



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 26/06/2019

Αριθμός απόφασης: 2103

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 ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 01/03/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αριθ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, οικονομικού έτους 2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, οικονομικού έτους 2014 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 28/12/2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 01/03/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, κατοίκου, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο

εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, οικονομικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 21.274,25€, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 19.955,25€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.026,12€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 43.255,62€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε βάσει των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος δυνάμει της/29-10-2018 εντολής της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, τα οποία αναγράφονται στην από 28/12/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος βάσει των διατάξεων του Ν 2238/1994 και του Ν 4174/2013 της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις τραπεζικές κινήσεις του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου (Προσαύξεσης Περιουσίας), σε συνδυασμό με τα δηλωθέντα εισοδήματα, όπως αναγράφονται στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος, τα υποβληθέντα υπομνήματά του και προσκομισθέντα στοιχεία, διαπίστωσε ότι υφίστανται πιστωτικές κινήσεις – χρηματικές καταθέσεις, οι οποίες έχοντας συσχετιστεί με τα δηλωθέντα και φορολογηθέντα εισοδήματα ή τα νομίμως απαλλασσόμενα, δε δικαιολογούνται καθότι δεν αποδεικνύεται η πηγή, η αιτία προέλευσης και η ροή αυτών των χρηματικών ποσών και οι οποίες αποτελούν εισόδημα αγνώστου πηγής και αιτίας προέλευσης.

Οι κινήσεις που δε δικαιολογούνται και συνιστούν καταθέσεις αγνώστου προελεύσεως, ήτοι προσαύξηση περιουσίας, για τα οικονομικά έτη 2013-2015 είναι οι κατωτέρω:

Οικ. Έτος 2013	Οικ. Έτος 2014	Οικ. Έτος 2015
€ 2.155,03	€ 50.653,00	2.500,00+625,00 = € 3.125,00
Σύνολο: 55.933,03		

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

Τυχάνει φυσικό πρόσωπο με γαλλική υπηκοότητα και κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις (01.01.2011-31.12.2014), εργάστηκε ως μισθωτός (Διευθύνων Σύμβουλος) στην Ελλάδα ενώ συμμετείχε σε πλήθος Διοικητικών Συμβουλίων εταιρειών υπό την ιδιότητα του Προέδρου, του Αντιπροέδρου ή του Μέλους του Διοικητικού Συμβουλίου.

Κατά την παραμονή του στην Ελλάδα και ως φορολογικός κάτοικος αυτής, άνηκε μέχρι και τη χρήση 2014 στη Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, ενώ από το 2015 ανήκει στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού καθώς προέβη σε μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας από την Ελλάδα στη Γαλλία, λόγω του επαναπατρισμού του στη Γαλλία.

Ο Έλεγχος χαρακτηρίζει ως εισόδημα αγνώστου προελεύσεως την πίστωση του λογαριασμού του ποσού € 50.653 (REC ID 1721) με την αιτιολογία ότι δεν αποδεικνύεται η ροή του εν λόγω ποσού.

1. Η Μεταφορά χρηματικού ποσού μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών του φορολογουμένου δε συνιστά αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας.

Η εν λόγω πίστωση ποσού € 50.653,00 αποτελεί μεταφορά χρημάτων από τον προσωπικό του λογαριασμό με IBAN της στον, επίσης, προσωπικό του λογαριασμό με IBAN της (πλέον λογαριασμός Τράπεζας), όπως αποδεικνύεται από το σχετικό της **[ΣΧΕΤΙΚΟ 1]**. Τα ανωτέρω άλλωστε γίνονται δεκτά και από τον ίδιο τον Έλεγχο, όπως αυτό προκύπτει από την συμπροσβαλλόμενη με την παρούσα Έκθεση Ελέγχου.

Τούτων δοθέντων, εφόσον η πηγή της εν λόγω πίστωσης ποσού € 50.653,00 είναι εμφανής και αποτελεί μεταφορά χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό που διατηρεί στην αλλοδαπή σε προσωπικό τραπεζικό λογαριασμό του σε ημεδαπό πιστωτικό ίδρυμα (εισερχόμενο έμβασμα), δεν μπορεί αυτή να χαρακτηριστεί από τη φορολογική αρχή ως πρωτογενής κατάθεση που προσαυξάνει αδικαιολόγητα την περιουσία του ενώ σε καμία περίπτωση η ελεγχόμενη πίστωση δε συγκεντρώνει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος για να φορολογηθεί ως εισόδημα.

2. Παραγραφή της ελεγχόμενης πίστωσης καθώς ο χρόνος σχηματισμού του ελεγχόμενου εμβάσματος ανάγεται σε παραγεγραμμένη χρήση (2009).

Ο αλλοδαπός τραπεζικός λογαριασμός με IBAN στην ελληνικών συμφερόντων αλλοδαπή τράπεζα ανοίχτηκε το έτος 2009 με μόνο δικαιούχο τον ίδιο. Στις 23.07.2009, μετέφερε από τον ημεδαπό τραπεζικό λογαριασμό του στην με IBAN (πλέον) στον αλλοδαπό λογαριασμό μου της με IBAN το ποσό των € 252.270,00 **[ΣΧΕΤΙΚΟ 2]**, λόγω έντονης φημολογίας περί των προβλημάτων που αντιμετώπιζε το ελληνικό τραπεζικό σύστημα.

Στις 19.09.2013, μέρος του αρχικού εξερχόμενου εμβάσματος (€ 252.270,00) προς τον ρουμανικό τραπεζικό λογαριασμό και συγκεκριμένα ποσό € 50.653,00 εμβάστηκε από τον υπ' αριθ. ρουμανικό λογαριασμό της στον ημεδαπό τραπεζικό λογαριασμό του στην με IBAN (πλέον) **[ΣΧΕΤΙΚΟ 1]**.

Συνεπώς, το σχηματισθέν εξερχόμενο έμβασμα σχηματίστηκε το έτος 2009 (ή και προγενέστερα) και ως εκ τούτου ανάγεται σε παραγεγραμμένη χρήση τη στιγμή του ελέγχου κατά τα διαλαμβανόμενα στην απόφαση ΣτΕ 884/2016, σύμφωνα με την οποία, οι διατάξεις της αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας, έχουν την έννοια ότι, σε περίπτωση που το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελεύθεριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού 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 του φορολογούμενου, στον οποίο δεν υπάρχει συνδικαιούχος, σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου δεν ενέχει προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος είναι, κατ' αρχήν, όχι ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, με αφορμή το οποίο έγινε ο έλεγχος

και διαπιστώθηκε η περιουσιακή προσαύξηση, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή, σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσής του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματά 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 και ΠΟΛ 1175/2017).

Τέλος, εν προκειμένω, ο χρόνος της παραγραφής ανάγεται στην πενταετία (ΣτΕ 1738/2017) καθώς δεν προκύπτει νέο συμπληρωματικό στοιχείο, αφού ο αλλοδαπός λογαριασμός στην τροφοδοτήθηκε στις 23.07.2009 από τον ημεδαπό τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί ο φορολογούμενος στην (πλέον). Σε συνέχεια της νομολογίας του ΣτΕ (ΣτΕ 4843/1988, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016), διευκρινίστηκε με την ΠΟΛ 1194/2017 ότι οι πληροφορίες που έχουν περιέλθει στη Φορολογική Διοίκηση από την αλλοδαπή, συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία, εφόσον, αφενός, η Φορολογική Διοίκηση αποδεδειγμένα δεν είχε και δικαιολογημένα δεν μπορούσε να τις έχει υπόψη της κατά την αρχική πενταετή προθεσμία παραγραφής, και, αφετέρου, διαπιστώνεται από τον έλεγχο μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη με βάση τα στοιχεία αυτά. Συνεπώς, δε θεωρείται πληροφορία από την αλλοδαπή και ως εκ τούτου δε συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, η πληροφορία, η οποία περιέρχεται σε γνώση της φορολογικής αρχής μέσω της επεξεργασίας του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού ή από στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος κατά την επεξεργασία του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού και αφορούν τις ως άνω πληροφορίες (χρηματοοικονομικά προϊόντα κ.λπ.). Τέτοια είναι η περίπτωση ύπαρξης τραπεζικού λογαριασμού αλλοδαπής που τροφοδοτήθηκε από λογαριασμούς της ημεδαπής (εξερχόμενο έμβασμα) ή τροφοδότησε λογαριασμούς της ημεδαπής (εισερχόμενο έμβασμα).

Συνεπώς, το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει φόρο για την ελεγχόμενη πίστωση ποσού € 50.653,00 έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Επιφυλάσσεται να προσκομίσει το **ΣΧΕΤΙΚΟ 1** - Αποδεικτικό μεταφοράς του ποσού των € 50.653,00 από τον προσωπικό του λογαριασμό με IBAN της στον, επίσης, προσωπικό του λογαριασμό με IBAN της (πλέον λογαριασμός) και το **ΣΧΕΤΙΚΟ 2**- Αποδεικτικό της μεταφοράς του ποσού των € 252.270,00 από τον ημεδαπό τραπεζικό λογαριασμό του στην με IBAN GR (πλέον) στον αλλοδαπό λογαριασμό του τραπεζικού ιδρύματος με- εντός εύλογου χρονικού διαστήματος προς απόδειξη των ισχυρισμών του.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010 (Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010) προστέθηκε εδάφιο στην παραγραφο 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 επαγγελμάτων της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή στα άρθρα 2 και 3 της ΠΟΛ. 1095/29.04.2011, με θέμα «εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.[3888/2010](#)» αναφέρονται τα εξής:

«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.»

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

Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣτΕ, 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.

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.

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής. Η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στη νομοθεσία χρόνος παραγραφής) και σε υποθέσεις, στις οποίες η περιουσιακή προσαύξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010 (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 1897/2016).

.....

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

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

.....

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως 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.

Επειδή στο με Αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 "Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας", αναφέρονται τα ακόλουθα:

«.....

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 στην από 14/03/2019 έκθεση απόψεων άρθρου 63 Ν 4174/2013 (ΚΦΔ) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, αναγράφονται τα ακόλουθα:

«.....

Η πηγή προέλευσης του ποσού των **€50.653,00** δεν είναι εμφανής, όπως ο ελεγχόμενος ισχυρίζεται, καθώς από αυτόν δεν προσκομίστηκε αναλυτική κίνηση του λογαριασμού του με IBAN που τηρείται σε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα της Ρουμανίας καθόλη τη διάρκεια του ελέγχου ούτε και κατά την υποβολή της ενδικοφανούς του προσφυγής. Επομένως, ο έλεγχός μας ήταν σαφής και πλήρης διότι δεν αποδείχθηκε η πηγή και ροή του εν λόγω ποσού. Όσον αφορά στην προβαλλόμενη εκ του ελεγχόμενου αναφορά περί δικαιολόγησης του ποσού από τα δηλωθέντα εισοδήματά του, σημειώνεται ότι ο έλεγχος, όπως προκύπτει και από τη συνταχθείσα έκθεση φορολογίας εισοδήματος από 31-12-2018 προέβη σε ανάλωση κεφαλαίου και έκανε δεκτά τα δηλωθέντα εισοδήματα του ελεγχόμενου από το έτος 2005 έως και το έτος 2013. Τέλος, διευκρινίζεται ότι εφόσον το υπόλοιπο και η κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού του ελεγχόμενου στη Ρουμανία δεν μας γνωστοποιήθηκαν με οιοδήποτε τρόπο, επομένως, η τροφοδότηση αυτού με χρηματικά ποσά δεν είναι γνωστή, η πηγή/αιτία δεν είναι εμφανής και δεν δύναται να δικαιολογηθεί ως μεταφορά ποσών μεταξύ γνωστών λογαριασμών του ελεγχόμενου. Εξάλλου, όπως σημειώνει και ο ίδιος ο ελεγχόμενος στο ΔΕΑΦ Α'1144100 ΕΞ 2015/05-11-2015 έγγραφο του υπ. Οικονομικών αναφέρεται ότι .. *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* Επομένως, δεδομένου ότι στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου δεν προσκομίστηκε οιοδήποτε παραστατικό σχετικό με την μεταφορά του επίμαχου ποσού από το ρουμάνικο σε ελληνικό τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου, παρά μόνο μας γνωστοποιήθηκε ότι δικαιούχος του ρουμάνικου λογαριασμού είναι ο ίδιος ο ελεγχόμενος, δεν δύναται να χαρακτηριστεί ως μη φορολογητέο το συγκεκριμένο εισόδημα.

.....

Ο έλεγχος σημειώνει ότι κατά το έτος 2009 πραγματοποιήθηκε έμβασμα από λογαριασμό ημεδαπής του ελεγχόμενου σε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα στη Ρουμανία, όπως προκύπτει τόσο από τις τραπεζικές κινήσεις του ελεγχόμενου μέσω του αυτοματοποιημένου συστήματος προσαύξησης περιουσίας όσο και από τα δεδομένα του CD που διεβιβάσθη στην Υπηρεσία μας από τον αρμόδιο Εισαγγελέα, ωστόσο δεν προσκομίστηκε από τον ελεγχόμενο κανένα αποδεικτικό στοιχείο σχετικά με τον αντικρουζόμενο του εμβάσματος λογαριασμό και τον δικαιούχο αυτού. Δεδομένου ότι η επίμαχη πίστωση των €50.653,00 που πραγματοποιήθηκε με έμβασμα από τον ρουμάνικό λογαριασμό του ελεγχόμενου έλαβε χώρα στις 19-09-2013, ήτοι σε περίοδο μη παραγεγραμμένη, ο έλεγχος ορθώς διενεργήθηκε και ορθώς κατέληξε στο υπό αμφισβήτηση εκ του ελεγχόμενου πόρισμα περί μη δικαιολογηθείσας προέλευσης αυτού και χαρακτηρισμού του ποσού ως πρωτογενή κατάθεση αγνώστου προελεύσεως.

Τέλος, σημειώνεται ότι η αιτιολόγηση περί μεταφοράς του επίμαχου ποσού των €50.653,00 μεταξύ λογαριασμών του ελεγχόμενου συνιστά νέα αιτιολόγηση διαφορετική σε σχέση με την αιτιολόγηση που ο ελεγχόμενος παρήσχε με τα υπ' αρ./27-12-2017 και/21-03-2018 απαντητικά υπομνήματα που αυτός υπέβαλε στην Υπηρεσία μας μετά την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων ελέγχου, στα οποία δήλωσε ότι το ποσό των €50.653,00 συνιστά αμοιβή του ως μέλους Δ.Σ. από την εταιρία Ωστόσο, όπως αναφέρεται και στη συνταχθείσα από 31-12-2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος από διασταυρωτικό έλεγχο που πραγματοποιήθηκε με την εταιρία το ποσό αυτό καταβλήθηκε στον ελεγχόμενο στις 15-11-2013 και όχι στις 19-09-2013.

Επίσης, μείζονος σημασίας καθίσταται το γεγονός ότι η ελεγχόμενη πίστωση των €50.653,00 παρότι συνιστά έμβασμα από λογαριασμό αλλοδαπής με δικαιούχο τον ελεγχόμενο κο και ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι προέρχεται από τον ίδιο λογαριασμό στον οποίο πραγματοποιήθηκε στις 23-07-2009 μεταφορά ποσού €252.270,00 από λογαριασμό ημεδαπού τραπεζικού ιδρύματος του ελεγχόμενου, δεν δύναται να θεωρηθεί μεταφορά από άλλο λογαριασμό του ελεγχόμενου διότι δεν είναι γνωστή η κίνηση του λογαριασμού της αλλοδαπής κατά το διάστημα 2009-2013, επομένως, το επίμαχο ποσό δύναται να προέρχεται από οιαδήποτε πηγή μη γνωστή σε εμάς κατά τη διάρκεια του ελέγχου έως και σήμερα. Εξάλλου, δεν προσκομίστηκαν από τον ελεγχόμενο παραστατικά απόκτησης μερισμάτων, αμοιβών ή άλλων εισοδημάτων που να δικαιολογούν το εισόδημα που αποκτήθηκε, δηλαδή δεν προκύπτει με οιονδήποτε τρόπο η πηγή του συγκεκριμένου εισοδήματος.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων αναφέρει ότι επιφυλάσσεται να προσκομίσει το **ΣΧΕΤΙΚΟ 1** - Αποδεικτικό μεταφοράς του ποσού των € 50.653,00 από τον προσωπικό του λογαριασμό με IBAN της στον, επίσης, προσωπικό του λογαριασμό με IBAN της (πλέον λογαριασμός) και το **ΣΧΕΤΙΚΟ 2**- Αποδεικτικό της μεταφοράς του ποσού των € 252.270,00 από τον ημεδαπό τραπεζικό λογαριασμό του στην με IBAN GR (πλέον) στον αλλοδαπό λογαριασμό του τραπεζικού ιδρύματος με IBAN- εντός εύλογου χρονικού διαστήματος προς απόδειξη των ισχυρισμών του.

Επειδή ο προσφεύγων, μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης, δεν προσκόμισε στην Υπηρεσία μας τα ως άνω, επικαλούμενα από τον ίδιο, έγγραφα, οι ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 28/12/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος βάσει των διατάξεων του Ν 2238/1994 και του Ν 4174/2013 της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ,, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

οικονομικού έτους 2014, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 01/03/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

Διαφορά φόρου	21.274,25€
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ν 4174/2013	10.637,13€
Τόκοι άρθρου 53 ν 4174/2013 (60 μήνες X 0,73% = 43,80%	9.318,12€
Εισφορά αλληλεγγύης	2.026,12€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	43.255,62€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.