



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01.09.2020

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

Αριθμός απόφασης: 1327

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 **30/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ..., **με ΑΦΜ** ..., κατά της υπ' αριθ. .../30-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας 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 **30/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ..., **με ΑΦΜ** ..., 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' αριθ. .../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 8.710,00€, πλέον προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 του Ν.4174/2013 ύψους 8.487,89€, δη σύνολο φόρου 17.197,89€.

Η υπό κρίση προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 30/12/2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν.2238/1994, της ανωτέρω φορολογικής αρχής σε εκτέλεση της υπ' αριθμ. .../24-05-2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Κατόπιν του ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας, της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και της επεξεργασίας και ανάλυσης της κίνησης τραπεζικών λογαριασμών σε συνδυασμό με τα στοιχεία του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Α.Υ.Ο. 4105/2015), η παρακάτω πίστωση – κατάθεση, που δεν αιτιολογήθηκε επαρκώς, σε τραπεζικό λογαριασμό του οποίου είναι συνδικαιούχος κρίθηκε από τον έλεγχο ως πρωτογενής, ως προσαύξηση περιουσίας προερχόμενη από άγνωστη πηγή ή αιτία προέλευσης, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν.2238/1994 για το οικονομικό έτος 2014 .

REC ID	ΕΠΩΝΥΜΙΑ Target Π.Ι.	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΛΗΘΟΣ ΔΙΚΑΙΟΥΧΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ € ΠΙΣΤΩΣΗ
3417	/014-014	GR...	2	21/02/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	50.000,00
ΣΥΝΟΛΟ						50.000,00

Ο έλεγχος ωστόσο δέχτηκε την μείωση του ως άνω ποσού κατά 9.500,00€, ήτοι το ποσό που αντιστοιχεί στα ακαθάριστα έσοδα του πρώτου διμήνου, της ατομικής επιχείρησής της και κατά 7.000,00€, ποσό που αναλήφθηκε στις 18/02/2013 (ανάληψη-επανακατάθεση).

Με βάση τα παραπάνω εκτεθέντα στοιχεία και επαληθεύσεις ο έλεγχος καταλόγισε ως προσαύξηση περιουσίας στην προσφεύγουσα το ποσό των **33.500,00€**.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη ότι:

α) Όπως προκύπτει από το συνυποβαλλόμενο ένταλμα πληρωμής της πρώην ... Τράπεζας, η υπό κρίση κατάθεση ύψους 50.000,00€ στον με αριθ. ... κοινό λογαριασμό που διατηρούσε με τον σύζυγό της, έγινε από τον ... (σύζυγό της) όπως αποδεικνύεται και από την υπογραφή του και ως εκ τούτου η καταλογιζόμενη προσαύξηση περιουσίας δεν αφορά την ίδια και

β) Οι κατατεθείσες βεβαιώσεις αγοράς συναλλάγματος συνολικού ποσού 74.860,99€ από το έτος 1999 έως και το 2001, είναι πραγματικές χρηματικές συναλλαγές, που ουδέποτε χρησιμοποιήθηκαν οι εν λόγω βεβαιώσεις για οποιαδήποτε άλλη αιτιολόγηση.

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, 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..».

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
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.....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. 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.... 4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του

ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του..... ».

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 της προσφεύγουσας

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η υπό κρίση κατάθεση ύψους 50.000,00€ στον με αριθ. ... κοινό λογαριασμό που διατηρούσε με τον σύζυγό της, στην ... Τράπεζα, έγινε από τον τελευταίο (...) καθώς το ένταλμα πληρωμής της εν λόγω τράπεζας φέρει την υπογραφή του.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της με την ενδικοφανή προσφυγή συνυποβάλλει τα παρακάτω δικαιολογητικά:

- Φωτοαντίγραφο του βιβλιαρίου ταμιευτηρίου του υπ'αρ. ... κοινού λογαριασμού της Τράπεζας με τις κινήσεις για το χρονικό διάστημα από 08/02/2013 έως 24/04/2013.
- Το από 21/02/2013 ένταλμα πληρωμής της ... Τράπεζας με αριθμό πράξης ... και ταυτότητα πράξης ..., ποσού 50.000,00€ με επωνυμία πελάτη

Επειδή, με τα κατατεθέντα ως άνω δικαιολογητικά δεν αποδεικνύεται η ταυτότητα του καταθέτη της υπό κρίση συναλλαγής διότι το από 21/02/2013 ένταλμα πληρωμής της Εμπορικής Τράπεζας, με αριθμό πράξης ... και ταυτότητα πράξης ..., ποσού 50.000,00€ αφορά την ανάληψη που έγινε την ίδια ημέρα του εν λόγω ποσού, από τον σύζυγο της προσφεύγουσας και όχι την κατάθεση.

Επειδή, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι το ποσό των 33.500,00€ από τα 50.000,00€ που κατατέθηκαν κατά το έτος 2013, στον υπ'αρ. ... κοινό λογαριασμό της ... τράπεζας με δύο (2) συνδικαιούχους, προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία και ως εκ τούτου ορθώς καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ως προσαύξηση περιουσίας, βάσει του άρθρου 48 παρ.3 Ν.2238/1994.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η **1005428/26/0012/ΠΟΛ.1020 της 16.1/1.2.1989** απόφαση του Υπουργού των Οικονομικών που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 12 του άρθρου 5 του ν.δ. 3323/1955 (αντίστοιχης διάταξης με την παρ. 5 του άρθρου 19 του ν. 2238/1994) καθορίζει τα δικαιολογητικά που υποβάλλονται, για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 8 του άρθρου 5 του ν.δ. 3323/1955 (που κωδικοποιήθηκαν με την ισχύουσα πλέον διάταξη του άρθρου 19 παράγραφος 2 του ν. 2238/1994) και ορίζει ότι, για τα χρηματικά ποσά από την εισαγωγή συναλλάγματος το οποίο δεν είναι υποχρεωτικά εκχωρητέο στην Τράπεζα της Ελλάδος, υποβάλλονται από τους υπόχρεους, μαζί με την ετήσια δήλωση της φορολογίας εισοδήματος, τα εξής δικαιολογητικά: «α) δ) Το πρωτότυπο της μοναδικής βεβαίωσης εισαγωγής συναλλάγματος της αρμόδιας τράπεζας ή των ΕΛΤΑ μέσω των οποίων έχει εισαχθεί από τον δικαιούχο ελεύθερο συνάλλαγμα στην Ελλάδα, δηλαδή συνάλλαγμα το οποίο δεν είναι υποχρεωτικά εκχωρητέο στην Τράπεζα της Ελλάδος. Αντί για τις μοναδικές αυτές βεβαιώσεις μπορεί να υποβληθεί, κατά περίπτωση, σχετική βεβαίωση του Τελωνείου ή της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., μόνον όταν τα πρωτότυπα των μοναδικών αυτών βεβαιώσεων έχουν υποβληθεί στις υπηρεσίες αυτές, ως δικαιολογητικά για τη μείωση ή απαλλαγή από δασμούς ή φόρους, που αφορούν στοιχεία για τα οποία υπολογίσθηκε σε βάρος του φορολογουμένου δαπάνη της παρ. 5 αυτού του άρθρου».

Επειδή, στην **1035772/676/A0012/ΠΟΛ.1130/17.4.2002** απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών «Καθορισμός των αποδεικτικών εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό» (Β' 540/1.5.2002), που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 19 παρ. 5 του ν. 2238/1994 και έλαβε υπόψη, όπως αναφέρεται στο προοίμιό της, τις διατάξεις της 1005428/26/0012/ ΠΟΛ.1020/16.1.1989 (ΦΕΚ 76 Β) απόφασης του Υπουργού των Οικονομικών, ορίζεται ότι: «Για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του Ν. 2238/1994, ορίζεται ως αποδεικτικό εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό και συνυποβάλλεται με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος, το πρωτότυπο του, κατά περίπτωση, εκδιδόμενου από κάθε Τράπεζα παραστατικού, με την προϋπόθεση ότι περιέχει το ονοματεπώνυμο του δικαιούχου του εισαγόμενου χρηματικού ποσού, το ύψος του ποσού, το νόμισμα και τη χώρα προέλευσης. Το παραστατικό αυτό δεν απαιτείται να είναι το ίδιο για όλα τα πιστωτικά ιδρύματα λόγω της πολυμορφίας των μηχανογραφικών εφαρμογών και του αυτοματισμού των συναλλαγών. 2. Οι μοναδικές βεβαιώσεις εισαγωγής συναλλάγματος (Β.Α.Σ.) που αποτελούσαν μέχρι την 31.12.2001 το επίσημο δικαιολογητικό εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό, σε όσες περιπτώσεις εξακολουθούν να εκδίδονται, αποτελούν το νόμιμο παραστατικό». Ακόμα, με την επακολουθήσασα 1012349/291/A0012/ΠΟΛ.1022/11.2.2003 απόφαση του προαναφερόμενου Υπουργού, ορίστηκε μεταξύ άλλων, ότι: «Για την κάλυψη της τεκμαρτής δαπάνης των άρθρων 16 και 17 του ν. 2238/1994 με εισαγωγή συναλλάγματος από την

αλλοδαπή, απαιτείται να συνυποβληθεί με τη δήλωση το πρωτότυπο αποδεικτικό εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό, που εκδίδεται από την Τράπεζα, στο οποίο περιέχεται ... Επίσης, απαιτείται η συνυποβολή μοναδικών βεβαιώσεων εισαγωγής συναλλάγματος στις περιπτώσεις που αυτές εξακολουθούν να εκδίδονται ως επίσημο δικαιολογητικό (1035772/676/A0012/ΠΟΛ.1130/17.4.2002 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών)».

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ.: **1092329/1656/A0012/14.11.2008** έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών αναφέρεται ότι: «.....Όπως, άλλωστε, έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση (σχετ. 1086393/2003/A0012/12.10.2006 έγγραφο) όταν η εισαγωγή συναλλάγματος γίνεται σε προηγούμενο έτος από εκείνο που πραγματοποιείται η δαπάνη που πρέπει να καλυφθεί, το ποσό του συναλλάγματος αυτού θα ληφθεί υπόψη στο σχηματισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών. Προκειμένου να ληφθεί υπόψη το συνάλλαγμα στο σχηματισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών, θα πρέπει να συμπεριληφθεί στη φορολογική δήλωση του έτους στο οποίο έχει εισαχθεί και στην περίπτωση που το έτος αυτό έχει παραγραφεί, να δηλωθεί στο αμέσως επόμενο μη παραγεγραμμένο έτος».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι εν λόγω βεβαιώσεις αγορών συναλλάγματος αφορούν έτη προγενέστερα της χρήσης του ελέγχου και συγκεκριμένα αφορούν τα έτη 1999,2000 και 2001. Ως εκ τούτου προκειμένου να ληφθούν υπόψη τα εν λόγω ποσά των βεβαιώσεων αγορών συναλλάγματος για τη δικαιολόγηση της υπό κρίση προσαύξησης περιουσίας, θα έπρεπε να δηλωθούν τα ποσά συναλλάγματος στα οικεία οικονομικά έτη και να συνυποβληθούν οι πρωτότυπες βεβαιώσεις στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ετών αυτών. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα θα έπρεπε να επικαλεστεί για τα έτη 1999-2012 ανάλωση κεφαλαίου, καταθέτοντας σχετικό πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου οικονομικών ετών 2000-2013, δεδομένου ότι τα έτη για τα οποία γίνεται επίκληση μη αναλωθέντος κεφαλαίου θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φθάνουν μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Τυχόν υφιστάμενο διαθέσιμο κεφάλαιο προς ανάλωση και δη μεγαλύτερο από τα υπόλοιπα τραπεζικών καταθέσεων και επενδυτικών προϊόντων της προσφεύγουσας και του συζύγου της με ημερομηνία 01/01/2013, θα μπορούσε να δικαιολογήσει την υπό κρίση προσαύξηση περιουσίας.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί συναλλάγματος ως πηγής προέλευσης της υπό κρίση πίστωσης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της από **30-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής ..., με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμ. .../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014.

Διαφορά φόρου	8.710,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 & Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	8.487,89€
Σύνολο φόρου για καταβολή	17.197,89€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.