



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 30-09-2020

Αριθμός Απόφασης: 1518

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την Α 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α'75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως την 30-09-2020.

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του - **Α.Φ.Μ., κάτοικου επί της οδού, κατά της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.**

6. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του - **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα από τη **Δ.Ο.Υ.**, για τη διαχειριστική περίοδο **01/01/2013 – 31/12/2013** (Οικονομικό Έτος 2014), δυνάμει της με αριθμό εντολής ελέγχου, συντάχθηκε η από Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος. Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης Έκθεσης Ελέγχου ήταν η έκδοση της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, με την οποία καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα συνολικό ποσό ύψους **31.053,23 ΕΥΡΩ**, (**14.691,80 ΕΥΡΩ** Κύριος Φόρος + **15.067,91 ΕΥΡΩ** Πρόσθετος Φόρος / Προσ. Ανακρίβειας + **1.293,52 ΕΥΡΩ** Εισφορά Αλληλεγγύης). Η διαφορά φορολογητέου εισοδήματος οφείλεται στο γεγονός ότι από τον έλεγχο κοινών τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος με τρίτους προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις ύψους **99.880,00 ΕΥΡΩ** (από τις οποίες καταθέσεις ύψους **55.126,67 ΕΥΡΩ** αφορούν τον προσφεύγοντα, **11.500,00 ΕΥΡΩ** τη σύζυγο του, **16.626,67 ΕΥΡΩ** τον και **16.626,67 ΕΥΡΩ** τον), για τις οποίες ο έλεγχος δεν μπόρεσε να θεμελιώσει την προέλευση τους, με αποτέλεσμα να καταλογιστούν ως διαφορά εισοδήματος από προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 (σχετ. ΠΟΛ.1095/29-04-2011). Η εικόνα των λογ/σμών παρουσιάζεται παρακάτω:

Τράπεζα	Αρ. Λογ.	Ημ/νία	Περ. Κωδικού Συν/γής	Ποσό πρωτ. κατ/σης
.....		/13	Κατάθεση	5.000,00
.....		/13	Κατάθεση	3.800,00
.....		/13	Κατάθεση	25.000,00
.....		/13	Κατάθεση	2.080,00
.....		/13	Κατάθεση Επιταγών	23.000,00
.....		/13	Συμ/στική Εγγραφή	5.000,00
.....		/13	Κατάθεση Επιταγών	22.000,00

.....		/13	Κατάθεση	14.000,00
			Σύνολο	99.880,00

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/..... ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη, για τους παρακάτω λόγους:

- 1) Ο έλεγχος με την έκθεση ελέγχου και τον οριστικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος εσφαλμένα προσδιόρισε το ποσό των 50.000,00 ΕΥΡΩ σαν αγνώστου πηγής και ως τέτοιο προχώρησε σε προσαύξηση περιουσίας (15.500,00 ΕΥΡΩ στην προσφεύγουσα και 38.500,00 ΕΥΡΩ στο σύζυγο της), παραβλέποντας τη δήλωση της οπισθογράφου, για την οποία εκδόθηκαν οι υπό εξέταση επιταγές, ότι οι επιταγές εισπράχθηκαν από το σύζυγο της προσφεύγουσας με σκοπό τη διευκόλυνση της λόγω προβλημάτων που είχε με την τράπεζα.
- 2) Ο έλεγχος με την έκθεση ελέγχου και τον οριστικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος εσφαλμένα προσδιόρισε το ποσό των 49.880,00 ΕΥΡΩ σαν αγνώστου πηγής και ως τέτοιο προχώρησε σε προσαύξηση περιουσίας (16.626,67 ΕΥΡΩ στον προσφεύγοντα και από 16.626,67 ΕΥΡΩ στον και συνδικαιούχους του τραπεζικού λογαριασμού GR.....) με το εσφαλμένο επιχείρημα ότι το ανωτέρω ποσό δεν αιτιολογήθηκε επαρκώς και δε θεμελιώνεται η προέλευση των χρημάτων, ενώ το συνολικό ποσό των 10.880,00 ΕΥΡΩ (5.000,00 + 3.880,00 + 2,080,00) οφείλεται σε επιστροφή χρημάτων που είχαν δοθεί από τον προσφεύγοντα σε τρίτους με σκοπό τη διευκόλυνση τους, λόγω προβλημάτων που είχαν με την τράπεζα εκείνη την εποχή. Η κατάθεση ύψους 25.000,00 προέρχεται από τον υιό του που είναι συνδικαιούχος του λογαριασμού. Η κατάθεση ύψους 14.000,00 ΕΥΡΩ της/2013 προέρχεται από αναλήψεις στις 09/12/2013 και 19/12/2013 από τον τραπεζικό του λογαριασμό GR.....
- 3) Όπως προκύπτει από το αντίγραφο του υπό εξέταση τραπεζικού λογαριασμού (GR.....) που τηρεί ο προσφεύγων με τη σύζυγο του η διαφορά υπολοίπου 01/01/2013 – 31/12/2013 είναι 9.059,67 ΕΥΡΩ. Όπως προκύπτει από το αντίγραφο του υπό εξέταση τραπεζικού λογαριασμού (GR.....) που τηρεί ο προσφεύγων με τα παιδιά του η διαφορά υπολοίπου 01/01/2013 – 31/12/2013 είναι -22.900,65 ΕΥΡΩ. Συνεπώς δεν υπάρχει καμία προσαύξηση περιουσίας από καταθέσεις.

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, στην παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994 (όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 30-09-2010), ορίζεται ότι: «3.Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1095/29-04-2011 διευκρινίζεται 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 ελευθερίων 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. 6. ... Κατά τον ίδιο τρόπο το καθαρό γεωργικό εισόδημα, στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας, προσδιορίζεται με αντικειμενική μέθοδο, οπότε είναι πολύ πιθανό το πραγματικό εισόδημα να είναι μεγαλύτερο από το αντικειμενικό - δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι, σε όσες από τις παραπάνω περιπτώσεις τηρούνται βιβλία του ΚΒΣ, από τα οποία προκύπτουν λογιστικά κέρδη, αλλά οι υπόψη επιχειρήσεις / ελεύθεροι επαγγελματίες φορολογούνται όχι με αυτά, αλλά είτε με τεκμαρτά ποσά, είτε με κατ' αποκοπή φόρο, τότε για την κάλυψη της προσαύξησης της περιουσίας, θα λαμβάνονται υπόψη αυτά τα λογιστικά κέρδη εφόσον είναι μεγαλύτερα των τεκμαρτών. 7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται. 8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1175/16-11-2017 διευκρινίζεται ότι: «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..... 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. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016).....».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω ο προσδιορισμός της προσαύξησης περιουσίας δε διενεργείται με τη σύγκριση του αρχικού υπόλοιπου ενός λογαριασμού με το τελικό υπόλοιπο, σε μία χρονική περίοδο, αλλά με τον εντοπισμό πρωτογενών καταθέσεων για τις οποίες ο έλεγχος δεν μπορεί να θεμελιώσει την προέλευση τους.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι για τις πρωτογενείς καταθέσεις ύψους **50.000,00 ΕΥΡΩ** που εμφανίζονται σε κοινό λογαριασμό του προσφεύγοντος και της συζύγου του, ο έλεγχος δεν μπορεί να θεμελιώσει την προέλευση τους δεν είναι αυθαίρετος αλλά τεκμηριώνεται πλήρως στην ενότητα **«4.2 ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ»** της σχετικής από/2019 Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, στην οποία αναφέρονται όλα τα στοιχεία που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος, προκειμένου να καταλήξει στο πόρισμα του.

Πιο αναλυτικά για τις υπό εξέταση συναλλαγές διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

α) Το ποσό των **23.000,00€/.....-2013** της τραπεζικής κίνησης με **REC ID**, με **Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης, ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ**, αφορά την υπ' αρ. επιταγή με **δικαιούχο την** και εκδότη την επιχείρηση με **Α.Φ.Μ.**. Η επιταγή έχει πρώτη οπισθογράφηση της δικαιούχου και δεύτερη οπισθογράφηση της και σύμφωνα με το αντίγραφο γραμματίου εισπράξεως της (**α/α**) η κατάθεση έγινε από την στον **κοινό λογαριασμό με αρ. του προσφεύγοντος και της συζύγου του**

β) Το ποσό των **5.000,00€/.....-2013** της τραπεζικής κίνησης με **REC ID**, με **Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης, ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ**, αφορά την υπ' αρ. επιταγή ποσού 25.000,00€, με **δικαιούχο την** και εκδότη την επιχείρηση με **Α.Φ.Μ.**. Η επιταγή έχει πρώτη οπισθογράφηση της δικαιούχου και δεύτερη οπισθογράφηση του (του προσφεύγοντος). Σύμφωνα με το αντίγραφο του γραμματίου εισπράξεως της (**α/α**) η **κατάθεση των 5.000,00€ έγινε με εντολέα συναλλαγής τον** στον κοινό λογαριασμό με αρ. του ίδιου και της συζύγου του (το υπόλοιπο ποσό εισπράχθηκε μετρητοίς).

γ) Το ποσό των **22.000,00€/.....-2013** της τραπεζικής κίνησης με **REC ID**, με **Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης, ΚΑΤΑΘΕΣΗ**, αφορά την υπ' αρ. επιταγή ποσού **22.448,50€**, με **δικαιούχο την** και εκδότη την επιχείρηση με **Α.Φ.Μ.**. Η επιταγή έχει πρώτη οπισθογράφηση της δικαιούχου και δεύτερη οπισθογράφηση της και σύμφωνα με το αντίγραφο γραμματίου εισπράξεως της (**α/α**) η κατάθεση έγινε από την στον κοινό λογαριασμό με αρ. της προσφεύγουσας και του συζύγου της με **εντολέα συναλλαγής τον** στον κοινό λογαριασμό με αρ. του ίδιου και της συζύγου του (το υπόλοιπο ποσό εισπράχθηκε μετρητοίς).

Σύμφωνα με την υπεύθυνη δήλωση της, δικαιούχου των υπ' αρ., και επιταγών ο εισέπραττε τις επιταγές για λογαριασμό της και σύμφωνα με την υπεύθυνη δήλωση της προσκόμισε επιταγές στην τράπεζα κατ' εντολή του

Από την επεξεργασία μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξης Περιουσίας δεν προέκυψαν αντίστοιχες αναλήψεις στις παραπάνω ημερομηνίες στους λογαριασμούς του προσφεύγοντος.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η κατάθεση χρημάτων στο λογαριασμό του προσφεύγοντος, καθώς αφενός ο προσφεύγων δεν είχε εμπορικές συναλλαγές με την και αφετέρου δεν αποδείχθηκε ότι τα χρήματα αυτά επιστράφηκαν σε αυτή ή έστω πληρώθηκαν μέσω τραπεζικού λογαριασμού του προσφεύγοντος δαπάνες της, έτσι ώστε να μπορεί να ληφθεί υπόψη ο ισχυρισμός ότι τα χρήματα αυτά κατατέθηκαν στον υπό εξέταση λογαριασμό για διευκόλυνση της που είχε, κατά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος, προβλήματα με την τράπεζα.

Επειδή, από τις προαναφερόμενες τρεις καταθέσεις οι δύο τελευταίες, σύμφωνα με τα παραστατικά της τράπεζας, διενεργήθηκαν στον κοινό λογαριασμό του προσφεύγοντος και της συζύγου του, με εντολή του πρώτου, ο έλεγχος ορθώς θεώρησε ότι αφορούν τον ίδιο (ήτοι ποσό **27.000,00ΕΥΡΩ**), ενώ λόγω του ότι η πρώτη κατάθεση, ύψους **23.000,00 ΕΥΡΩ**, διενεργήθηκε χωρίς να καταγραφεί εντολέας ορθώς ο έλεγχος θεώρησε ότι αφορά εξ ημισείας τον προσφεύγοντα και τη σύζυγο του, ήτοι **11.500,00 ΕΥΡΩ** έκαστος.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι συνολικές καταθέσεις ύψους 10.880,00 ΕΥΡΩ (5.000,00 + 3.800,00 + 2,080,00) στον τραπεζικό λογαριασμό (GR.....) οφείλονται σε επιστροφή χρημάτων που είχαν δοθεί από τον προσφεύγοντα σε τρίτους με σκοπό τη διευκόλυνση τους, λόγω προβλημάτων που είχαν με την τράπεζα εκείνη την εποχή δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός διότι όπως αναγράφεται και στη σχετική έκθεση ελέγχου ο προσφεύγων δεν προσκόμισε δικαιολογητικά έγγραφα περί δανεισμού και συνεπώς ορθώς ο έλεγχος θεώρησε τα κρινόμενα ποσά ως προσαύξηση περιουσίας, καθώς ακόμα και στις περιπτώσεις που ήταν γνωστή η πηγή δεν αποδείχθηκε η αιτία αυτών. Λόγω του ότι ο προαναφερόμενος λογαριασμός είναι κοινός του προσφεύγοντος και των δύο παιδιών του, η προσαύξηση περιουσίας που καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα για τη συναλλαγή αυτή, ήταν ίση με το ένα τρίτο του ποσού που κατατέθηκε, ήτοι **3.626,67 ΕΥΡΩ**.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η κατάθεση ύψους 14.000,00 ΕΥΡΩ στον τραπεζικό λογαριασμό (GR.....) προέρχεται από αναλήψεις στις/2013 και/2013 από τον τραπεζικό του λογαριασμό GR..... δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός καθώς δεν προσκόμισε το καταθετήριο στο οποίο να αναφέρεται ότι η που έκανε την κατάθεση ενεργούσε κατά εντολή του. Συνεπώς ορθώς ο έλεγχος θεώρησε την πηγή των χρημάτων αυτών άγνωστη. Λόγω του ότι ο προαναφερόμενος λογαριασμός είναι κοινός του προσφεύγοντος και των δύο

παιδιών του, η προσαύξηση περιουσίας που καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα για τη συναλλαγή αυτή, ήταν ίση με το ένα τρίτο του ποσού που κατατέθηκε, ήτοι **4.666,67 ΕΥΡΩ**.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η κατάθεση ύψους **25.000,00 ΕΥΡΩ** προέρχεται από υιό του που είναι συνδικαιούχος του λογαριασμού μπορεί να γίνει αποδεκτός, καθώς ο προσφεύγων προσκόμισε με την ενδικοφανή προσφυγή του και αντίγραφο του καταθετηρίου από το οποίο προκύπτει ότι η κατάθεση έγινε από τη κατά εντολή του του Συνεπώς η προσαύξηση περιουσίας που καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα για τη συναλλαγή αυτή, ήτοι κατά **8.333,33 ΕΥΡΩ**, θα πρέπει να αφαιρεθεί. Η δε συνολική προσαύξηση περιουσίας διαμορφώνεται στα **46.793,34 ΕΥΡΩ** ($38.500,00 + 24.880,00 \cdot 1/3$).

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής του - **Α.Φ.Μ.** και την τροποποίηση της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013

Ανάλυση	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα ατομικό και τέκνων	7.480,79	62.607,46	54.274,13	46.793,34
Φορολογητέο εισόδημα συζύγου	31.272,87	31.272,87	31.272,87	0,00
Φόρος	6.519,11	21.210,91	18.685,38	12.166,27
Φόρος που προκαταβλήθηκε το προηγούμενο έτος	18.867,59	18.867,59	18.867,59	0,00
Υπόλοιπο φόρου	-12.348,48	2.343,32	-182,21	12.166,27
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας / μη υποβολής		15.067,91	12.477,73	12.477,73
Προκαταβολή φόρου επόμενου έτους	3.585,52	3.585,52	3.585,52	0,00

Εισφορά Αλληλεγγύης	625,49	1.919,01	1.669,01	1.043,52
Διαφορά συμψηφισμού	-63,17	-63,17	-63,17	0,00
Ποσό για καταβολή		22.852,59	17.486,88	17.486,88
Ποσό για επιστροφή	-8.200,64	0,00	0,00	8.200,64
Συνολικό ποσό για καταβολή		31.053,23	25.687,52	25.687,52

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

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.