



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, 16-09-2020

Αριθμός απόφασης: 1757

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

δ. του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της 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/ 15-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αριθ./18-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας καθώς και της οικείας έκθεσης ελέγχου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ./18-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/ 15-01-2020 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./18-12-2019 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** οικονομικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ύψους 40.665,38€, πλέον πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ύψους 41.706,41€ πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 5.888,40€, ήτοι συνολικό ποσό **88.260,19€**.

Η ως άνω προσαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 18-12-2019 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας,

Πιο συγκεκριμένα, αφορμή του ελέγχου, αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/13-08-2018 Πληροφοριακό Δελτίο, για έλεγχο της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων για διαπίστωση τυχόν αδήλωτου εισοδήματος και προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος. Την 11-11-2019 παραλήφθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, η με αριθ. πρωτ./06-11-2019 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου των αρ. 48§3 του ν. 2238/1994, 21§4 του ν.4172/2013 και 39 του ν.4174/2013 της ΥΕΔΔΕ Αττικής - Υποδιεύθυνση Γ, σύμφωνα με την οποία η συναλλακτική δραστηριότητα του προσφεύγοντος δε συνάδει με τα δηλωθέντα εισοδήματά του. Συνεπεία των ανωτέρω, εκδόθηκε η με αριθ./12-11-2019 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος των εισοδημάτων του προσφεύγοντος κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 - 31/12/2013 (οικονομικό έτος 2014). Ειδικότερα, την 15/11/2019 επιδόθηκε στον προσφεύγοντα η με αρ. πρωτ./12-11-2019 Γνωστοποίηση της εντολής ελέγχου καθώς και το με αρ. πρωτ./15-11-019 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών με συνημμένο πίνακα πρωτογενών καταθέσεων που δεν είχαν γίνει αποδεκτές από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ και προέκυψαν μετά την επεξεργασία του συνόλου των πρωτογενών καταθέσεων σε συνδυασμό με τα υπομνήματα που κατατέθηκαν από τον προσφεύγοντα (...../25-09-2019,/10-10-2019 και/22-10-2019).

Ανταποκρινόμενος στο ως άνω Αίτημα Παροχής Πληροφοριών για την αιτιολόγηση των επίμαχων καταθέσεων, ο προσφεύγων διατύπωσε τις απόψεις του με το με αριθ. πρωτ./20-11-2019 υπόμνημα και, επιπλέον υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ Αιγάλεω την από 20-11-2019 συμπληρωματική Δήλωση Εισοδήματος για την υπό κρίση χρήση 2013 (οικονομικό έτος 2014). Στο ως άνω υπόμνημά του, ο προσφεύγων αναφέρεται σε 3 πηγές των δικαιολόγησης των καταθέσεών του, α) καταθέσεις που αφορούν πελάτες της

εταιρείας του με την επωνυμία με ΑΦΜ, στην οποία είναι μοναδικός εταίρος, β) προηγούμενες αναλήψεις που επανακαθίθενται, και γ) ενοίκια.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις σε συνδυασμό με την αξιοποίηση των χρηματοπιστωτικών δεδομένων σύμφωνα με το ανωτέρω Αίτημα Παροχής Πληροφοριών καθώς και τα προσκομισθέντα στοιχεία από τον προσφεύγοντα, του κοινοποίησε στις 26-11-2019 το με αριθ. /26-11-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων- Κλήση προς ακρόαση και τον με αριθ. Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013). Εν συνεχεία, σε απάντηση του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων, ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθ. πρωτ. /11-12-2019 υπόμνημα, το οποίο δε διαφοροποιείται από το προηγούμενο υπόμνημά του (με αριθ. πρωτ. / 20-11-2019) ως προς τις αιτιολογήσεις των πρωτογενών καταθέσεων.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του όλα τα ανωτέρω, προσδιόρισε ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας ποσό συνολικού ύψους **139.000,78€**, το οποίο λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις διατάξεις του αρθ. 48§3 του ν.2238/1994.

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

- 1) Ανεπαρκής αιτιολογία για τον προσδιορισμό του ποσού συνολικού ύψους 139.000,78€ που καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013).

Πιο συγκεκριμένα, το με αριθ. πρωτ. / 26-11-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (αρθ. 28 & 62 του ν. 4174/2013 ήταν λιτό και μη

επεξηγηματικό για τις πιστώσεις που δεν δικαιολογήθηκαν, καθώς δεν αναφέρονταν αναλυτικά αλλά ως σύνολο.

- 2) Μη σύννομη η εφαρμογή της διάταξης του αρθ. 48§3 του ν.2238/1994, ως αντισυνταγματικής και ως αντίθετης στην αρχή της χρηστής διοίκησης.
- 3) Μη επιτρεπτή η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης.
- 4) Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 48§3 του Ν. 2238/1994**, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15§3 του Ν. 3888/2010:

«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

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

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

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Ν.2238/1994, ως εξής: « Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην

φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.

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

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

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

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

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες

ελευθερίων επαγγελμάτων, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.

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

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

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

Επειδή 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, 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 στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016)..».

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

«12. Επειδή, η ανωτέρω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ αφορά στη φορολόγηση ως εισοδήματος «προσαύξησης[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, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας που καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26§2, 43, 50, 82, 83 και 95§1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

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

Επειδή, κατά την υπό κρίση περίοδο, ο προσφεύγων ήταν μέλος νομικών προσώπων. Από τις εταιρείες στις οποίες συμμετείχε, ενεργή ήταν η εταιρεία με την επωνυμία με ΑΦΜ, της οποίας ο προσφεύγων ήταν μοναδικός εταίρος.

Επειδή, από τον έλεγχο των τραπεζικών καταθέσεων προέκυψε ότι στους

προσωπικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος πιστώνονται ποσά που αφορούν τη δραστηριότητα της ως άνω επιχείρησής του, σύμφωνα α) με τις συσχετίσεις πρωτογενών καταθέσεων με τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα παραστατικά που εξέδωσε το νομικό πρόσωπο (ν.π.) και β) τη φύση των τραπεζικών συναλλαγών που αφορούν σε εξοφλήσεις υποχρεώσεων του ως άνω ν.π..

Επειδή, συνεπώς, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τη συναλλακτική δραστηριότητα του προσφεύγοντος προέβη στο διαχωρισμό των καταθέσεων στους προσωπικούς του λογαριασμούς σε:

α) καταθέσεις οι οποίες συσχετίστηκαν άμεσα με συναλλαγές του ν.π. και ανέρχονταν στο συνολικό ποσό των 346.578,86€, ήτοι πρωτογενείς καταθέσεις στους προσωπικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, οι οποίες ταυτοποιήθηκαν με συναλλαγές της ποσού 221.932,28€ και πρωτογενείς καταθέσεις στους λογαριασμούς του ν.π. ποσού 124.646,48€ (όπως παρουσιάζονται στον πίνακα που ακολουθεί), και

β) καταθέσεις οι οποίες δε συσχετίστηκαν άμεσα με συναλλαγές του ν.π. και ανέρχονταν στο ποσό των 329.425,95€.

Αιτιολογία	Ποσό σε €
Πρωτογενείς καταθέσεις στους προσωπικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, οι οποίες ταυτοποιήθηκαν με συναλλαγές της	221.932,38
Πρωτογενείς καταθέσεις στους λογαριασμούς του ν.π.	124.646,48
Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων που ταυτοποιήθηκαν άμεσα με τη δραστηριότητα της	346.578,86

Επειδή, με βάση το από 30-05-2014 ηλεκτρονικώς υποβληθέν έντυπο Ε3 του ν.π., με Α.Φ.Μ, για το οικονομικό έτος 2014 υπολογίστηκαν τα έσοδα όπως παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα:

Περιγραφή	Ποσό σε €
Έσοδα από πωλήσεις εμπορευμάτων	353.517,55
Έσοδα από παροχή υπηρεσιών	40.899,75
Ενδοκοινοτικές παραδόσεις	180,00

Σύνολο Ακαθαρίστων εσόδων	394.597,30
(πλέον) ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ	86.945,02
Σύνολο Εσόδων συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ εκροών	481.542,32

Επειδή, συγκρίνοντας τα ως άνω δηλωθέντα εισοδήματα του ν.π.
. με το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων που ταυτοποιήθηκαν άμεσα με
τη δραστηριότητα της από τον έλεγχο, προκύπτει ένα πλεονάζον
ποσό ύψους 134.963,46€, όπως παρουσιάζεται στον πίνακα που ακολουθεί.

Περιγραφή	Ποσό (ευρώ)
Σύνολο Εσόδων συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ εκροών	481.542,32
(μείον) Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων που ταυτοποιήθηκαν άμεσα με τη δραστηριότητα της	-346.578,86
Διαφορά	134.963,46

Επειδή, εν συνεχεία, ο έλεγχος αφαίρεσε το ως άνω ποσό των 134.963,46€ από το συνολικό ποσό των 140 επίμαχων καταθέσεων οι οποίες έγιναν στους προσωπικούς λογαριασμούς του αλλά δεν συσχετίστηκαν άμεσα με συναλλαγές με συναλλαγές της εταιρείας με την επωνυμία, εφόσον το ποσό αυτό έχει δηλωθεί και φορολογηθεί και με δεδομένο ότι οι συναλλαγές του ν.π. διήλθαν μέσω των τραπεζικών λογαριασμών και του προσφεύγοντος ως φυσικού προσώπου. Ως εκ τούτου ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας καταλόγισε διαφορά συνολικού ύψους 183.956,49€, την οποία προσδιόρισε ως προσαύξηση από αγνώστου πηγής και αίτιας εισοδήματα για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013), όπως αναλυτικά προκύπτει αναλυτικά από τον πίνακα που ακολουθεί:

Περιγραφή	Ποσό σε €
Πρωτογενείς καταθέσεις στους προσωπικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος οι οποίες δεν ταυτοποιήθηκαν άμεσα με τη δραστηριότητα του ν.π	329.425,95
(μείον) Έσοδα από εκμίσθωση ακινήτων	-10.506,00
(μείον) Φορολογημένο εισόδημα στο όνομα του ν.π το οποίο δεν ταυτοποιήθηκε με συγκεκριμένες καταθέσεις	-134.963,46
Διαφορά	183.956,49

Επειδή, εν συνεχεία, δόθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθ. πρωτ.
...../15-11-2019 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών, στο οποίο

περιλαμβάνονταν οι 140 επίμαχες πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του συνολικού ποσού 329.425,95€, οι οποίες δε συσχετίστηκαν άμεσα με συναλλαγές της εταιρείας με την επωνυμία Για τις ως άνω πιστώσεις, ο προσφεύγων προέβαλε τους ισχυρισμούς του υποβάλλοντας το με αριθ. πρωτ. /20-11-2019 υπόμνημά του. Επιπλέον, ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω την από 20-11-2019 συμπληρωματική δήλωση εισοδήματος για το υπό κρίση έτος βάσει του ν. 4512/2017.

Επειδή, κατόπιν της εξέτασης των προβαλλόμενων ισχυρισμών από πλευράς του προσφεύγοντος, των προσκομισθέντων στοιχείων και της υποβολής της ως άνω συμπληρωματικής δήλωσής του, ο έλεγχος κοινοποίησε το με αριθ. πρωτ. /26-11-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς Ακρόαση με το με αριθ. Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013), διαμορφώνοντας τα αποτελέσματα.). Εν συνεχεία, σε απάντηση του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων, ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθ. πρωτ. /11-12-2019 υπόμνημα, το οποίο δε διαφοροποιείται από το προηγούμενο υπόμνημά του (με αριθ. πρωτ. / 20-11-2019) ως προς τις αιτιολογήσεις των πρωτογενών καταθέσεων.

Κατόπιν των ανωτέρω έλεγχος προσδιόρισε ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας ποσό συνολικού ύψους **139.000,78€**, το οποίο λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις διατάξεις του αρθ. 48§3 του ν.2238/1994, όπως προκύπτει από τον πίνακα που ακολουθεί:

Περιγραφή	Ποσό σε €
Πρωτογενείς καταθέσεις στους προσωπικούς λογαριασμούς του οι οποίες δεν ταυτοποιήθηκαν άμεσα με τη δραστηριότητα του ν.π.	329.425,95
(μείον) Έσοδα από εκμίσθωση ακινήτων	-10.506,00
(μείον) Φορολογημένο εισόδημα στο όνομα του ν.π. το οποίο δεν ταυτοποιήθηκε με συγκεκριμένες καταθέσεις	-134.963,46
Διαφορά για καταλογισμό χρήσης 2013	183.956,49

(μείον) δηλωθέντα έσοδα συμπλ/κης δήλωσης ν.4512/2018 (20/11/2019)	-6.557,22
(μείον) Πρωτογενείς καταθέσεις που δικαιολογήθηκαν σε απάντηση του Αιτήματος Παροχής Πληροφοριών (αρ...../4174-2013) με ΑΠ...../15-11-2019	-38.398,49
Διαφορά για καταλογισμό χρήσης 2013	139.000,78

Επειδή, στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ο προσφεύγων παραθέτει εκ νέου τους ίδιους ισχυρισμούς που είχε προβάλλει κατά τη διάρκεια του ελέγχου για τις 140 επίμαχες πιστώσεις. Πιο συγκεκριμένα, αναφέρεται σε τρεις πηγές δικαιολόγησης των καταθέσεων του: α) καταθέσεις που αφορούν πελάτες της εταιρείας του με την επωνυμία με ΑΦΜ, στην οποία είναι μοναδικός εταίρος, β) προηγούμενες αναλήψεις που επανακαθίθενται και γ) ενοίκια.

Επειδή, ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος για τις καταθέσεις που αφορούν πελάτες της ως άνω εταιρείας του στην οποία είναι μοναδικός εταίρος, εφόσον μέσω του Πληροφοριακού Δελτίου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. προέκυψε ότι ο προσφεύγων χρησιμοποιούσε τους προσωπικούς του λογαριασμούς και για κινήσεις της εταιρείας του κατόπιν διασταurώσεως πρωτογενών καταθέσεων με πελάτες της εταιρείας, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας αφαίρεσε το σύνολο των εσόδων (κύκλου εργασιών) συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εκροών της εταιρείας από τις πρωτογενείς καταθέσεις του. Επιπλέον, μέσω του με αριθ. πρωτ./20-11-2019 υπομνήματος προσκομίσθηκαν τιμολόγια της εταιρείας ύψους 23.019,43€, τα οποία ανεξαρτήτως του αν συσχετίζονται στην πραγματικότητα με τις εν λόγω καταθέσεις, δεν μπορούν να διαφοροποιήσουν το αποτέλεσμα καθώς από τις πρωτογενείς καταθέσεις έχει ήδη αφαιρεθεί το σύνολο των εσόδων (κύκλου εργασιών) της εταιρείας για την εν λόγω χρήση.

Επειδή, ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος για τις καταθέσεις που αφορούν προηγούμενες αναλήψεις που επανακατατίθενται, κατόπιν αξιολόγησης αυτών ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας διαπίστωσε ότι σχεδόν το σύνολο των αναλήψεων έχει κατατεθεί την ίδια μέρα στην επιχείρησή του για

πληρωμή υποχρεώσεων αυτής ή έχει συσχετιστεί με καταθέσεις που έγιναν στους ατομικούς λογαριασμούς του. Αναλυτικά παρατίθεται η θέση του ελέγχου στις σελ. 121-122 της από 18-12-2019 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας:

«Ειδικότερα ο ελεγχόμενος επικαλείται τις ακόλουθες αναλήψεις για να δικαιολογήσει πληθώρα καταθέσεων:

1) 17/01/2013 40.400,00€ Το εν λόγω ποσό κατατέθηκε την ίδια μέρα στον εταιρικό λογαριασμό

2) 21/01/2013 4.900,00€ Το εν λόγω ποσό κατατέθηκε την ίδια μέρα στον εταιρικό λογαριασμό

3) 25/04/2013 75.000,00€ Το εν λόγω ποσό κατατέθηκε την ίδια μέρα στον εταιρικό λογαριασμό

4) 23/05/2013 2.743,00€ Το εν λόγω ποσό δε συσχετίστηκε με κατάθεση και έγινε δεκτό από τον έλεγχο.

5) 19/06/2013 19.800,00€ Το εν λόγω ποσό δε συσχετίστηκε με κατάθεση και έγινε δεκτό από τον έλεγχο.

6) 5/07/2013 18.000,00€ Την ίδια μέρα υπάρχει ανάληψη ύψους 10.000,00€ από τον ατομικό λογ/σμο με αρ.και το άθροισμα των δύο αναλήψεων έχει αντιστοιχισθεί με κατάθεση στον λογ.ύψους 28.000,00€ η οποία δεν συμπεριλήφθηκε στις πρωτογενείς καταθέσεις. Κατά συνέπεια είχε γίνει δεκτό από τον έλεγχο εξ αρχής και η επικαλούμενη ανάληψη δε μπορεί να έχει χρησιμοποιηθεί αλλού.

7) 8/07/2013 6.200,00€ Την ίδια μέρα υπάρχει κατάθεση ύψους €5.600,00 στον εταιρικό λογ.καθώς και κατάθεση €1.600,00 στον ατομικό λογ. Οι δύο καταθέσεις έγιναν εξ αρχής αποδεκτές από τον έλεγχο λόγω συσχέτισης με την ανάληψη κατά συνέπεια η εν λόγω ανάληψη δε μπορεί να χρησιμοποιηθεί αλλού.

8) 13/08/2013 6.000,00€ Το εν λόγω ποσό δε συσχετίστηκε με κατάθεση και έγινε δεκτό από τον έλεγχο.

9) 9/09/2013 4355,49€ Το εν λόγω ποσό δε συσχετίστηκε με κατάθεση και έγινε δεκτό από τον έλεγχο.

10) 20/09/2013 35.900,00€ Το εν λόγω ποσό αφορά 2 αναλήψεις την ίδια μέρα από τον ίδιο λογ.οι οποίες συσχετίστηκαν με δύο αντίστοιχες καταθέσεις ύψους 5.823,00€ στον λογ. ατομικόκαι 30.000€ στον ατομικό λογ.οι οποίες συσχετίστηκαν και δεν παρουσιάσθηκαν στις πρωτογενείς καταθέσεις του ελεγχόμενου. Κατά συνέπεια οι εν λόγω αναλήψεις δε δύναται να έχουν χρησιμοποιηθεί αλλού.

11) 9/10/2013 3.500€ Το εν λόγω ποσό δε συσχετίστηκε με κατάθεση και έγινε δεκτό από τον έλεγχο.

12) 10/10/2013 8.030,00€ Την ίδια μέρα υπάρχει ισόποση κατάθεση στον εταιρικό λογ.

13) 24/10/2013 23.800,00€ Την ίδια μέρα υπάρχει ισόποση κατάθεση στον εταιρικό λογ.

14) 29/11/2013 2.000,00€ Το εν λόγω ποσό δε συσχετίστηκε με κατάθεση και έγινε δεκτό από τον έλεγχο.

Συνοψίζοντας οι αναλήψεις που δεν ανήκουν στο εν λόγω φάσμα και δικαιολογεί ο έλεγχος αποτυπώνονται στον κατωτέρω πίνακα –πίνακας Γ- (ο οποίος συμπεριλήφθηκε στο Σημείωμα Διαπιστώσεων του ελέγχου):

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ
23/05/2013	2.743,00€
19/06/2013	19.800,00€
13/08/2013	6.000,00€
09/09/2013	4.355,49€
09/10/2013	3.500,00€
29/11/2019	2.000,00€
ΣΥΝΟΛΟ	38.398,49 €

Επειδή, ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος για τις καταθέσεις που αφορούν ενοίκια, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας έχει ήδη αφαιρέσει από τις πρωτογενείς καταθέσεις το ποσό των δηλωθέντων ενοικίων ύψους 10.506,00€.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο προσφεύγων δεν αιτιολόγησε επαρκώς και δεν απέδειξε την πραγματική πηγή και αιτία προέλευσής των επίμαχων καταθέσεων, η Υπηρεσία μας αποδέχεται τη θέση του ελέγχου και κρίνει ότι το ποσό ύψους **139.000,78€** αποτελεί προσαύξηση περιουσίας και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/94.

Επειδή, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου, όπως αυτά καταγράφονται στην από 18-12-2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, επαρκείς, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/ 15-01-2020
ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜκαι πιο
συγκεκριμένα την επικύρωση της υπ' αριθ./18-12-2019 Οριστικής
Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το
οικονομικό έτος 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

Προσαύξηση περιουσίας κατ' εφαρμογή της [παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994](#) με βάση την παρούσα εισήγηση:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ - ΧΡΗΣΗ	Ποσά που αποτελούν προσαύξηση βάσει ελέγχου	Καταλογισθέντα ποσά βάσει της παρούσας
2014-(χρήση 2013)	139.000,78€	139.000,78€

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

ΑΝΑΛΥΣΗ	Ποσά Δήλωσης (1)	Ποσά Ελέγχου (2)	Ποσά βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (3)	Διαφορά (3) - (1)
Φορολογητέο εισόδημα	10.190,82	149.191,60	149.191,60	139.000,78
Φόρος (χρεωστικό ποσό)	3.039,14	43.704,52	43.704,52	40.655,38
Προκαταβολή φόρου	733,84	733,84	733,84	0,00
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	315,18	315,18	315,18	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	63,04	63,04	63,04	0,00
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ. ΟΓΑ εκπροθέσμου	1.017,63	1.017,63	1.017,63	0,00
Πρόσθετος φόρος/ Πρόστιμο ανακρίβειας		41.706,41	41.706,41	41.706,41
Εισφορά αλληλεγγύης	196,89	6.085,29	6.085,29	5.888,40
Σύνολο φόρων, τελών & εισφορών	5.365,72	93.625,91	93.625,91	88.260,19

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.