



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη 09/04/2020

Αριθμός απόφασης: 633

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333254
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

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. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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 με ημερομηνία κατάθεσης ...**2019** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με **ΑΦΜ** ..., κατά της με αριθμό .../...**2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της **από ...2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... 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' αριθμ. **.../...2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, οικονομικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 5.944,65 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ύψους 6.010,04 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 11.954,69 €.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε ερειδόμενη στην από **.../2019** έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, για το οικονομικό έτος 2014, με βάση το άρθρο 48 παρ 3 του Ν. 2238/1994 και την ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/2017, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. **.../...2018** σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.

Από την εκτέλεση του ειδικού λογισμικού ελέγχου προσαύξησης περιουσίας και την επεξεργασία των ληφθέντων στοιχείων προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις (πιστώσεις), οι οποίες έχρηζαν περαιτέρω διερεύνησης καθώς δεν δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Αφού λήφθηκε υπόψη το με αριθ. πρωτ. **.../...2019** υπόμνημα του προσφεύγοντος με τα δικαιολογητικά και τις εξηγήσεις που παρείχε ανταποκρινόμενος στο υπ' αριθ. πρωτ. **.../...2019** Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 που του κοινοποιήθηκε με συνημμένο τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος, η φορολογούσα αρχή διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994, ως ακολούθως:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	Μείον: ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΘΗΚΑΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΠΟ ΑΓΝΩΣΤΗ ΠΗΓΗ
2014	479.424,86 €	410.832,79 €	68.592,07 €	68.592,07 €

Επιπροσθέτως, λόγω του ότι τα ως άνω ποσά κατατέθηκαν στον υπ' αριθ. ... κοινό λογαριασμό της Τράπεζας ..., στον οποίο ο προσφεύγων ήταν συνδικαιούχος και τα οποία ο έλεγχος δεν μπόρεσε να ταυτοποιήσει με τον πραγματικό δικαιούχο των εν λόγω πιστώσεων, τα καταλόγισε κατ' ισομοιρία στους τρεις συνδικαιούχους, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 και

4 του ν. 5638/1932, τις διατάξεις της παρ. 18 της ΠΟΛ. 1033/21-2-2013 και της παρ. 3 της ΠΟΛ. 1228/16-10-2014

Παράλληλα η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων:

- Δε δήλωσε στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2014, στον κωδικό 707 την αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης για λοιπές δευτερεύουσες κατοικίες ποσού 717,12 €.
- Δήλωσε ανακριβώς στην ως άνω δήλωση τα έσοδα από τόκους καταθέσεων. Στον κωδικό 667 «τόκοι καταθέσεων ημεδαπών τραπεζών» δήλωσε ποσό 5,99 €, αντί του ορθού 166,35 €.

Επιπροσθέτως η φορολογική αρχή απέρριψε δαπάνες ποσού 940,00 € για ιατροφαρμακευτική και νοσοκομειακή περίθαλψη δηλωθείσες στον κωδικό 051 της οικείας δήλωσης, λόγω μη προσκόμισης των σχετικών παραστατικών δαπανών.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../...**2019** ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- Εσφαλμένη εφαρμογή των άρθρων 48 παρ 3 του Ν. 2238/1994 και του άρθρου 21 παρ 4 του Ν. 4172/2013.

Με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1175/16-11-2017 διευκρινίστηκε για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, μεταξύ άλλων, ότι ο χαρακτηρισμός μίας πίστωσης σε λογαριασμό, στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος, ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. 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, δε συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης.

Το πόρισμα του ελέγχου ότι δεν προκύπτει αν τα ποσά των καταθέσεων στον υπ' αριθ. GR... λογαριασμό της Τράπεζας ..., προέρχονται από την επιχειρηματική δραστηριότητα της εταιρίας «...», στην οποία ο προσφεύγων συμμετέχει ως ετερόρρυθμο μέλος, ούτε αν φορολογήθηκαν με άλλες διατάξεις ή απαλλάχθηκαν από φόρο με ειδική διάταξη, καθώς και ότι δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να τεκμηριώνουν την προέλευση αυτών των χρημάτων και την αιτία απόκτησής τους, είναι ουσιαστικά εσφαλμένο και νομικά αβάσιμο. Ο υπ' αριθ. GR..., κοινός λογαριασμός, του προσφεύγοντος και των υπολοίπων μελών της Ετερόρρυθμης Εταιρείας (...), ήταν ο μόνος λογαριασμός, που εν τοις πράγμασι χρησιμοποιούνταν για την εξόφληση των υποχρεώσεων και την είσπραξη των αξιώσεων

της εταιρίας, καθώς ο λογαριασμός όψεως υπ' αριθ. ... που τηρούσε η ως άνω εταιρεία από τις ...2009 στην ... Τράπεζα, δεν χρησιμοποιούνταν για τις συναλλαγές της, όπως αποδεικνύεται από τις προσκομιζόμενες κινήσεις του λογαριασμού. Οι κατωτέρω εκτιθέμενες αναλυτικώς καταθέσεις πραγματοποιήθηκαν μέσω του υπ' αρ. GR... λογαριασμού από τους εταίρους για την εξυπηρέτηση-εξόφληση υποχρεώσεων της εταιρείας. Ειδικότερα:

1) Στις .../2013 κατατέθηκε στον κοινό λογαριασμό με καταθέτη τον προσφεύγοντα, ποσό 5.500,00€, προερχόμενο από το ταμείο της εταιρείας, (όπως προκύπτει από την συνυποβληθείσα καρτέλα με τις κινήσεις των πελατών της), για την εξόφληση υποχρεώσεων της προς τον προμηθευτή της, ..., (συνυποβάλλεται καρτέλα προμηθευτών και το καταθετήριο της Τράπεζας ...). Επίσης, την ίδια ημέρα, έγινε μεταφορά 3.500,00 €, σε λογαριασμό πίστωσης του, προς εξόφληση υποχρεώσεων της προς την προμηθεύτρια εταιρεία «...» (βλ. καρτέλα προμηθευτών).

2) Στις ...2013 κατατέθηκε στον κοινό λογαριασμό με καταθέτη τον ίδιο, ποσό 8.400,00€, προερχόμενο από το ταμείο της εταιρείας, (όπως προκύπτει από την καρτέλα πελατών της), για την εξόφληση υποχρεώσεων της προς την «...» (όπως προκύπτει από την καρτέλα προμηθευτών και το καταθετήριο της Τράπεζας ...). Επίσης, την ίδια ημέρα έγινε α) μεταφορά ποσού 950,00€ σε λογαριασμό πίστωσης της εταιρείας «...» (βλ. καταθετήριο) για εξόφληση ισόποσων χρηματικών υποχρεώσεων της προς την προμηθεύτρια εταιρεία, με την επωνυμία «...», (βλ. καρτέλα προμηθευτών), β) μεταφορά ποσού 1.300,00€ σε λογαριασμό πίστωσης του ... για εξόφληση ισόποσης χρηματικής υποχρέωσής της (βλ. καρτέλα προμηθευτών), γ) μεταφορά ποσού 612,00€ σε λογαριασμό πίστωσης της εταιρείας «...» για εξόφληση ισόποσης χρηματικής υποχρέωσης (βλ. καρτέλα προμηθευτών) και δ) μεταφορά ποσού 3.130,00€ σε λογαριασμό πίστωσης του προς εξόφληση ισόποσης χρηματικής υποχρέωσης (βλ. καρτέλα προμηθευτών).

3) Στις ...2013 κατατέθηκε στον κοινό λογαριασμό από τον εταίρο ..., ποσό 7.400,00€ προερχόμενο από το ταμείο της εταιρείας, (βλ. καρτέλα πελατών), για την εξόφληση υποχρεώσεων της εταιρείας προς τον προμηθευτή της ... (βλ. καρτέλα προμηθευτών και καταθετήριο).

4) Στις ...2013 κατατέθηκε στον κοινό λογαριασμό από τον εταίρο ..., ποσό 2.000,00€ προερχόμενο από το ταμείο της εταιρείας, (βλ. καρτέλα πελατών), για την εξόφληση υποχρεώσεων της εταιρείας προς τον προμηθευτή της ... (βλ. καρτέλα προμηθευτών και καταθετήριο). Επίσης, την ίδια ημέρα έγινε μεταφορά ποσού 3.500,00€ σε λογαριασμό πίστωσης του ... (βλ. καρτέλα προμηθευτών και καταθετήριο).

5) Στις ...2013 κατατέθηκε στον κοινό λογαριασμό από τον ..., ποσό 11.000,00€ προερχόμενο από το ταμείο της εταιρείας, (βλ. καρτέλα πελατών), για την εξόφληση υποχρεώσεων της προς τον προμηθευτή της ... (βλ. καρτέλα προμηθευτών και

καταθετήριο). Επίσης, από τον ως άνω λογαριασμό έγινε και μεταφορά ποσού 5.000,00€ σε λογαριασμό πίστωσης του ... (βλ. καρτέλα προμηθευτών και καταθετήρια).

6) Στις ...**2013** κατατέθηκε στον κοινό λογαριασμό από τον ... ποσό 11.000,00€, προερχόμενο από το ταμείο της εταιρείας, (βλ. καρτέλα πελατών), για την εξόφληση υποχρεώσεων της προς πέντε προμηθευτές της, ήτοι τον ..., την εταιρεία «...», την εταιρεία «...», την εταιρεία «...», και τον ... (βλ. καρτέλα προμηθευτών και καταθετήρια).

7) Στις ...**2013** κατατέθηκε στον κοινό λογαριασμό από τον ... ποσό 5.000,00€, προερχόμενο από το ταμείο της εταιρείας, (βλ. καρτέλα πελατών), για την εξόφληση υποχρεώσεων της, συγκεκριμένα για να εκδοθεί τραπεζική επιταγή 4.250,00€ σε διαταγή του διευθυντή του τελωνείου Λάρισας, προκειμένου να αποπληρωθούν οι υποχρεώσεις για την αγορά ενός φορτηγού τύπου DAF (βλ. επιταγή και καταθετήριο).

8) Στις ...**2013** κατατέθηκε στον κοινό λογαριασμό από τον ... ποσό 5.400,00€, προερχόμενο από το ταμείο της εταιρείας, (βλ. καρτέλα πελατών), για την εξόφληση υποχρεώσεων της προς τους προμηθευτές της, ... και την εταιρεία, «...» (βλ. καρτέλα προμηθευτών και καταθετήρια).

9) Στις ...**2013** κατατέθηκε στον κοινό λογαριασμό από τον ... ποσό 5.000,00€, προερχόμενο από το ταμείο της εταιρείας, (βλ. καρτέλα πελατών), για την εξόφληση υποχρεώσεων της προς τους προμηθευτές της, ... και την εταιρεία «...». Επίσης την ίδια ημέρα πραγματοποιήθηκε και μεταφορά ποσού 3.300,00 € σε λογαριασμό πίστωσης του ..., για την εξόφληση ισόποσων υποχρεώσεων της εταιρείας προς την εταιρεία «...» (βλ. καρτέλα προμηθευτών και καταθετήρια).

10) Στις ...**2013** κατατέθηκε στον κοινό λογαριασμό από τον ... ποσό 5.000,00€, προερχόμενο από το ταμείο της εταιρείας, (βλ. καρτέλα πελατών), προκειμένου να υπάρχει διαθέσιμο υπόλοιπο για την εξόφληση υποχρεώσεων της εταιρείας.

11) Στις ...**2013** κατατέθηκε στον κοινό λογαριασμό από τον ... ποσό 7.000,00€, προερχόμενο από το ταμείο της εταιρείας, (βλ. καρτέλα πελατών), προκειμένου να υπάρχει διαθέσιμο υπόλοιπο για την εξόφληση υποχρεώσεων της εταιρείας. Βάσει των ανωτέρω, οι επίμαχες πιστώσεις στον υπ' αριθ. GR4... κοινό λογαριασμό, από τον οποίο εξυπηρετούνται, όλες οι υποχρεώσεις και οι αξιώσεις της εταιρείας «...», δεν συνιστούν αδικαιολόγητες προσαυξήσεις της περιουσίας του, όπως παράνομα και εσφαλμένα διατείνονται τα ελεγκτικά όργανα, αλλά αποδεικνύεται πλήρως η αιτία και η προέλευσή τους από το ταμείο της ως άνω εταιρείας.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: *«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών*

δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « **Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν** σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/94 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. ... 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ...Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή....»,

Επειδή με την **παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994**, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, ορίζεται ότι: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' και Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 εισάγεται μια διαδικαστική ρύθμιση, ή μάλλον διευκρινίζεται απερίφραστα και κατηγορηματικά ένα διαδικαστικό θέμα σχετικά με το βάρος απόδειξης σε αυτές τις περιπτώσεις. Έχει ήδη κριθεί και νομολογιακά, ότι η επίμαχη διάταξη δε χαρακτηρίζει ως εισόδημα προσαύξηση που δε φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά

του εισοδήματος, αλλά απλώς κατανέμει το βάρος απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογούμενου, της πρώτης περιοριζόμενης στην εξακρίβωση της περιουσιακής προσαύξησης και του δεύτερου βαρυνόμενου με την απόδειξη της φορολόγησης ή της νόμιμης απαλλαγής από το φόρο ή της μη υπαγωγής σε φόρο των χρηματικών ποσών που τη δημιούργησαν (ΔΕΦΑΘ 3983/2015).

Επειδή, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ.1095/29-04-2011** με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010», ορίζεται ότι: «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, με την **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «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. 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. [...] 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 περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται 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 [...]

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**. 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. [...]

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 ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη 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 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, 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.».

Επειδή περαιτέρω, με το **άρθρο 62 του Ν.4170/2013** θεσπίστηκε «Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» των πιστωτικών ιδρυμάτων και των ιδρυμάτων πληρωμών που λειτουργούν στην Ελλάδα, προκειμένου να διευκολυνθεί η διαβίβαση, αφενός, των αιτημάτων παροχής πληροφοριών των αρμόδιων ελεγκτικών υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και, αφετέρου, των απαντήσεων των εν λόγω ιδρυμάτων σε τέτοια αιτήματα. Παράλληλα, λειτουργεί ήδη (από το 2017) στις ελεγκτικές υπηρεσίες της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων το Ειδικό Λογισμικό Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, το οποίο έχει καταστήσει ταχύτερη και πιο αξιόπιστη και αποτελεσματική τη διασταύρωση των στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με τα δεδομένα των (ταυτοποιούμενων, ως προς το είδος τους, βάσει ειδικού ενιαίου κωδικολογίου) κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογούμενων.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, προκειμένου να συγκεντρωθούν στοιχεία για το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ 3 του άρθρου 15 του Ν.4174/2013 και της υπ' αριθμ. πρωτ. Δ6 Α1036672 ΕΞ 2014/25.02.2014 Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε., όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, υποβλήθηκε από την ελέγχουσα φορολογική αρχή αίτημα για άρση του τραπεζικού απορρήτου μέσω του «Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» του άρθρου 62 του Ν.4170/2013.

Επειδή από τη φορολογική αρχή επιδόθηκε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθ. πρωτ. .../...2019 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013, με το οποίο του ζητήθηκε η παροχή διευκρινήσεων, για τα ποσά που χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως πρωτογενείς καταθέσεις, ήτοι να γνωστοποιήσει την πηγή και την αιτία προέλευσής τους και συγκεκριμένα για τις πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν στον υπ' αριθ. GR... κοινό καταθετικό λογαριασμό της Τράπεζας ..., στον οποίο δικαιούχος είναι ο ... και συνδικαιούχοι ο ... και ο προσφεύγων.

Ανταποκρινόμενος ο προσφεύγων στο ως άνω αίτημα, κατέθεσε τα με αρ. πρωτ. .../...2019 και .../...2019 υπομνήματα του, με τα οποία εξέθεσε τις απόψεις του και προέβη στην αιτιολόγηση των καταθέσεων. Συγκεκριμένα, για το υπό κρίση έτος, ο προσφεύγων αιτιολόγησε, σαράντα δύο (42) πιστώσεις συνολικού ποσού 410.832,79 €, από τις εξήντα τρεις (63) συνολικού ποσού 479.424,86 €, που του ζητήθηκαν, ως πιστώσεις (μετρητών και επιταγών) πελατών, της ετερόρρυθμης εταιρίας «...», μέλη της οποίας είναι οι τρεις συνδικαιούχοι του προαναφερθέντος λογαριασμού, (συγκεκριμένα ο προσφεύγων συμμετέχει στην εν λόγω εταιρία ως ετερόρρυθμο μέλος με ποσοστό συμμετοχής 33,33%), κατά συνέπεια ακαθάριστα έσοδα της ως άνω επιχείρησης και επομένως ποσά «γνωστής» προέλευσης και αιτίας.

Αντιθέτως από τη φορολογική αρχή δεν αναγνωρίστηκαν, μεταξύ άλλων και οι ακόλουθες ένδεκα (11) πιστώσεις, που αφορούν σε καταθέσεις του προσφεύγοντος και των ... και ...:

A/A	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΤΑΘΕΤΗ	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΥ	ΠΟΣΟ €
1	05/02/2013	...	... Α.	5.550,00
2	04/03/2013	...	... Α	8.400,00
3	11/03/2013	...	... Α	7.400,00
4	21/03/2013	...	... Α	2.000,00
5	08/04/2013	...	... Α	11.000,00
6	08/05/2013	...	... Α	1.910,00
7	24/05/2013	...	... Α	5.000,00
8	03/06/2013	...	... Α	5.400,00
9	04/06/2013	...	... Α	5.000,00
10	15/07/2013	...	... Α	5.000,00
11	26/08/2013	...	... Α	7.000,00
ΣΥΝΟΛΟ				63.660,00

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι ως άνω εμφανιζόμενες ένδεκα (11) πιστώσεις στον υπ' αριθ. GR.. ... κοινό λογαριασμό της Τράπεζας ..., προέρχονται από έσοδα της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «...», τα οποία κατατέθηκαν είτε από τον ίδιο είτε από τα δύο άλλα μέλη της, για την πλήρωση οικονομικών υποχρεώσεων της, προς τους προμηθευτές της.

Επειδή, εν προκειμένω, από τα συνυποβληθέντα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή στοιχεία (καταθετήρια-αναλυτικές καρτέλες πελατών-προμηθευτών), δεν προκύπτει εάν τα ποσά των συγκεκριμένων καταθέσεων προέρχονται από έσοδα της ετερόρρυθμης εταιρίας «...», της οποίας ο προσφεύγων είναι ετερόρρυθμο μέλος, καθόσον δεν αποδεικνύεται η προέλευση των καταθέσεων αυτών, ήτοι το ταμείο της εν λόγω εταιρείας, ως προϊόν συναλλαγών της.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο ούτε συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αντίγραφα των τιμολογίων πώλησης που εξέδωσε η εταιρία προς τους

πελάτες της, ή αντίγραφα των τιμολογίων που έλαβε από τους προμηθευτές της, ούτε αντίγραφο του λογαριασμού 38 «Χρηματικά Διαθέσιμα» της ετερόρρυθμης εταιρίας «...», (που τηρεί διπλογραφικά βιβλία), ώστε να προκύπτει ότι τα χρήματα που κατατέθηκαν, οφείλονταν (βάσει φορολογικών στοιχείων) και προέρχονταν από το ταμείο της.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος δεν αποδεικνύεται και απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από ...**2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ** ...

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

Υπ' αριθμ. .../...**2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014

Εισοδήματα 01/01/2013– 31/12/2013	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	5.944,65
Πρόστιμο αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 Ν. 4174/2013	6.010,04
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.954,69 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.