



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 30.09.2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1504

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού.

5. Την από **20/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή και το με αρ.πρωτ. **ΔΕΔΥΠΕΠΝΥ** **ΕΙ2020ΕΜΠ/25-05-2020** συμπληρωματικό υπόμνημα του με **ΑΦΜ**, κατά: **α)** της υπ' αριθ./**20-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και **β)** της υπ' αριθ.

...../20-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **20/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και του με αρ.πρωτ. **ΔΕΔΥΠΕΠΝΥ ΕΙ2020ΕΜΠ/25-05-2020** συμπληρωματικού υπομνήματος του με **ΑΦΜ** 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' αριθ./20-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 5.615,49€, τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ποσού 7,80€, εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου ποσού 1,56€, πρόσθετος φόρος ποσού 5.768,86€, εισφορά αλληλεγγύης ποσού 616,92€, δη σύνολο φόρου 12.010,63€.

Με την υπ' αριθ./20-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 1.645,55€, τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ποσού 28,63€, εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου ποσού 5,72€, πρόσθετος φόρος ποσού 839,95€, εισφορά αλληλεγγύης ποσού 100,69€, δη σύνολο φόρου 2.620,54€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν ερειδόμενες στην από 20/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, για το οικονομικό έτος 2014 και για το φορολογικό έτος 2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./13-12-2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Από την επεξεργασία των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών σε συνδυασμό με τα στοιχεία του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Α.Υ.Ο. 4105/2015), κρίθηκε από τον έλεγχο ότι οι παρακάτω πρωτογενείς πιστώσεις – καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς στους οποίους ο προσφεύγων είναι δικαιούχος ή συνδικαιούχος, κατά το έτος 2013 (οικ. έτος 2014) δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ	ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΜΕΝΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΩΣ ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΑΓΝΩΣΤΗΣ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ €
13294		GR.....	23/01/13	50.000,00	Κτθ Κατάθεση μετρητών	4	0,00	50.000,00
13300		GR.....	25/01/13	29.000,00	κτθ	2	25.000,00	4.000,00
13301		GR.....	25/01/13	30.000,00	κτθ	5	17.060,00	12.940,00
14081		GR.....	25/06/2013	6.366,80	ΜΤΦ Μεταφορά από λογαριασμό	2	-	6.366,80
ΣΥΝΟΛΟ								73.306,80

Η φορολογική αρχή επιμέρισε το ποσό των 73.306,80€ στους συνδικαιούχους των υπό κρίση λογαριασμών και καταλόγισε στον προσφεύγοντα ποσό προσαύξησης περιουσίας σύμφωνα με το αρ.48 παρ.3 του Ν.2238/1994 για το οικονομικό έτος 2014 ύψους **20.271,40€**

Επιπλέον, από τη χρήση του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, διαπιστώθηκε από τη φορολογική αρχή ότι οι πιστώσεις με REC ID/13-09-2013,...../08-10-2013 & ../08-11-2013 στον υπ'αρ. GR.....λογαριασμό της τράπεζας Πειραιώς συνολικού ποσού 520,00€, αφορούσαν μη δηλωθέντα εισοδήματα από ακίνητα που κατατέθηκαν από την Ως εκ τούτου από τον επιμερισμό των εν λόγω ποσών στους δύο δικαιούχους του λογαριασμού προέκυψε για τον προσφεύγοντα ως μη δηλωθέν εισόδημα από ακίνητα ύψους **260,00€**.

Συνολικά διαπιστώθηκαν οι κάτωθι διαφορές φορολογητέου εισοδήματος

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014	
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	ΠΟΣΟ €
ΑΠΟ ΑΓΝΩΣΤΗ ΠΗΓΗ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ	20.271,40
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ	260,00
ΛΑΘΟΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΤΟ ΒΙΒΛΙΟ ΕΣΟΔΩΝ-ΕΞΟΔΩΝ ΣΤΟ Ε3	40,65
ΣΥΝΟΛΟ	20.572,05

Περαιτέρω, από την επεξεργασία των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών σε συνδυασμό με τα στοιχεία του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Α.Υ.Ο. 4105/2015) για το φορολογικό έτος 2014, κρίθηκε από τον έλεγχο ότι δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς οι παρακάτω πρωτογενείς πιστώσεις.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

REC ID	Επώνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπεζής	ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΑΓΝΩΣΤΗΣ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ €
15775		GR.....	26/06/2014	ΚΤΘ	2	1.120,00
16012		GR.....	06/08/2014	ΚΤΘ	3	2.000,00
16615		GR.....	08/12/2014	ΚΤΘ	2	760,00
16612		GR.....	08/12/2014	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡ Α ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣ	3	600,00
ΣΥΝΟΛΟ						4.480,00

Η φορολογική αρχή επιμέρισε το ποσό των 4.480,00€ στους συνδικαιούχους των υπό κρίση λογαριασμών και καταλόγισε στον προσφεύγοντα ποσό προσαύξησης περιουσίας ύψους **4.080,00€**, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ.4 του Ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2014.

Επιπλέον, από τη χρήση του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, διαπιστώθηκαν μη δηλωθέντα εισοδήματα από ακίνητα ως ακολούθως:

α) η πίστωση με REC ID/31-10-2014 στον υπ'αρ. GR..... λογαριασμό της τράπεζας ποσού 1.709,40€, αφορούσε μίσθωμα που κατατέθηκε από το Χιονοδρομικό κέντρο Από το σύνολο του ποσού δηλώθηκε από τον το ποσό των 600,00€ και ως εκ τούτου η διαφορά των 1.109,40€ επιμερίστηκε στους τρεις δικαιούχους του ως άνω λογαριασμού, ήτοι προέκυψε ως εισόδημα από ακίνητα για τον προσφεύγοντα ύψους **369,80€**,

β) οι πιστώσεις με REC ID/02-07-2014 &/05-08-2014 στον υπ'αρ. GR..... λογαριασμό της τράπεζας και στον υπ'αρ. GR..... λογαριασμό της τράπεζας αντίστοιχα, με καταθέτη την, συνολικού ποσού 600,00€, αφορούσαν μη δηλωθέντα

μισθώματα. Ως εκ τούτου από τον επιμερισμό των εν λόγω ποσών στους δικαιούχους των λογαριασμών προέκυψε ως εισόδημα από ακίνητα για τον προσφεύγοντα ύψους **250,00€** και γ) οι πιστώσεις με REC ID/13-01-2014,...../11-03-2014,...../05-09-2014&...../26-11-2014 στον υπ'αρ. GR..... λογαριασμό της τράπεζας συνολικού ποσού 650,00€, αφορούσαν μη δηλωθέντα μισθώματα που κατατέθηκαν από την Ως εκ τούτου από τον επιμερισμό των εν λόγω ποσών στους δύο δικαιούχους του λογαριασμού προέκυψε ως εισόδημα από ακίνητα για τον προσφεύγοντα ύψους **325,00€**.

Περαιτέρω, η φορολογική αρχή αξιολογώντας τις παρακάτω καταθέσεις και με δεδομένη την επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος (πολιτικός μηχανικός) διαπίστωσε ότι οι εν λόγω καταθέσεις έγιναν από την για υπηρεσίες που τις παρείχε ο προσφεύγων, χωρίς όμως να έχει εκδοθεί απόδειξη παροχής υπηρεσιών προς αυτήν, σύμφωνα με τα βιβλία και στοιχεία του. Συνεπώς τα ποσά αυτά αξίας **140,40 ευρώ** θεωρήθηκαν εισόδημα από την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2014.

REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής €	Περιγραφή κωδικού συναλλαγής τραπεζικής	ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ
16142		GR.....	05/09/14	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ ΕΝΕΡΓΕΙΑΚΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ	20,00	κτθ	2
16143		GR.....	05/09/14	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	 ΕΠΙΣΚΕΥΗ ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑΤΟΣ	45,40	κτθ	2
16280		GR.....	08/10/14	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	 ΔΑΠΑΝΗ PARKING	75,00	κτθ	2
ΣΥΝΟΛΟ						140,40		

Συνολικά διαπιστώθηκαν οι κάτωθι διαφορές φορολογητέου εισοδήματος.

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014	
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	ΠΟΣΟ €
ΑΠΟ ΑΓΝΩΣΤΗ ΠΗΓΗ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ	4.080,00
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ	944,80
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	140,40
ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΙΔΙΟΚΑΤΟΙΚΗΣΗΣ	9,43
ΣΥΝΟΛΟ	5.174,63

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

1) Μη νόμιμες οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδοθείσες κατά παράβαση των σχετικών διατάξεων περί προσαύξησης της περιουσίας, νόμω και ουσία αβάσιμα τα πορίσματα ελέγχου. Αποδεδειγμένη η προέλευση χρημάτων που αφορούν τις τραπεζικές καταθέσεις που ο έλεγχος θεωρεί ως πρωτογενείς και συγκεκριμένα:

α) Εσφαλμένα ο έλεγχος έκρινε ότι οι καταθέσεις που έγιναν από την κατά το έτος 2014 συνολικού ποσού 140,40€, αφορούσαν παροχή υπηρεσίας από τον ίδιο καθώς πρόκειται για έξοδα συνιδιοκτητών σε ακίνητο και συγκεκριμένα για την έκδοση ενεργειακού πιστοποιητικού, για επισκευή διαμερίσματος και για δαπάνη μπάρας εισόδου parking.

β) Καταθέσεις ενοικίων από την κατά το έτος 2014, από τις οποίες προέκυψε εισόδημα από ακίνητα για τον προσφεύγοντα ύψους 250,00€, αφορούν ακίνητο (γραφείο) που μισθώνει η αδερφή του στην

Επιπλέον, για τις καταθέσεις ενοικίων από τη από τις οποίες προέκυψε για τον προσφεύγοντα για το οικονομικό έτος 2014 και για το φορολογικό έτος 2014 εισόδημα από ακίνητα ύψους 260,00€ και 325,00€ αντίστοιχα, υπεβλήθη σχετική τροποποιητική δήλωση από την αδερφή του, ιδιοκτήτρια του ακινήτου, την οποία έπρεπε ο έλεγχος να λάβει υπόψη.

γ) Η με REC ID 13294/23-01-2013 κατάθεση 50.000 ευρώ αφορά επανακατάθεση μετρητών που είχαν αναληφθεί από τον με αρ. GR..... λογαριασμό της συζύγου του στην Τράπεζα τμηματικά και στον οποίο συνδικαιούχος ήταν και ο πατέρας της (15.000,00€ την 6/2/12, 15.000,00€ 27/1/12, 15.000,00€ 9/12/11 και 10.000,00€ 6/7/11). Οι περισσότερες αναλήψεις έγιναν από τον όπως αποδεικνύεται και από τα τραπεζικά έγγραφα και τα ποσά επανακατατέθηκαν την ίδια ημέρα.

δ) Για τις πιστώσεις με REC ID 13300/25-01-2013, 13301/25-01-2013, 15775/26-06-2014, 16012/06-08-2014 και 16615/08-12-2014 η φορολογική αρχή εσφαλμένα αρνήθηκε να αναγνωρίσει την ύπαρξη μετρητών από εισπράξεις της εταιρείας στην οποία ήταν εταίροι αυτός και η σύζυγός του. Δέον να σημειωθεί σε ό,τι αφορά τη συναλλαγή με αριθμό 13300, εκ παραδρομής είχε επικαλεστεί ανάληψη 4.000 ευρώ στις 10/4 αντί του ορθού 2.000 ευρώ στις 9/4.

2) Ο φορολογούμενος οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών. Επομένως η φορολογική αρχή μπορεί να ζητά διευκρινίσεις για μεγάλα ποσά και όχι για κάθε αδιακρίτως ποσό που εισέρχεται στους τραπεζικούς του λογαριασμούς ανεξαρτήτως ύψους.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 4 του ν. 2238/1994**, ορίζεται ότι: « **1.** Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51.

Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό. **2.** Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ... Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994**, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την παράγραφο 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175), ορίζεται ότι: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 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 ελευθέρων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013** ορίζεται ότι: «Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 39 του ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή, στην **ΠΟΛ 1095/29-4-2011** ορίζεται ότι: «**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 ελευθέρων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.» **2.** Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια

επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος 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. **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.... **11.** Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.».

Επειδή, σύμφωνα με το **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ/5.11.2015** έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας και συγκεκριμένα αναφέρονται τα εξής:« ...Β' Προσαύξηση περιουσίας...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. **8.** Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ

τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. **9.** Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας: « **1.** Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.....**2.** Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή

προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του... 5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο [ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015](#) έγγραφό μας.....

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενη ή σχετιζόμενη 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, έχει κριθεί νομολογιακά με την **υπ' αριθ. 884/2016** απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), [...]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, στο **άρθρο 65 του Ν. 4174/13** (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «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».

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι καταθέσεις που πραγματοποιήθηκαν από την κατά το έτος 2014 συνολικού ποσού 140,40€, αφορούσαν έξοδα συνιδιοκτητών σε ακίνητο και όπως επισημαίνει, αυτό προκύπτει από την αιτιολογία κατάθεσης «έκδοση πιστοποιητικού ενεργειακής απόδοσης», «επισκευή διαμερίσματος» και «δαπάνη parking».

Επειδή, από το συνυποβληθέν προς επίρρωση των ισχυρισμών του, με αρ..../06-12-2016 τιμολόγιο εκδόσεως με ΑΦΜ προς τον προσφεύγοντα, με περιγραφή «μπάρα εισόδου παρκινγκ» και συνολική αξία 1.841,40€, δεν αποδεικνύεται συσχέτιση με την εν λόγω πίστωση, καθώς το παραστατικό εκδόθηκε δύο έτη μεταγενέστερα από τον χρόνο κατάθεσης των επίμαχων ποσών, ενώ δεν προκύπτει η διεύθυνση του ακινήτου στο οποίο τοποθετήθηκε η εν λόγω μπάρα.

Επειδή, στη συνυποβληθείσα με αρ. .../08-07-2014 απόδειξη παροχής υπηρεσιών, εκδόσεως με ΑΦΜ, προς τον προσφεύγοντα αναγράφεται ως παρεχόμενη υπηρεσία η «Έκδοση Π.Ε.Α.», που ως υποστηρίζει, αφορά έξοδα έκδοσης του πιστοποιητικού ενεργειακής απόδοσης για οικοδομή κείμενη επί της οδού και αναφέρεται, μεταξύ άλλων, και το όνομα της ως συνιδιοκτήτριας, χωρίς ωστόσο να επισυνάπτονται περαιτέρω στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι η εν λόγω καταθέτρια ήταν συνιδιοκτήτης του ανωτέρω ακινήτου (π.χ.συμβόλαιο κτήσης) και ως εκ τούτου δεν μπορεί να δικαιολογηθούν οι υπό κρίση πιστώσεις.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω και με δεδομένη την επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος (πολιτικός μηχανικός), ορθώς η φορολογική αρχή θεώρησε τις εν λόγω πρωτογενείς καταθέσεις σε τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο επιμέρους σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, αναφορικά με τις πιστώσεις με REC ID 15856/02-07-2014 & 15998/05-08-2014 στον υπ'αρ. GR..... λογαριασμό της τράπεζας ποσού 300,00€ και στον υπ'αρ. GR..... λογαριασμό της τράπεζας ποσού 300,00€ αντίστοιχα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορούν εισοδήματα από ακίνητα της αδερφής του με ΑΦΜ και συγκεκριμένα από το γραφείο της στην Θεσσαλονίκη, απλά για λόγους διευκόλυνσης οι πρώτες καταθέσεις διενεργήθηκαν στους λογαριασμούς του, διότι η αδερφή του απουσίαζε εκτός Ελλάδας. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του ο προσφεύγων κατέθεσε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, το έντυπο Ε2 (αναλυτική κατάσταση για τα μισθώματα ακίνητης περιουσίας) φορολογικού έτους 2014 της αδερφής του με ΑΦΜ

Επειδή, όπως προκύπτει από το Ε2 της αδερφής του προσφεύγοντος το συγκεκριμένο ακίνητο βρίσκεται επί της οδού στην Θεσσαλονίκη με μισθωτή τον με ΑΦΜ με ημερομηνία έναρξης μίσθωσης την 01/06/2014 και μίσθωμα 300,00€. Επιπλέον, στις υπό κρίση καταθέσεις στην αιτιολογία συναλλαγής, αναγράφεται το ονοματεπώνυμο «.....».

Κατόπιν των ανωτέρω, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, ο προσφεύγων για τις καταθέσεις από την του έτους 2013 με REC ID 14571/13-09-2013,14689/08-10-2013 & 14819/08-11-2013 συνολικού ποσού 520,00€ και του έτους 2014 με REC ID 15141/13-01-2014,15376/11-03-2014,16145/05-09-2014&16533/26-11-2014 στον υπ'αρ. GR..... λογαριασμό της τράπεζας συνολικού ποσού 650,00€, από τις οποίες προέκυψε για το οικονομικό έτος 2014 και για το φορολογικό έτος 2014 εισόδημα από ακίνητα ύψους 260,00€ και 325,00€ αντίστοιχα σε βάρος του, ισχυρίζεται ότι υπεβλήθη σχετική τροποποιητική δήλωση από την αδερφή του, ιδιοκτήτρια του ακινήτου, την οποία έπρεπε ο έλεγχος να λάβει υπόψη, όπως προκύπτει από το συνυποβληθέν δια της παρούσας ενδικοφανής προσφυγής έντυπο Ε2.

Επειδή, για το φορολογικό έτος 2014 υποβλήθηκε κατά την διάρκεια του ελέγχου, τροποποιητική δήλωση από την αδερφή του προσφεύγοντος, με την οποία δηλώνονται εισοδήματα από ενοίκια αξίας 1.300,00 ευρώ, με μισθώτρια την στις 18/09/2019, γεγονός που δεν τέθηκε υπόψη του ελέγχου με τα υπομνήματα, που υπέβαλε ο προσφεύγων. Στο ηλεκτρονικό αρχείο της αρμόδιας φορολογικής αρχής δεν έχει υποβληθεί σχετικό συμφωνητικό μίσθωσης μεταξύ της και της, ούτε προσκομίστηκε τοιαύτο από τους ενδιαφερομένους στη φορολογική αρχή.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, σχετικά με την REC ID 13294/23-01-2013 κατάθεση 50.000 ευρώ ο προσφεύγων ισχυρίζεται αρχικά ότι αφορά επανακατάθεση μετρητών που είχαν αναληφθεί από τον με αρ. GR..... λογαριασμό της τράπεζας τμηματικά (15.000,00€ την 6/2/12, 15.000,00€ 27/1/12, 15.000,00€ 9/12/11 και 10.000,00€ 6/7/11) από την σύζυγο του και ακολούθως με το με αρ.πρωτ. **ΔΕΔΥΠΕΠΝΥ ΕΙ2020ΕΜΠ/25-05-2020** συμπληρωματικό υπόμνημα του αναφέρει ότι οι περισσότερες αναλήψεις έγιναν από τον πατέρα της συζύγου του τα ποσά των οποίων κατέθεσε ο ίδιος μετέπειτα για λογαριασμό της συζύγου του, στην στο λογαριασμό που αυτός και η τελευταία είναι συνδικαιούχοι.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν κατέθεσε τις σχετικές αποδείξεις ανάληψης, προκειμένου να αποδειχθεί ότι σε αυτές προέβη η σύζυγός του, μία εκ των τριών συνδικαιούχων στον με αρ. GR..... λογαριασμό της τράπεζας, ώστε να μπορεί να στηριχθεί ο ισχυρισμός του περί επανακατάθεσης.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, ο προσφεύγων αναφορικά με τις πιστώσεις με REC ID 13300/25-01-2013, 13301/25-01-2013, 15775/26-06-2014, 16012/06-08-2014 και 16615/08-12-2014 ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή εσφαλμένα αρνήθηκε να αναγνωρίσει ότι προέρχονταν από μετρητά- από εισπράξεις της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ στην οποία ήταν εταίροι αυτός και η σύζυγός του. Επιπλέον, σε ό,τι αφορά τη συναλλαγή με αριθμό 13300, εκ παραδρομής είχε επικαλεστεί ανάληψη 4.000 ευρώ στις 10/4 αντί του ορθού 2.000 ευρώ στις 9/4 (όπως προκύπτει από τη σχετική απόδειξη ανάληψης που κατέθεσε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή).

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του συνυπέβαλε και τα παρακάτω δικαιολογητικά:

1. Καταστατικό της εταιρίας «.....» με ΑΦΜ από όπου προκύπτει ότι ήταν εταίροι αυτός και η σύζυγός του που ήταν και συνδικαιούχοι του λογαριασμού.
2. Εισπράξεις που αφορούν την περίοδο των επίμαχων πιστώσεων και αποδεικνύουν πλήρως την ρευστότητα της εταιρίας.
3. Φορολογικές δηλώσεις της εταιρίας για τα επίμαχα έτη

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων για τις υπό κρίση πιστώσεις στους ως άνω τραπεζικούς λογαριασμούς, δεν προσκόμισε επαρκή στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματική πηγή των εν λόγω πιστώσεων. Συγκεκριμένα, για να τεκμηριώσει τον ισχυρισμό του ότι οι επίμαχες πιστώσεις στον τραπεζικό του λογαριασμό προέρχονταν από το ταμείο της εταιρίας «.....» με ΑΦΜ στην οποία ήταν εταίροι αυτός και η σύζυγός του, θα έπρεπε να καταθέσει και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών όψεως της εταιρίας για το υπό κρίση χρονικό διάστημα καθώς και αντίγραφα φορολογικών στοιχείων αγορών/δαπανών της, και των αντίστοιχων εγγραφών στα βιβλία της, προκειμένου να διαπιστωθεί ότι όντως τα ποσά των υπό κρίση πιστώσεων εξέρχονταν από το ταμείο της εταιρίας, συνιστώντας προϊόν των ακαθάριστων εσόδων της που δεν κατατίθεντο στους λογαριασμούς όψεως της.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως

αναπόδεικτος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, η έννοια «μικρά ποσά» εξειδικεύεται κατά περίπτωση ανάλογα με τις ιδιότητες και την οικονομική δυνατότητα του φορολογουμένου και ως εκ τούτου η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας του φορολογουμένου, πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το ύψος και το είδος των εισοδημάτων του, το επάγγελμά του, την περιοδικότητα των καταθέσεων του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ. Δεν ισχύει ενιαίο κριτήριο για όλες τις περιπτώσεις και για όλες τις συναλλαγές, καθώς εναπόκειται στην πραγματική κρίση του ελέγχου αν οι εν λόγω συναλλαγές αποτελούν αντικείμενο φορολογικού ελέγχου προσαύξησης περιουσίας.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση ο προσφεύγων γνωρίζει και αναφέρει αναλυτικά, στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, τους λόγους για τους οποίους εκτελέστηκαν οι επίμαχες πιστώσεις-καταθέσεις που κρίθηκαν από τον έλεγχο ως πρωτογενείς, στους τραπεζικούς του λογαριασμούς. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του περί μη υποχρέωσης τεκμηρίωσης των «μικρών ποσών» προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται, καθόσον δεν προκύπτει αδυναμία του προσφεύγοντος να αιτιολογήσει τις πιστώσεις-καταθέσεις μικρών ποσών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **μερική αποδοχή** της από **20-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **με ΑΦΜ** και συγκεκριμένα:

A. Την τροποποίηση της με αρ. /20-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

B. Την επικύρωση της με αρ. /20-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας.

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

Υπ' αριθμ. /20-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά βάσει της παρούσας απόφασης		Διαφορά απόφασης – δήλωσης
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	29.596,15	5.601,79	30.550,38	5.601,79	30.300,38	5.601,79	704,23
Από κινητές αξίες	5.906,06	5.366,11	5.906,06	5.366,11	5.906,06	5.366,11	-
Από επιχειρηματική δραστηριότητα	700,41	-	700,41	-	700,41	-	-
Αγροτ επιχειρημ. δραστηριότητα	-	-	-	-	-	-	-
Μισθωτή Εργασία – Συντάξεις	-	-	-	-	-	-	-
Από επιχειρηματική δραστηριότητα αρ.21παρ.4 Ν.4172/2013	-	-	4.080,00	-	4.080,00	-	4.080,00
Προσαύξηση περιουσίας (αρ. 21 Ν. 4172/2013)	-	-	-	-	-	-	-
Συνολικό εισόδημα	36.202,62	10.967,90	41.236,85	10.967,90	40.986,85	10.967,90	4.784,23
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	-	-	-	-	-	-	-
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	36.202,62	10.967,90	41.236,85	10.967,90	40.986,85	10.967,90	4.784,23

Εισοδήματα 01/01/2013— 31/12/2013		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Υπόχρεου	36.202,62	41.236,85	5.034,23	40.986,85	4.784,23
	Της συζύγου	10.967,90	10.967,90	-	10.967,90	-
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	-	-	-	-	-
Χρεωστικό ποσό		4.732,53	6.378,08	1.645,55	6.299,71	1.567,18
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ. ΟΓΑ εκπροθέσμου		100,16	100,16	-	100,16	-
Τέλη χαρτοσήμου στα εισοδήματα από ακίνητα		1.055,64	1084,27	28,63	1.076,77	21,13
ΟΓΑ επί χαρτοσήμου στα εισοδήματα από ακίνητα		211,13	216,85	5,72	215,35	4,22
Πρόστιμο αρ. 58 Ν. 4174/2013			839,95	839,95	796,26	796,26
Εισφορά Αλληλεγγύης		1.429,27	1.529,96	100,69	1.524,95	95,68
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		440,00	440,00	-	440,00	-
Τέλος Επιτηδεύματος		595,83	595,83	-	595,83	-
Διαφορά συμψηφισμού						

Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	8.564,56	11.185,10	2.620,54	11.049,03	2.484,47

**Υπ' αριθμ./20-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος**

οικονομικού έτους 2014

Διαφορά φόρου	5.615,49
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	7,80
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	1,56
Πρόστιμο άρθρου 58 & Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	5.768,86
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	616,92
Σύνολο φόρου για καταβολή	12.010,63

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.