



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604576

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 31/07/2020

Αριθμός Απόφασης:1609

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170),όπως τροποποιήθηκε και ισχύει β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α'69).

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β722-03-2017) 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 1440/Τ. Β727-04-2017).

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 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 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/15-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός και αρ, κατά α) της υπ' αριθμό/2019 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση από 1/01/2013 έως 31/12/2013) της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και β) της

υπ' αριθ./2019 **Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014** της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5 Τις ανωτέρω περιγραφόμενες πράξεις της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. των οποίων ζητείται η ακύρωση

6.Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..-

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτ./15-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και 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' αρ...../2019 **Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014** (χρήση από 1/01/2013 έως 31/12/2013), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος; ποσού 36.321,60 €, πλέον 37.251,43 € πρόσθετοι φόροι άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του ΚΦΔ , πλέον 5.453,30 € εισφορά αλληλεγγύης, ήτοι συνολικό ποσό 79.026,33 €.

Με την υπ' αρ...../2019 **Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014**, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος; ποσού 13.878,88 €, πλέον 6.939,44 € πρόσθετοι φόροι άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του ΚΦΔ , πλέον 2.272,49 € εισφορά αλληλεγγύης, ήτοι συνολικό ποσό 23.090,81 €.

Οι ως άνω διαφορές φόρου και εισφοράς αλληλεγγύης προέκυψαν κατόπιν διενεργηθέντος ελέγχου φορολογίας εισοδήματος στις χρήσεις 2013 και 2014, δυνάμει της με αριθμό/.../...../2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Στον προσφεύγοντα καταλογίστηκε για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 § 3 του Ν.2238/1994 συνολικού ποσού 120.671,52 € και για το φορολογικό έτος 2014 προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21 § 4 του Ν.4172/2013, συνολικού ποσού 42.057,20 €, αφού σύμφωνα με το πόρισμα του υπό κρίση ελέγχου διαπιστώθηκε ότι για τις κάτωθι πρωτογενείς καταθέσεις/πιστώσεις που εντοπίστηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούνται στο όνομα του προσφεύγοντος (είτε ως δικαιούχος, είτε ως συν δικαιούχος) δεν αιτιολογήθηκε η πηγή και αιτία τους. Αναφορικά με τις πιστώσεις που εντοπίστηκαν σε λογαριασμούς που τηρεί ο προσφεύγων σε λογαριασμούς με συν δικαιούχος (ήτοι την σύζυγό του και τα δύο τέκνα του) *κατένειμε αυτές λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του*

άρθρου 3 της ΠΟΛ.1228/2014 (περί κοινών λογαριασμών) σε συνδυασμό με του άρθρου 8 της ΠΟΛ.1050/2014 (περί κατανομής μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης σε περίπτωση συζύγου με εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία):

A/A	Π.Ι.	Αριθμός Λογ/σμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό σε Ευρώ	ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ	Αιτιολογία ελεγχόμενου - Συνημμένα	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓ ΟΝΤΑ
1			21/2/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤ ΡΗΤΩΝ	3.000,00	.....	Προσωπική κατάθεση μετρητών. Συν/να: -	3.000,00
2			26/3/2013	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜ Ο	200.000,00	.....	Μεταφορά χρημάτων από εταιρεία που αφορούν μερίσματα προηγ. ετών. Συν/να: Παραστ. Εμβάσματος	66.666,67
3			6/6/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.000,00	.....	Προσωπική κατάθεση μετρητών. Συν/να: -	1.000,00
11			29/8/2013	.....	5.500,00	.....	Μεταφορά μετρητών με επιταγή από στον προσωπικό λογ/σμό για εξυπηρέτηση προσωπικών οφειλών. Συν/να: Επιταγή και αποδεικτικό εμβάσματος	1.833,33
14			21/11/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.050,00	.....	Προσωπική κατάθεση μετρητών. Συν/να: -	683,33
15			11/12/2013	ΜΤΦ ΑΠ'Ο ΛΟΓΑΡΙΑΣΜ Ο	59.507,10	.....	Μεταφορά από μονάδα τεχνητού νεφρού στον οικογενειακό λογ/σμό για τα μέλη της εταιρείας και Συν/να: Αποδ/κο εμβάσματος	19.835,70
16			11/12/2013	ΜΤΦ ΑΠ'Ο ΛΟΓΑΡΙΑΣΜ Ο	72.637,47	.....	Μεταφορά από μονάδα τεχνητού νεφρού στον οικογενειακό λογ/σμό για τα μέλη της εταιρείας και Συν/να: Αποδ/κο εμβάσματος	24.212,49
17			31/12/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡ.	320	.....	Προσωπική κατάθεση μετρητών. Συν/να: -	106,67

18	.....	..... ..... .....	31/12/2013	ΜΤΦ ΑΠ'Ο ΛΟΓΑΡΙΑΣΜ Ο	10.000,00	..... ..... ..... .....	Μεταφορά από μονάδα τεχνητού νεφρού στον οικογενειακό λογ/σμό για τα μέλη της εταιρείας και Συν/να: Αποδ/κο	3.333,33
ΣΥΝΟΛΟ 2013					354.014,57			120.671,52
20	.....	..... ..... .....	8/1/2014	..... .....	14.358,18	..... .....	Μεταφορά μετρητών με στον προσωπικό λογ/σμό για πληρωμή προστίμου Συν/να: Κίνηση λογ/σμου, Βεβαίωση προστίμου	14.358,18
30	.....	..... ..... .....	29/9/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	5.000,00	..... ..... .....	Προσωπική κατάθεση μετρητών. Συν/να: - Καταθετήριο	1.666,67
34	.....	..... ..... .....	26/11/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	10.000,00	..... ..... .....	Προσωπική κατάθεση μετρητών. Συν/να: -	3.333,33
35	.....	..... ..... .....	2/12/2014	Κατάθεση/ ανάληψη σε λογαριασμό	1.500,00	..... .....	Προσωπική κατάθεση μετρητών. Συν/να: -	1.500,00
36	.....	..... ..... .....	3/12/2014	ΜΤΦ ΑΠ'Ο ΛΟΓΑΡΙΑΣΜ Ο	63.597,05	..... ..... ..... .....	Μεταφορά από μονάδα τεχνητού νεφρού στον οικογενειακό λογ/σμό για τα μέλη της εταιρείας και Συν/να: Αποδ/κο εμβάσματος	21.199,02
ΣΥΝΟΛΟ 2014					94.455,23			42.057,20

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων ισχυριζόμενος τα εξής:

Α) Οι πιστώσεις με Α/Α 2, 15, 16, 18 και 36 δεν αφορούν τον ίδιο αλλά τα τέκνα του και, οι οποίοι είναι συνδικαιούχοι των τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους και κατατέθηκαν τα αναφερόμενα ποσά

Β) Η πίστωση με Α/Α 11 αφορά μεταφορά ποσού 5.500 Ευρώ από την μονοπρόσωπη εταιρεία περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία ".....", της οποίας εταιρείας ήταν μοναδικός εταίρος και αποτελεί μέρισμα-ταμειακή διευκόλυνση το οποίο έλαβε για κάλυψη προσωπικών του αναγκών.

Γ) Οι πιστώσεις με Α/Α 1, 3, 14, 17, 20, 30, 34, και 35 αφορούν ποσά που αφενός δικαιολογούνται και καλύπτονται πλήρως από τις φορολογικές του δηλώσεις των περασμένων ετών, αφετέρου δε

προέρχονται από προηγούμενες αναλήψεις.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 48 § 3 εδαφίου β' του ν. 2238/94**, όπως αυτή προστέθηκε με τη διάταξη του **άρθρου 15 § 3 του ν. 3888/2010**, ορίζεται ότι «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 του **άρθρου 21 § 4 του Ν. 4172/2013**, ορίζεται ότι: «4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 39 του Ν. 4172/2013**, 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, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1095/29-01-2011**, με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν. [3888/2010](#)», μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«..... 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.».

Επειδή στη **ΠΟΛ. 1175/16.11.2017**, με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, αναφέρονται τα εξής:

«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....

5.4 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, στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης ελέγχων μεταξύ άλλων αναφέρεται :

«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 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

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 με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ κρίθηκε ότι : «

(σκέψη 7): «... ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, .. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93). Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, ... κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, ... κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 - πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, .. ECLI:EU:C:1989:387, σκέψεις 35-41, στο πεδίο του δικαίου του ανταγωνισμού), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή

συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, .. κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17)» (σκέψη 8): «... 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.).

Επειδή, σύμφωνα την **ΠΟΛ 1033/21-2-2013 παρ. 18**: "Για τους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, το ποσό του εμβάσματος επιμερίζεται στους συνδικαιούχους **καταρχήν** ισομερώς και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο."

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1228/15.10.2014 "3.Κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους**. Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος. Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του. Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από την φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερώς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπειριστατωμένη (σχετ. διατ. αρ. 28 και 64 του Ν. 4174/2013)".

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 4 της **ΠΟΛ 1050/17.02.014**: «2.4 ... Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 της **ΠΟΛ 1050/17.02.014 «Άρθρο 8.Κατανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης**. «Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού γίνεται για συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση και προκύψει μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, αυτή κατανέμεται μεταξύ των συζύγων κατά το ποσό που αφορά έκαστον, εφόσον αυτό μπορεί να προσδιοριστεί από τον έλεγχο, ή μερίζεται κατ' αναλογία των δηλωθέντων εισοδημάτων όταν τα εισοδήματα και των δυο συζύγων προέρχονται από επιχειρηματικές δραστηριότητες. Όταν ο ένας σύζυγος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία / συντάξεις, ο δε άλλος και από επιχειρηματική δραστηριότητα τότε η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βαρύνει τον/την σύζυγο που έχει και επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός και αν προσδιοριστεί διαφορετικά από τον έλεγχο. Η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, κατανέμεται στην φορολογική περίοδο που αφορά και στις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται. Αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του

άρθρου 48 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 ή στην παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά. Όταν η ελεγχόμενη φορολογική περίοδος περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη, η προσδιοριζόμενη φορολογητέα ύλη κατανέμεται ισομερώς μεταξύ των διαχειριστικών περιόδων ή φορολογικών ετών.».

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής αναφορικά με τις κάτωθι υπό κρίση πιστώσεις με Α/Α 2, 15, 16, 18 και 36:

A/A	Π.Ι.	Αριθμός Λογ/σμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό σε Ευρώ	ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ	Αιτιολογία ελεγχόμενου - Συνημμένα	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ
2			26/3/2013	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	200.000,00	..... ..... ..... .....	Μεταφορά χρημάτων από εταιρεία που αφορούν μερίσματα προηγ. ετών. Συν/να: Παραστ. Εμβάσματος	66.666,67
15			11/12/2013	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	59.507,10	..... ..... ..... .....	Μεταφορά από μονάδα τεχνητού νεφρού στον οικογενειακό λογ/σμό για τα μέλη της εταιρείας και Συν/να: Αποδ/κο εμβάσματος	19.835,70
16			11/12/2013	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	72.637,47	..... ..... ..... .....	Μεταφορά από μονάδα τεχνητού νεφρού στον οικογενειακό λογ/σμό για τα μέλη της εταιρείας και Συν/να: Αποδ/κο εμβάσματος	24.212,49
18			31/12/2013	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	10.000,00	..... ..... ..... .....	Μεταφορά από μονάδα τεχνητού νεφρού στον οικογενειακό λογ/σμό για τα μέλη της εταιρείας και Συν/να: Αποδ/κο εμβάσματος	3.333,33
ΣΥΝΟΛΟ 2013						342.144,57		114.048,19
36			3/12/2014	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	63.597,05	..... ..... ..... .....	Μεταφορά από μονάδα τεχνητού νεφρού στον οικογενειακό λογ/σμό για τα μέλη της εταιρείας και Συν/να: Αποδ/κο εμβάσματος	21.199,02
ΣΥΝΟΛΟ 2014						63.597,05		21.199,02

Επειδή, για τις ανωτέρω πιστώσεις ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα κρίθηκε από τον έλεγχο ότι τον αφορούν και καταλογίσθηκαν (επιμεριζόμενες στο 1/3) στον ίδιο ως πρωτογενείς καταθέσεις αγνώστου πηγής και αιτίας, αφού στο σύνολό τους αφορούν εισοδήματα των τέκνων του και που έχουν δηλωθεί και φορολογηθεί κανονικά στις ανάλογες φορολογικές χρήσεις και συγκεκριμένα αφορούν μερίσματα που έλαβαν το έτος 2009 από την εταιρεία περιορισμένης ευθύνης «.....», της οποίας κατά τις ελεγχόμενες φορολογικές χρήσεις, μέχρι και σήμερα είναι μοναδικοί μέτοχοι. Ο ίδιος από το έτος 2006 έχει εξέλθει από την ανωτέρω εταιρεία περιορισμένης ευθύνης και έκτοτε ουδεμία σχέση έχει με αυτή και ως εκ τούτου θα έπρεπε να εξαιρεθεί από το επιμερισμό των εν λόγω πιστώσεων, όπως ορθά ο έλεγχος εξαίρεσε την σύζυγό του.

Επειδή, από την αξιολόγηση των στοιχείων που προσκόμισε ο προσφεύγων προς επίρρωση των ισχυρισμών του προκύπτει ότι :

- ✓ ο ίδιος έχει αποχωρήσει από την εταιρεία από το 2006 (όπως προκύπτει από την υπ' αριθ./2006 συμβολαιογραφική πράξη της συμβολαιογράφου),
- ✓ η σύζυγός του έχει αποχωρήσει από την εταιρεία από το 2011 (όπως προκύπτει από την υπ' αριθ./2011 γονική παροχή εταιρικών μεριδίων ΕΠΕ της ανωτέρω συμβολαιογράφου),
- ✓ μέτοχοι της εταιρείας από το 2011 είναι τα τέκνα του και, (όπως προκύπτει από την υπ' αριθ./2011 γονική παροχή της Συμβολαιογράφου)
- ✓ δυνάμει του από στις 5/1/2010 και με αριθ./2010 Ειδικού Συμβολαιογραφικού Πληρεξουσίου της Συμβολαιογράφου, έχει ειδική και γενική πληρεξουσιότητα για την διαχείριση όλων των υποθέσεων των τέκνων του στην Ελληνική Επικράτεια,
- ✓ δυνάμει του με αρ. πρακτικό Νο 20 της 20ης/3/2010 της διαχείρισης της εταιρείας με την επωνυμία ".....", προκύπτει η διανομή μερισμάτων προς τα τέκνα του προσφεύγοντα (όπως προκύπτει από το ως άνω πρακτικό και από την παραδοχή του ελέγχου)

Επειδή, η φορολογική αρχή απέρριψε τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος, καθώς έκρινε ότι *«από τα προσκομιζόμενα στοιχεία προκύπτει ότι τα τέκνα του ελεγχόμενου έλαβαν μερίσματα για το έτος 2009. Δεν προκύπτει ωστόσο ότι η συγκεκριμένη κατάθεση (η οποία πραγματοποιείται ουσιαστικά 3 έτη αργότερα της διανομής των μερισμάτων, την 26-3-2013) αφορά τα συγκεκριμένα μερίσματα. Δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι τα συγκεκριμένα ποσά που μεταφέρονται από την εταιρεία «.....» αφορούν μερίσματα των τέκνων (από το 2009) και δη ποσά που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί του φόρου σύμφωνα με τις προϋποθέσεις του άρθρου 39 του ν. 4174/13. Το γεγονός ότι είναι γνωστή η προέλευση δεν συνιστά από μόνο του αιτιολόγηση της προσαύξησης, δεδομένου ότι δεν είναι γνωστή η πηγή*

(εισόδημα από ακίνητα, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από μισθούς κλπ) και η αιτία προέλευσης και το αν το ποσό έχει φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί του φόρου σύμφωνα με τις προαναφερόμενες προϋποθέσεις.»

Επειδή, ωστόσο σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, οδηγίες και νομολογικές κρίσεις, ο προσφεύγων υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του, ενώ η φορολογική αρχή προκειμένου να καταλογίσει εμπειριστατωμένα οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, αφενός σε περίπτωση κοινών λογαριασμών πρέπει να καταλογίσει **στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών και αφετέρου θα πρέπει να λάβει υπόψη ότι ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο και αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης.**

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 64 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, εν προκειμένω, λαμβάνοντας υπόψη τις σχετικές διατάξεις και οδηγίες, του ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, τα προσκομισθέντα στοιχεία και ειδικότερα λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά περιστατικά σχετικά με την σχέση των τέκνων του προσφεύγοντα με την εταιρεία «.....», καθώς και την φύση των υπό κρίση συναλλαγών, ήτοι, ότι αυτές, όπως άλλωστε αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο, αποτελούν μεταφορές ποσών διά εμβάσματος από τον με αρ. λογαριασμού λογαριασμό της ως άνω εταιρείας προς κοινούς λογαριασμούς με συν δικαιούχους τον προσφεύγοντα και την σύζυγό του (οι οποίοι δεν μετέχουν στην ως άνω εταιρεία) και τα δύο τέκνα του και (οι οποίοι συμμετέχουν στην ως άνω εταιρεία) κρίνεται βάσιμος ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι εσφαλμένα χαρακτηρίστηκαν αυτές ως δήθεν αναπαιτιολόγητες και πρωτογενείς καταθέσεις, άγνωστης προέλευσης, αφού ο ίδιος (ο οποίος φέρει και το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης των κατατεθέντων ποσών) υπέδειξε ότι είναι γνωστής προέλευσης (παραδοχή άλλωστε και του ελέγχου), και αναλογούν στο σύνολο τους στα τέκνα του, ενώ η φορολογική αρχή δεν αιτιολόγησε πλήρως και επαρκώς την διαφορετική αναλογία που τον βαρύνει η οποία σε κάθε περίπτωση είναι διαφορετική του ισόμερους επιμερισμού. Σε κάθε περίπτωση οι υπό κρίση συναλλαγές κρίνονται σύμφωνα με την ΠΟΛ.1175/2017 και αποτελούν αντικείμενο έτερου ελέγχου στο όνομα των τέκνων του προσφεύγοντα, και , που η φορολογική αρχή, εφαρμοζομένων των διατάξεων περί παραγραφής, δύναται να πραγματοποιήσει στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων της.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο αναφορικά με τις κάτωθι υπό κρίση συναλλαγές:

A/A	Π.Ι.	Αριθμός Λογ/σμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό σε Ευρώ	ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ	Αιτιολογία ελεγχόμενου - Συνημμένα	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ
11			29/08/2013	..... .....	5.500,00	..... ..... ..... .....	Μεταφορά μετρητών με επιταγή από στον προσωπικό λογ/σμό για εξυπηρέτηση προσωπικών οφειλών. Συν/να: Επιταγή και αποδεικτικό εμβάσματος	1.833,33

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η ανωτέρω πίστωση αποτελεί μέρισμα-ταμειακή διευκόλυνση το οποίο έλαβε από την εταιρεία «.....» για κάλυψη προσωπικών του αναγκών, έχει δε φορολογηθεί κανονικά τόσο ως κέρδος της συγκεκριμένης εταιρείας, όσο και ως μέρισμα, όταν αυτό λογιστικώς διανεμήθηκε το έτος 2015.

Επειδή, η φορολογική αρχή απέρριψε τον ισχυρισμό του καθώς έκρινε ότι: «Από τα προσκομιζόμενα στοιχεία (Σύσταση Μ.Ε.Π.Ε., Καταστατικό, ΦΕΚ, κλπ) προκύπτει ως μοναδικός μέτοχος ο ελεγχόμενος, γεγονός που ήταν ήδη γνωστό στον έλεγχο. Δεν προκύπτει ωστόσο, και δεν προσκομίστηκαν νέα στοιχεία για τη συγκεκριμένη κατάθεση ότι αποτελεί ταμειακή διευκόλυνση έναντι κερδών ως ισχυρίζεται ο ελεγχόμενος. Από μόνο του το γεγονός της προέλευσης του ποσού (από λογ/σμό της Ε.Π.Ε.) δε συνιστά δικαιολόγηση της προσαύξησης. Θα πρέπει να προσδιοριστεί και η πηγή (το είδος του εισοδήματος), η αιτία κατάθεσης και φυσικά αν το ποσό έχει φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί του φόρου σύμφωνα με τις προϋποθέσεις του άρθρου 39 του ν.4174/2013.».

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1175/2017** με θέμα: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» προβλέπονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα: «5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί. Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης »

Επειδή, εν προκειμένω από τα στοιχεία του φακέλου της ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτει ότι η υπό κρίση πίστωση προέρχεται από την εταιρεία «.....», της οποίας ο προσφεύγων είναι μοναδικός μέτοχος και σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη το ποσό της συναλλαγής είναι γνωστής προέλευσης και δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας. Σε κάθε

περίπτωση δε το εάν το ποσό αυτό συνιστά δάνειο, ταμειακή διευκόλυνση, αμοιβή κ.ο.κ. της εταιρείας προς τον προσφεύγοντα, αποτελεί αντικείμενο διαφορετικού ελέγχου τον οποίο η φορολογική αρχή, εφαρμοζομένων των διατάξεων περί παραγραφής, δύναται να πραγματοποιήσει στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων της.

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα κρίνεται βάσιμος και αποδεκτός και το ποσό των 1.833,33 €, πρέπει να εξαιρεθεί από την προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 § 3 του ν.2238/1994, για το έτος 2013. Περαιτέρω καθόσον το σύνολο της συναλλαγής αφορά τον ίδιο πρέπει το επιμεριζόμενο ποσό να εξαιρεθεί από τον καταλογισμό σε βάρος των τέκνων του.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, τα ποσά των 115.882,00 € για την χρήση 2013 και 21.199,02 € για την χρήση 2014 δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας για τον προσφεύγοντα και πρέπει να διαγραφούν. Περαιτέρω καθόσον οι ανωτέρω πιστώσεις, αφορούν στο σύνολο τους τα τέκνα του προσφεύγοντα και, πρέπει να επιμεριστούν ισόποσα στους ανωτέρω πραγματικούς δικαιούχους.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο αναφορικά με τις με αριθ. Α/Α 1, 3, 14, 17, 20, 30, 34, και 35 συναλλαγές

Επειδή, ως προς τις ανωτέρω πιστώσεις για τις οποίες ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αυτές αφορούν ποσά που αφενός δικαιολογούνται και καλύπτονται πλήρως από τις φορολογικές του δηλώσεις των περασμένων ετών, αφετέρου δε προέρχονται από προηγούμενες αναλήψεις οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές διατυπώνονται στην από 11/12/2019 έκθεση ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Επειδή, εν προκειμένω η προσαύξηση περιουσίας που αναλογεί στον προσφεύγοντα προσδιορίζεται, σύμφωνα με την παρούσα απόφαση, ως εξής:

ΧΡΗΣΗ 2013					
ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΟΥΝ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΤΟΥ ΑΡ. 48 § 3 ΤΟΥ Ν.2238/1994			ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΟΥΝ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΤΟΥ ΑΡ. 48 § 3 ΤΟΥ Ν.2238/1994		
		Ποσό που αναλογεί			Ποσό που αναλογεί
Δικαιούχοι	Σύνολο	στον προσφεύγοντα	Δικαιούχοι	Σύνολο	στον προσφεύγοντα
.....	3.000,00	3.000,00	.....	3.000,00	3.000,00
.....	1.000,00	1.000,00	..... .....	1.000,00	1.000,00

.....	350.014,57	116.671,52	..... ..... ..... .....	2.370,00	790,00
.....					
Γενικό σύνολο	354.014,57	120.671,52	Γενικό σύνολο	6.370,00	4.790,00

ΧΡΗΣΗ 2014					
ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΟΥΝ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΤΟΥ ΑΡ. 21 § 4 ΤΟΥ Ν.4172/2013			ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΟΥΝ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΤΟΥ ΑΡ. 21 § 4 ΤΟΥ Ν.4172/2013		
		Ποσό που αναλογεί			Ποσό που αναλογεί
Δικαιούχοι	Σύνολο	στον προσφεύγοντα	Δικαιούχοι	Σύνολο	στον προσφεύγοντα
.....	15.858,18	15.858,18	..... .....	15.858,18	15.858,18
.....	78.597,05	26.199,02	..... ..... ..... .....	15.000,00	5.000,00
.....					
Γενικό σύνολο	94.455,23	42.057,20	Γενικό σύνολο	30.858,18	20.858,18

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αρ. πρωτ./15-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό έτος 2014

	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου εισοδήματος	1.245,00 €
Πρόστιμο φόρου και τόκου (άρθρων 58 και 53 Ν.4174/2013)	778,87 €
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	143,67 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.167,54 €

ως η παρακάτω εκκαθάριση φόρου:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολογική ή υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Φορολογητέο Εισόδημα	40.344,39	41.624,39	161.015,91	41.624,39	45.134,39	41.624,39	4.790,00
Φόρος Κλίμακας	8.185,40	10.078,24	44.507,00	10.078,24	9.430,40	10.078,24	1.245,00
Μειώσεις από το φόρο	1.196,84	374,64	1.196,84	374,64	1.196,84	374,64	0,00
Πλέον: Επιβάρυνση Αποδείξεων	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Πλέον: Συμπληρωματικός φόρος	278,25	104,25	278,25	104,25	278,25	104,25	0,00
Φόρος που αναλογεί	7.266,81	9.807,85	43.588,41	9.807,85	8.511,81	9.807,85	1.245,00
Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.	4.852,88	4.512,89	4.852,88	4.512,89	4.852,88	4.512,89	0,00
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	2.413,93	5.294,96	38.735,53	5.294,96	3.658,93	5.294,96	1.245,00
Τέλη χαρτ/μου	242,25	104,25	242,25	104,25	242,25	104,25	0,00
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτ/μο	48,45	20,85	48,45	20,85	48,45	20,85	0,00
Πλέον: Προκαταβ. Επομ. έτους	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Σύνολο	2.704,63	5.420,06	39.026,23	5.420,06	3.949,63	5.420,06	1.245,00
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.	1.879,33	1.916,44	7.332,69	1.916,44	2.023,00	1.916,44	143,67
Μείον: Εισφορά παρακρατηθ.	579,74	120,59	579,74	120,59	579,74	120,59	0,00
Πλέον: Τέλος Επιτηδ/ματος κλπ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Σύνολο Εισφοράς & Τέλ.Επιτ	1.299,59	1.795,85	6.752,95	1.795,85	1.443,26	1.795,85	143,67
Πλέον: Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Πλέον ή Μείον: Συμφηφισμοί							0,00
Σύνολο	11.220,13		52.995,09		12.608,80		1.388,67
Πρόστιμα άρθρου 58 & τόκοι άρθρου 53 Ν.4174/2013			37.251,43		778,87		778,87
Γενικό Σύνολο	11.220,13		90.246,52		13.387,67		2.167,54

Φορολογικό έτος 2014

	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου εισοδήματος	6.883,20 €
Πρόστιμο φόρου (άρθρων 58)	3.441,60 €
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	625,74 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	10.950,54 €

ως η παρακάτω εκκαθάριση φόρου:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολογική υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	

Φορολογητέο Εισόδημα	59.020,86	58.693,66	101.078,06	58.693,66	79.879,04	58.693,66	20.858,18
Φόρος Κλίμακας	11.070,72	12.264,21	24.949,60	12.264,21	17.953,92	12.264,21	6.883,20
Μειώσεις από το φόρο	1.434,87	606,85	1.434,87	606,85	1.434,87	606,85	0,00
Πλέον: Επιβάρυνση Αποδείξεων	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Πλέον: Συμπληρωματικός φόρος							0,00
Φόρος που αναλογεί	9.635,85	11.657,36	23.514,73	11.657,36	16.519,05	11.657,36	6.883,20
Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.	7.232,42	7.995,11	7.232,42	7.995,11	7.232,42	7.995,11	0,00
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	2.403,43	3.662,25	16.282,31	3.662,25	9.286,63	3.662,25	6.883,20
Τέλη χαρτί/μου	257,00	117,00	257,00	117,00	257,00	117,00	0,00
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτί/μο	51,40	23,40	51,40	23,40	51,40	23,40	0,00
Πλέον: Προκαταβ.Επομ. έτους	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Σύνολο	2.711,83	3.802,65	16.590,71	3.802,65	9.595,03	3.802,65	6.883,20
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.	1.770,63	1.760,81	4.043,12	1.760,81	2.396,37	1.760,81	625,74
Μείον: Εισφορά παρακρατηθ.	445,40	172,92	445,40	172,92	445,40	172,92	0,00
Πλέον: Τέλος Επιτηδ/ματος κλπ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Σύνολο Εισφοράς & Τέλ.Επιτ	1.325,23	1.587,89	3.597,72	1.587,89	1.950,97	1.587,89	625,74
Πλέον: Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Πλέον ή Μείον: Συμψηφισμοί							0,00
Σύνολο	9.427,60		25.578,97		16.936,54		7.508,94
Πρόστιμα άρθρου 58			6.939,44		3.441,60		3.441,60
Γενικό Σύνολο	9.427,60		32.518,41		20.378,14		10.950,54

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.