013	10	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	14.000,00

Ο έλεγχος απέρριψε, εσφαλμένως και ανατιολογήτως, τους προπαρατεθέντες νομίμους, βάσιμους και αληθείς ισχυρισμούς του, επικαλούμενος «αιτιάσεις», οι οποίες πλήρως ανατρέπονται διότι:

α. παρερμήνευσε τους εν λόγω ισχυρισμούς του, καθ' ότι δεν επικαλέστηκε ότι τα ως άνω ποσά ελήφθησαν στις ίδιες ημερομηνίες με τις αιτιολογούμενες καταθέσεις, αλλά ότι οι εν λόγω καταβολές μετρητών χρημάτων τους παρείχαν αντίστοιχη ρευστότητα, δυνάμει της οποίας είχαν τη δυνατότητα να προβούνε, ελευθέρως από πλευράς χρόνου, σε καταθέσεις μετρητών χρημάτων, όπως, ιδίως, οι προπεριγραφείσες,

β. ουδόλως ανταπέδδειξε, ως είχε σχετική νόμιμη υποχρέωση, αφ' ης στιγμής επικαλέστηκε συγκριμένη αιτία των εν λόγω πιστώσεων, ποιά τυχόν ήταν η αληθής κατ' αυτόν αιτία τους, που ανατρέπει τους ισχυρισμούς του, ήτοι ουδόλως ανταπέδδειξε τυχόν έτερο, καταρριπτικό των ισχυρισμών του, λόγο πραγματοποίησής τους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 48 παρ.3 του Ν.2238/1994(Κ.Φ.Ε)** 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 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 τις διατάξεις του **άρθρου 21 παρ.4 του Ν.4172/2013 (ΚΦΕ-ισχύς από 01.01.2014)** ορίζεται ότι:

Άρθρο 21 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

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 με την με αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας, ορίζεται ότι:

«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. 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.

6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.

7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου , φόρος γονικής παροχής, φόρος, δωρεάς, κ.λπ.).

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, σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης του ΣΤΕ 884/2016 κρίθηκε ότι:

«12. Επειδή, η ανωτέρω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ αφορά στη φορολόγηση ως εισοδήματος «προσαύξησης 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 πολ.1175/2017 ορίζεται ότι:

«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.

Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, 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 αναλόγως του είδους του εισοδήματος .

Επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 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.

Εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν

θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής .

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 δεκτό »

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013: «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 ο προσφεύγων συνυπέβαλε, με την παρούσα αναλυτικό καθολικό του λογαριασμούτης εταιρίας για το διάστημα από 23-1-2013 έως 10-11-2013, με τις σχετικές αποδείξεις πληρωμής και είσπραξης. Σύμφωνα με τα στοιχεία αυτά η εταιρία φέρεται να παρείχε το διάστημα από 23-1-2013 έως 10-11-2013 ταμειακή διευκόλυνση στον συνολικού ποσού 136.000,00 ευρώ για την οποία, όπως από το ίδιο καθολικό φαίνεται, επεστράφη από τον ίδιο την 25-10-2013 ποσό 60.000,00€ και την 10-11-2013 ποσό 76.600,00€, για τις οποίες ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, αντιστοιχίζονται με τις καταλογιζόμενες από τον έλεγχο πιστώσεις ως κάτωθι:

α/α	Ημερομ. Πληρ.	α/α απ.ξ	Αιτιολ. /ταμειακή	Κίνη	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	α/α πιστώσεων	ΠΙΣΤΩΣΗ	Αντισ/ζόμενο ποσό
-----	---------------	-------------	----------------------	------	--------	---------	------------------	---------	----------------------

1	23/1/2013	51	.....	10.000,00		1/23-1-2013	25.000,00	10.000,00
2	9/7/2013	52	.....	15.000,00		25/9-7-2013	15.000,00	15.000,00
3	9/7/2013	53	.....	4.900,00		26/9-7-2013	10.000,00	4.900,00
4	12/7/2013	54	.....	5.500,00		28/12-7-2013	10.000,00	5.500,00
5	30/7/2013	55	.....	13.000,00		36/30-7-2013	12.000,00	12.000,00
6	30/7/2013	56	.....	20.000,00		37/30-7-2013	20.000,00	20.000,00
7	26/8/2013	51	.....	4.000,00				
8	26/8/2013	52	.....	14.000,00				
9	16/9/2013	57	.....	15.000,00	Προέρχεται την 16/9/13	45/26-9-2013	15.000,00	15.000,00
10	25/9/2013	58	.....	2.000,00	Προέρχεται την 25/9/13	46/30-9-2013	3 .000,00	2.000,00
11	2/10/2013	59	.....	11.500,00				
12	2/10/2013	60	.....	6.7000,00	Προέρχεται 2/10/13 2/10/13 Συνολο 18200,00	49/16-10-13	15.000,00	15,000,00
13	22/10/2013	61	.....	13.000,00	Προέρχεται Από 26/8 4000+14000	50/18-10-13	18.000,00	18,000,00
14	25/10/2013	1	.....		60.000,00			
15	25/10/2013	62	.....	2.000,00		52/25-10-13	15.000,00	2.000,00
16	10/11/2013	2	.....		76.600,00			
			ΣΥΝΟΛΟ	136.600,00	136.600,00			119.400,00

Επειδή για τις ως άνω πιστώσεις με α/α 1,25,26,28,36,37,45,46,49,50 και 52 ,ο προσφεύγων ισχυρίζεται **ότι αφορούν επανακαταθέσεις** στους προσωπικούς λογαριασμούς **του, κατόπιν αναλήψεων** από τους λογαριασμούς όψεως της εταιρείας

Ο ισχυρισμός αυτός δεν γίνεται αποδεκτός διότι :

- **δεν προσκομίστηκε κάποιο αποδεικτικό στοιχείο για την ανάληψη** των ποσών αυτών από τους λογαριασμούς όψεως της εταιρείας (τραπεζικά παραστατικά σελ 20 της έκθεσης ελέγχου) όπως την κίνηση λογαριασμών όψεως της Α.Ε από την οποία να προκύπτουν οι σχετικές αναλύσεις .
- οι προσκομιζόμενες από τον προσφεύγοντα αποδείξεις είσπραξης φέρουν όλες την ένδειξη «μετρητά».
- **δεν προσκομίστηκαν στοιχεία απο τα οποία να προκύπτει η ταμειακή δυνατότητα της εταιρίας** να καταβάλει ανά ημερομηνία τις επικαλούμενες ταμειακές διευκολύνσεις στον, το διάστημα από 23-1-2013 έως 10-11-2013, καθώς δεν συνυποβλήθηκε το αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού ταμείου της εταιρίας για το διάστημα αυτό.

- οι προσκομιζόμενες από τον προσφεύγοντα αποδείξεις επιστροφής των ως άνω ληφθέντων χρηματικών ποσών στην εταιρεία (α/α 1/25-10-2013 και 2/10/11/2013) φέρουν την αιτιολογία επιστροφή χρημάτων και απεικονίζονται στον λογ., χωρίς να προσκομίστούν αποδεικτικά (τραπεζικά παραστατικά ότι έγινε ανάληψη από κάποιον λογαριασμό του προσφεύγοντος κλπ).
- το βάρος της απόδειξης της σύνδεσης των αναλήψεων αυτών με τις καταθέσεις του προσφεύγοντος με στοιχεία και νόμιμα αποδεικτικά που αποδεικνύουν το αληθές του ισχυρισμού (όπως τον λογαριασμό ταμείου της εταιρείας-αναλήψεις κλπ), φέρει ο προσφεύγων και όχι ο έλεγχος.

Συνεπώς, οι ως άνω κρινόμενες πιστώσεις με α/α 1,25,26,28,36,37,45,46,49,50 και 52 συνολικού ποσού 136.600,00€ ακόμα και υποτιθέμενες ως ταμειακές διευκολύνσεις με μετρητά, δεν είναι δυνατόν να ληφθούν υπόψη για κάλυψη των κρινόμενων καταθέσεων, **διότι είναι αντιστοιχιζόμενες με ισόποσες καταθέσεις από τον ίδιο ,στις 25-10-2013 ποσό 60.000,00€ και στις 10-11-2013 ποσό 76.600,00€ συνολικού ποσού 136.600,00€ καθόσον δεν πληρούν τις προϋποθέσεις των ως άνω ισχυόντων διατάξεων (αρ. 15 παρ 3 του Ν.3888/2010 και της ΠΟΛ 1095/29.4.2011 και ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015).**

Επειδή η από 30-12-2019 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ , καθώς και η με αριθμό/13-11-2019 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ περιλαμβάνουν εμπειριστικά και αιτιολογημένα τα γεγονότα και τις διατάξεις οι οποίες λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση της υπό κρίση πράξης προσδιορισμού. Οι ανωτέρω εκθέσεις παρέχουν σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για την νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση της ανωτέρω πράξης σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν 4174/2013.

Επειδή από τον διενεργηθέντα έλεγχο δεν διαπιστώθηκε η ασφαλή η πηγή και προέλευση των πενήντα **τριών (53) πιστώσεων** σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος στην **στους οποίους ήταν συνδικαιούχος**, παρά την λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και ευλόγων μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανομένης ιδίως, της κλήσης του για παροχή σχετικών πληροφοριών. (ΣΤΕ 884/2016).

Επειδή σχετικά με την πίστωση με α/α 13, για την οποία ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι αποτελεί επανακατάθεση μετρητών χρημάτων προερχομένων από προγενέστερη ανάληψη μετρητών χρημάτων την 8-5-2013 από τον ίδιο λογαριασμό ποσού 30.000,00 ευρώ, δεν προσκομίσθηκε από τον προσφεύγοντα οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο για τον ισχυρισμό του αυτό και ορθώς κρίθηκε ότι συνιστά προσαύξηση περιουσίας του και λογίστηκε ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 15 παρ 3 του Ν.3888/2010 και της ΠΟΛ 1095/29.4.2011

Επειδή για τις πιστώσεις με α/α 11,12,17,20,27,32,33,35,39,40,44 ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι εν λόγω καταθέσεις δικαιολογούνται από αναλήψεις από λογαριασμούς που ήταν συνδικαιούχος ή από αναλήψεις από λογαριασμούς που δεν ήταν συνδικαιούχος αλλά μετέπειτα τα χρήματα αυτά κατετίθοντο στους λογαριασμούς του. Ωστόσο, από τα υφιστάμενα στοιχεία δεν προέκυψε ούτε ποιος είναι ο αναλήπτης, ούτε η αιτία και ο σκοπός της πίστωσης των ποσών αυτών στους λογαριασμούς του προσφεύγοντα, καθώς δεν προσκομίσθηκαν τα αποδεικτικά ανάληψης. Ο ισχυρισμός αυτός είναι

αβάσιμος καθόσον ορθώς κρίθηκε ότι συνιστούν προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος και λογίζονται ως εισόδημα από ελεύθεριο επάγγελμα σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 15 παρ 3 του Ν.3888/2010 και της ΠΟΛ 1095/29.4.2011.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι ως άνω πιστώσεις αφορούν αμοιβές για τη συμμετοχή στο Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας του πατέρα του, της μητέρας του, του αδερφού του και δικές του.

Επειδή από τα αναλυτικά καθολικά των λογαριασμών, 5..... και της εταιρίας, δεν διαπιστώθηκε ότι οι συγκεκριμένες καταθέσεις αφορούν τα εν λόγω ποσά καθώς το άθροισμα των ποσών αυτών κατά τις συγκεκριμένες ημερομηνίες δεν συμφωνεί με τα ποσά των προς αιτιολόγηση πιστώσεων. Ο ισχυρισμός αυτός είναι αβάσιμος καθόσον ορθώς κρίθηκε ότι συνιστούν προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος και λογίζονται ως εισόδημα από ελεύθεριο επάγγελμα σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 15 παρ 3 του Ν.3888/2010 και της ΠΟΛ 1095/29.4.2011.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 30/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. /30-1-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος , οικ. έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ

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

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/30-12-2019

Διαφορά φόρου	23.925,02€
Πρόσθετος φόρος /πρόστιμο	24.964,16€
Εισφορά αλληλεγγύης	3.943,12€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	53.248,31€

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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 .