



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18/04/2019
Αριθμός απόφασης: 1244

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - δ. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
 - ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).
2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **19/12/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **του**, **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
 - α) της υπ'αριθμ...../2018 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013
4. β) της υπ'αριθμ...../2018 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ν.3986/2011 οικ. έτους 2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **A2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **19/12/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ**, 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:

α)Με την υπ'αριθμ...../2018 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, το δηλωθέν πιστωτικό ποσό 1.181,97 ευρώ, χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος ποσού 157.062,36 ευρώ, πρόσθετος φόρος άρθρων 53 και 58 του ν.4174/2013 ποσού 146.122,82 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό βεβαίωσης **304.367,15 ευρώ**.

β)Με την υπ'αριθμ...../2018 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ν.3986/2011 οικ. έτους 2013, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 13.249,71 ευρώ πλέον πρόσθετη εισφορά άρθρων 53 και 58 του ν.4174/2013 ποσού 12.234,79 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό βεβαίωσης **25.484,50 ευρώ**.

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 30/10/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Συγκεκριμένα εκδόθηκε η υπ'αριθμ...../.../...../2018 εντολή ελέγχου από την Προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και δυνάμει αυτής διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής διατάξεων του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994. Κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου επί των τραπεζικών πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς με συνδικαιούχους τον προσφεύγοντα, τον πατέρα του (ο οποίος απεβίωσε την 16/04/2010) και τον αδελφό του διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994 καθώς για τραπεζικές πιστώσεις συνολικού ποσού **663.744,53 ευρώ** δεν αιτιολογήθηκε η προέλευσή τους και συγκεκριμένα:

A/A	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΑΝΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΠΟΥ ΣΥΝΙΣΤΟΥΝ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ
1.		56.172,58	56.172,58
2.		5,100,00	2.550,00
3.		596.550,00	298.275,00
4.		2.600,00	1.300,00
5.		1.740,00	870,00
6.		722,00	722,00
7.		859,95	429,98
ΓΕΝΙΚΟ ΑΘΡΟΙΣΜΑ		663.744,53€	360.319,56€

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Με τα υποβληθέντα υπομνήματά του ισχυρίσθηκε ότι ως προς τις εγγραφές που απεικονίζονται στον Πίνακα Β1 της οικείας έκθεσης ελέγχου ότι προέρχονται από την εταιρεία και συγκεκριμένα αναφέρεται στην τραπεζική πίστωση με αριθμ.16 και ισχυρίζεται ότι αφορά κατάθεση επιταγών της ως άνω εταιρείας. Ομοίως και οι εγγραφές του πίνακα Β2 συναρτώνται με στοιχεία που αφορούν το ταμείο της εταιρείας.
- Σύμφωνα με την νομολογία η φορολογική διοίκηση να μην απαιτείται να αποδεικνύει με αδιάσειστα στοιχεία την ύπαρξη της φοροδιαφυγής, ενόψει του σκοπού δημοσίου συμφέροντος που επιτελεί η καταπολέμησή της και συνεπώς δεν παρίσταται αναπαισιολόγητη και αντισυνταγματική η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης ωστόσο αυτή είναι επιτρεπτή μόνο και αποκλειστικώς υπό την εκδοχή της τήρησης των ελάχιστων προϋποθέσεων ώστε να μην κατατείνει η εξαίρεση σε κανόνα και μάλιστα απόλυτο. Εν προκειμένω ο έλεγχος ενώ προσκομίσθηκαν από την πλευρά του προσφεύγοντος δικαιολογητικά που τεκμηριώνουν ότι η υπό κρίση τραπεζική πίστωση με αριθμ.19 προέρχεται από την εταιρία και είναι γνωστής προέλευσης (ήτοι καταθετήριο Τράπεζας και αναλυτικό καθολικό του ταμείου της εταιρείας, και των καταθέσεων όψεως) απέρριψε τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος αναφέροντας ως αντίκρουση την μη ύπαρξη ανάλογων παραστατικών-προσηκόντων εγγράφων και εγγραφών. Είναι έτερο ζήτημα η μη κάλυψη μιας συναλλαγής με τα νόμιμα παραστατικά και έτερο η μη τεκμηρίωση της αληθούς πηγής και αιτίας της τραπεζικής πίστωσης.
- Οι κινήσεις λάμβαναν χώρα από τους όψεως της εταιρείας στους όψεως των εταίρων και αντιθέτως θα πρέπει να υφίσταται αναφορά σε δανεισμό ή σε ταμειακή διευκόλυνση και όχι σε προσαύξηση. Θα πρέπει προς αυτό να συνεκτιμηθούν οι προσκομισθείσες αναλυτικές καρτέλες που καταδεικνύουν αυτήν την επιχειρηματική πρακτική της ταύτισης του ταμείου της εταιρείας με τον κοινό ατομικό λογαριασμό των εταίρων. Μη νόμιμη εφαρμογή του περί προσαύξησης περιουσίας διατάξεων λόγω δήθεν απόκτησης εισοδημάτων από άγνωστη πηγή και ενώ μάλιστα αυτή προσδιορίζεται με αναφορά σε προέλευση από όψεως της εταιρείας.

Επειδή στο άρθρο 48 παρ.3 του ν.2238/1994 (Όπως το τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 48 προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 (ΦΕΚ Α΄ 175/30-9-2010) και σύμφωνα με το άρθρο 20 του ίδιου νόμου ισχύει από 30/9/2010 και μετά)ορίζεται:

«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 στην ΑΥΟ ΠΟΛ1095/29-04-2011 μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«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 εισοδήματός 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.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ.

.....

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, 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.](#)

....

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο...».

Επειδή στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1175/2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» μεταξύ άλλων ορίζεται:

«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.

.....

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

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 άρθρο 64 του ν.4174/2013, ορίζεται :

«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.4174/2013, ορίζεται :

«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 εν προκειμένω ως ανωτέρω αναφέρθηκε, κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε προσαύξηση του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994 καθώς δεν αιτιολογήθηκε η προέλευση των παρακάτω τραπεζικών πιστώσεων:

ΠΙΝΑΚΑΣ Β.1– ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ

Α/Α	ΧΡΗΜ ΑΤ/ΚΟ ΙΔΡΥΜ Α	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣ ΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜ ΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΩΔΙΚΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ Σ	ΠΟΣΟ	ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΟΝΤ Α	ΑΠΟΨΕΙΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ
16					8.972,58	8.972,58	Αφορά κατάθεση επιταγών πελατών της εταιρίας
17					2.000,00	1.000,00	Αφορά κατάθεση επιταγών πελατών της εταιρίας
19					5.000,00	2.500,00	Αφορά κατάθεση επιταγών πελατών της εταιρίας
ΣΥΝΟΛΟ					15.972,58	12.472,58	

ΠΙΝΑΚΑΣ Β.2– ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ

Α/Α	ΧΡΗΜ ΑΤ/ΚΟ ΙΔΡΥΜ Α	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣ ΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜ ΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΩΔΙΚΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ Σ	ΠΟΣΟ	ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΟΝΤ Α	ΑΠΟΨΕΙΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ
2					1.000,00	1.000,00	Από το ταμείο της εταιρίας, προσκομίστηκε καθολικό του λογαριασμού 38.00.00.0000 με τις κινήσεις της 01/02/2012 & καταθετήριο της
3					900	900,00	Από το ταμείο της εταιρίας, προσκομίστηκε καθολικό του λογαριασμού 38.00.00.0000 με τις κινήσεις της 15/02/2012 & καταθετήριο της

4	.....	.....	.....	.....	100	50,00	Από το ταμείο της εταιρίας , προσκομίστηκε καθολικό του λογαριασμού 38.00.00.0000 με τις κινήσεις της 05/03/2012 & καταθετήριο της
5	.....	.....	.....	.....	1.250,00	1.250,00	Από το ταμείο της εταιρίας , προσκομίστηκε καθολικό του λογαριασμού 38.00.00.0000 με τις κινήσεις της 19/03/2012 & καταθετήριο της
6	.....	.....	.....	.....	750	375,00	Από το ταμείο της εταιρίας , προσκομίστηκε καθολικό του λογαριασμού 38.00.00.0000 με τις κινήσεις της 02/04/2012 & καταθετήριο της τραπεζής
7	.....	.....	.....	.....	722	722,00	Από το ταμείο της εταιρίας , προσκομίστηκε καθολικό του λογαριασμού 38.00.00.0000 με τις κινήσεις της 04/04/2012
8	.....	.....	.....	.....	2.600,00	1.300,00	Από το ταμείο της εταιρίας , προσκομίστηκε καθολικό του λογαριασμού 38.00.00.0000 με τις κινήσεις της 06/04/2012 & καταθετήριο της

10	.....	.....	.....	.....	840	420,00	Από το ταμείο της εταιρίας, προσκομίστηκε καθολικό του λογαριασμού 38.00.00.0000 με τις κινήσεις της 10/04/2012
11	.....	.....	.....	.....	5.500,00	5.500,00	Από το ταμείο της εταιρίας, προσκομίστηκε καθολικό του λογαριασμού 38.00.00.0000 με τις κινήσεις της 12/04/2012 & καταθετήριο της
12	.....	.....	.....	.....	750	375,00	Από το ταμείο της εταιρίας, προσκομίστηκε καθολικό του λογαριασμού 38.00.00.0000 με τις κινήσεις της 02/05/2012 & καταθετήριο της
13	.....	.....	.....	.....	900	450,00	Από το ταμείο της εταιρίας, προσκομίστηκε καθολικό του λογαριασμού 38.00.00.0000 με τις κινήσεις της 14/05/2012
14	.....	.....	.....	.....	750	375,00	Από το ταμείο της εταιρίας, προσκομίστηκε καθολικό του λογαριασμού 38.00.00.0000 με τις κινήσεις της 29/05/2012
16	.....	.....	.....	.....	1.000,00	500,00	Από το ταμείο της εταιρίας, προσκομίστηκε καθολικό του λογαριασμού 38.00.00.0000 με τις κινήσεις της 12/06/2012
17	.....	.....	.....	.....	2.000,00	2.000,00	Από το ταμείο της εταιρίας, προσκομίστηκε καθολικό του λογαριασμού 38.00.00.0000 με τις κινήσεις της 13/06/2012 & καταθετήριο της
18	.....	.....	.....	.....	3.800,00	3.800,00	Από το ταμείο της εταιρίας, προσκομίστηκε καθολικό του λογαριασμού 38.00.00.0000 με τις κινήσεις της 21/06/2012 & καταθετήριο της
19	.....	.....	.....	.....	551.000,00	275.500,00	Μεταφορά από τον λογαριασμό Όψεως με αρ. της εταιρίας Προσκομίστηκε καταθετήριο ποσού 551.000€ στον λογαριασμό..... με ημερομηνία 21/06/2018.
21	.....	.....	.....	.....	3.000,00	1.500,00	Από το ταμείο της εταιρίας, προσκομίστηκε καθολικό του λογαριασμού 38.00.00.0000 με τις κινήσεις της 02/07/2012 & καταθετήριο της

22	.....	..... .....	..... .....	..... .....	4.000,00	2.000,00	Από το ταμείο της εταιρίας , προσκομίστηκε καθολικό του λογαριασμού 38.00.00.0000 με τις κινήσεις της 03/07/2012 & καταθετήριο της
25	.....	..... .....	..... .....	..... .....	8.000,00	4.000,00	Από το ταμείο της εταιρίας , προσκομίστηκε καθολικό του λογαριασμού 38.00.00.0000 με τις κινήσεις της 31/07/2012 & καταθετήριο της
27	.....	..... .....	..... .....	..... .....	1.000,00	1.000,00	Από το ταμείο της εταιρίας , προσκομίστηκε καθολικό του λογαριασμού 38.00.00.0000 με τις κινήσεις της 03/09/2012 & καταθετήριο της
28	.....	..... .....	..... .....	..... .....	1.500,00	750,00	Από το ταμείο της εταιρίας , προσκομίστηκε καθολικό του λογαριασμού 38.00.00.0000 με τις κινήσεις της 24/09/2012 & καταθετήριο της
29	.....	..... .....	..... .....	..... .....	1.500,00	750,00	Από το ταμείο της εταιρίας , προσκομίστηκε καθολικό του λογαριασμού 38.00.00.0000 με τις κινήσεις της 27/09/2012 & καταθετήριο της
30	.....	..... .....	..... .....	..... .....	1.000,00	500,00	Από το ταμείο της εταιρίας , προσκομίστηκε καθολικό του λογαριασμού 38.00.00.0000 με τις κινήσεις της 28/09/2012 & καταθετήριο της
31	.....	..... .....	..... .....	..... .....	750	375,00	Από το ταμείο της εταιρίας , προσκομίστηκε καθολικό του λογαριασμού 38.00.00.0000 με τις κινήσεις της 01/10/2012 & καταθετήριο της
32	.....	..... .....	..... .....	..... .....	2.000,00	1.000,00	Από το ταμείο της εταιρίας , προσκομίστηκε καθολικό του λογαριασμού 38.00.00.0000 με τις κινήσεις της 05/10/2012 & καταθετήριο της
34	.....	..... .....	..... .....	..... .....	750	375,00	Από το ταμείο της εταιρίας , προσκομίστηκε καθολικό του λογαριασμού 38.00.00.0000 με τις κινήσεις της 31/10/2012 & καταθετήριο της

35	.....	.....	.....	.....	7.300,00	3.650,00	Από το ταμείο της εταιρίας , προσκομίστηκε καθολικό του λογαριασμού 38.00.00.0000 με τις κινήσεις της 29/11/2012 & καταθετήριο της
36	.....	.....	.....	.....	1.500,00	750,00	Από το ταμείο της εταιρίας , προσκομίστηκε καθολικό του λογαριασμού 38.00.00.0000 με τις κινήσεις της 10/12/2012 & καταθετήριο της
37	.....	.....	.....	.....	3.300,00	1.650,00	Από το ταμείο της εταιρίας , προσκομίστηκε καθολικό του λογαριασμού 38.00.00.0000 με τις κινήσεις της 28/12/2012
ΣΥΝΟΛΑ					609.462,00	312.817,00	

ΠΙΝΑΚΑΣ Β.3– ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ

Α/Α	ΧΡΗΜ ΑΤ/ΚΟ ΙΔΡΥΜ Α	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣ ΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜ ΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ Σ	ΠΟΣΟ	ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΟΝΤ Α	ΑΠΟΨΕΙΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ
1					172,5	86,25	Κατάθεση από εκπτώσεις αγορών μέσω δικτύου
3					104,12	52,06	Κατάθεση από εκπτώσεις αγορών μέσω δικτύου
4					1.250,00	1.250,00	Κατάθεση μετρητών από το ταμείο της εταιρίας
6					5.000,00	5.000,00	Κατάθεση μετρητών από το ταμείο της εταιρίας
8					1.000,00	1.000,00	Κατάθεση μετρητών από το ταμείο της εταιρίας
9					500	250	Αφορά εμπορική συναλλαγή της εταιρίας Κατάθεση μετρητών από πελάτη
11					500	250	Αφορά εμπορική συναλλαγή της εταιρίας Κατάθεση μετρητών από πελάτη

14	.....	.....	.....	.....	3.000,00	3.000,00	Αφορά μετρητά του κ. που τα κατέθεσε ο κ. (Υπεύθυνη δήλωση)
15	.....	.....	.....	.....	10.500,00	10.500,00	Αφορά μετρητά του κ. που τα κατέθεσε ο κ. (Υπεύθυνη δήλωση)
18	.....	.....	.....	.....	469,99	234,995	Κατάθεση από εκπώσεις αγορών μέσω δικτύου
20	.....	.....	.....	.....	500	500	Αφορά εμπορική συναλλαγή της εταιρίας Κατάθεση μετρητών από πελάτη
21	.....	.....	.....	.....	2.500,00	1.250,00	Κατάθεση μετρητών από το ταμείο της εταιρίας
24	.....	.....	.....	.....	1.500,00	1.500,00	Κατάθεση μετρητών από το ταμείο της εταιρίας
25	.....	.....	.....	.....	4.000,00	4.000,00	Κατάθεση μετρητών από το ταμείο της εταιρίας
27	.....	.....	.....	.....	5.000,00	5.000,00	Αφορά μετρητά του κ. που τα κατέθεσε ο κ. (Υπεύθυνη δήλωση)
30	.....	.....	.....	.....	2.000,00	1.000,00	Κατάθεση μετρητών από το ταμείο της εταιρίας
34	.....	.....	.....	.....	113,34	56,67	Κατάθεση από εκπώσεις αγορών μέσω δικτύου
35	.....	.....	.....	.....	200	100	Αφορά εμπορική συναλλαγή της εταιρίας Κατάθεση μετρητών από πελάτη
ΣΥΝΟΛΑ					38.309,95	35.029,98	
ΣΥΝΟΛΑ ΠΙΝΑΚΩΝ Β1,Β2,Β3					663.744,53	360.319,56	

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το μεγαλύτερο μέρος των τραπεζικών του πιστώσεων αφορά σε μεταφορές από το ταμείο της εταιρείας Λόγω της επιχειρηματικής πρακτικής της ταύτισης του ταμείου της εταιρείας με τον κοινό ατομικό λογαριασμό των εταίρων οι εισπράξεις της εταιρείας μεταφέρονταν στους ατομικούς του λογαριασμούς.

Προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών του, προσκομίζει τα αναλυτικά καθολικά του λογαριασμού ταμειακών διαθεσίμων στις αντίστοιχες ημερομηνίες των τραπεζικών πιστώσεων και τα αποδεικτικά κατάθεσης των τραπεζικών πιστώσεων.

Ενώ ως προς την τραπεζική πίστωση στις 21/06/2012 ποσού 551.000,00 ευρώ, για την οποία επίσης ισχυρίζεται ότι προέρχεται από την ως άνω εταιρεία, προσκομίζει:

α)αντίγραφο αποδεικτικού ανάληψης ποσού 151.000,00 ευρώ από τον υπ' αριθμ..... λογαριασμό της με δικαιούχο την εταιρεία, με αριθμό συναλλαγής από το κατάστημα, με αιτιολογία «.....»,

β)αντίγραφο αποδεικτικού ανάληψης ποσού 400.000,00 ευρώ από τον υπ' αριθμ..... λογαριασμό της με δικαιούχο την εταιρεία, με αριθμό συναλλαγής από το κατάστημα,

γ)αντίγραφο αποδεικτικού κατάθεσης ποσού 551.000,00 ευρώ στον υπ' αριθμ..... της λογαριασμό με συνδικαιούχους τον προσφεύγοντα και τον αδελφό του, με αριθμό συναλλαγής από το κατάστημα,

δ)αντίγραφο κινήσεως του τραπεζικού λογαριασμού της εταιρείας με αριθμ. στην, για το χρονικό διάστημα από 01/06/2012-02/07/2012, στο οποίο εμφανίζονται την 21/06/2012 δύο κινήσεις χρέωσης του λογαριασμού :
-κίνηση χρέωσης 400.000,00 με περιγραφή συναλλαγής «ΑΝΑΛΗΨΗ»,
-κίνηση χρέωσης 151.000,00 με περιγραφή συναλλαγής «ΑΝΤΙΛΟΓΙΣΜΟΣ»

ε)βεβαίωση της με την οποία βεβαιώνεται η μεταφορά των ποσών 151.000,00 ευρώ και 400.000,00 ευρώ από τον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας με αριθμ. στον κοινό λογαριασμό με δικαιούχους τον προσφεύγοντα και τον αδελφό του, με αριθμό

στ)Εκτύπωση των λογιστικών εγγραφών από το ημερολόγιο της εταιρείας :

		Ημερομηνία	21/6/2012	
Αριθμός άρθρου	.....	Παραστατικό	.....	
Κωδικός	Τίτλος Λογαριασμού	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
38.03.00.0008	.....	ΑΝΤΙΛΟΓΙΣΜΟΣ	0,00	151.000,00
38.00.00.0000	TAMEIO	ΑΝΤΙΛΟΓΙΣΜΟΣ	151.000,00	
		Ημερομηνία	21/6/2012	
Αριθμός άρθρου	.....	Παραστατικό	.....	
Κωδικός	Τίτλος Λογαριασμού	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
38.03.00.0008	.....	ΑΝΑΛΗΨΗ	0,00	400.000,00
38.00.00.0000	TAMEIO	ΑΝΑΛΗΨΗ	400.000,00	

ζ)Αναλυτικά καθολικά του λογαριασμού του ταμείου 38.00.00.0000 και του λογαριασμού όψεως 38.03.00.0008της 21/06/2012.

Επειδή με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων δεν προσκομίζει νεότερα στοιχεία πέραν αυτών που είχαν τεθεί υπόψη του ελέγχου.

Επειδή ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε τα ανωτέρω προσκομισθέντα στοιχεία και συγκεκριμένα στο κεφάλαιο 7.1.2 «ΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ» αναφέρει :

«Ο έλεγχος σχετικά με τις εγγραφές του Πίνακα Β2 - Μη αιτιολογημένες πιστώσεις από καταθέσεις και μεταφορές μετρητών, σημειώνει ότι, τα προσκομισθέντα στοιχεία (καταθετήριο, καθολικό του λογαριασμού 38.00.00.0000) δεν αποδεικνύουν ότι αφορούν εισόδημα ή συναλλαγή του νομικού προσώπου. Ο έλεγχος δεν κάνει δεκτούς τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου.

...Ειδικότερα για την εγγραφή 19 ο έλεγχος αναφέρει τα κάτωθι:

Σύμφωνα με τις ανωτέρω απαντήσεις και των αποδεικτικών στοιχείων που επισυνάφτηκαν σε αυτά (αντίγραφα τραπεζικών καταθέσεων, καρτέλα ταμείου, καρτέλα καταθέσεων όψεως της εταιρίας με Α.Φ.Μ.) δηλώθηκε ότι η εγγραφή 19 αφορά κατάθεση στον προσωπικό λογαριασμό του ελεγχόμενου από το ταμείο της Ανωνύμου εταιρίας.

Η πρακτική που ακολουθήθηκε, σύμφωνα με τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου, ήταν η εξής:

1) Κατάθεση ποσού 665.336,79€ από τη (εξωτερικού) στον προσωπικό λογαριασμό του ελεγχόμενου που διατηρεί στην Σύμφωνα με τον ελεγχόμενο, τα χρήματα προέρχονται από εισερχόμενη εντολή από λογαριασμό της στο εξωτερικό με αριθμό Προσκομίστηκαν αντίγραφα κίνησης των ως άνω λογαριασμών της Κύπρου για το ελεγχόμενο διάστημα για να διαπιστωθεί η προέλευση των ποσών. Τα χρήματα επεστράφησαν στον όψεως της εταιρίας αρ. λογ. σε δυο δόσεις στις 08/06/12 520.000,00€ και στις 18/06/12 151.000,00€ με επιταγές.

2) Κατάθεση στις 21/06/2012 ποσού 551.000,00€ στον προσωπικό λογαριασμό του ελεγχόμενου με αρ. της Σύμφωνα με τον ελεγχόμενο, τα χρήματα προέρχονται από τον λογαριασμό όψεως της εταιρίας με αρ. λογ., ανάληψη ποσού 400.000,00€ στις 21/06/2012 και ανάληψη ποσού 151.000,00€ στις 21/06/2012 με αιτιολογία αντιλογισμός.

3) Ο ελεγχόμενος ισχυρίστηκε ότι σύμφωνα με το οριστικό άρθρο γενικής λογιστικής της εταιρίας " από το απόσπασμα Ημερολογίου διαφόρων πράξεων που προσκομίστηκε, χρεώνεται ο λογαριασμός όψεως Κ.Α. Ε.Γ.Λ.Σ. 38.03.00.0008 της τράπεζας και πιστώνεται το Ταμείο Κ.Α. Ε.Γ.Λ.Σ. 38.00.00.0000 με το ποσό 520.000,00€ και 151.000,00€ αντίστοιχα.

4) Από τα Αντίγραφα Κινήσεως Λογαριασμού(extrait) της τράπεζας της εταιρίας, που προσκομίστηκε και το Καθολικό Λογαριασμού 38.03.00.0008 για τη χρονική περίοδο 01/03/2012 έως 31/12/2012 στον οποίο παρακολουθείται ο ανωτέρω λογαριασμός της εταιρίας, δεν προκύπτει ταύτιση των επιμέρους κινήσεων σε όλους τους μήνες.

Σύμφωνα με τα προσκομισθέντα στοιχεία και τις εγγραφές στα βιβλία, δεν αποδεικνύεται ότι τα χρήματα που μεταφέρθηκαν από τον όψεως της εταιρίας πιστώθηκαν στον λογαριασμό του ελεγχόμενου. Δεν αναφέρεται πουθενά η αιτία της κατάθεσης χρημάτων στον προσωπικό λογαριασμό ούτε προκύπτει να συνιστά δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση.

Εξάλλου σύμφωνα με το αντίγραφο κίνησης του λογαριασμού της που προσκομίστηκε διαπιστώνεται ότι για το ποσό των 151.000,00€ υφίσταται κίνηση αντιλογισμού, δηλαδή στην ουσία δεν επεστράφησαν τα χρήματα. Παρατηρούμε ότι ο ελεγχόμενος προσπαθεί να προσδώσει νομιμοφάνεια στις συναλλαγές του, δεν εμφανίζεται πουθενά ως αντισυμβαλλόμενος, πιστώνοντας το ταμείο της εταιρίας. Το γεγονός ότι ένα ποσό προέρχεται από τον όψεως της εταιρίας δεν σημαίνει ότι η πηγή είναι γνωστή και ότι έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία. Καταλήγοντας, σχετικά με την εγγραφή 19 του **Πίνακα Β2 - Μη αιτιολογημένες πιστώσεις από καταθέσεις και μεταφορές μετρητών**, ο έλεγχος σημειώνει ότι τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν αποδεικνύουν ότι αφορούν εισόδημα ή συναλλαγή του νομικού προσώπου. Ο έλεγχος δεν κάνει δεκτούς τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου. Μετά την αξιολόγηση των προσκομισθέντων δικαιολογητικών στο σύνολό τους, οι πιστώσεις των μη αιτιολογημένων κινήσεων των Πινάκων Β1, Β2 και Β3 του Κεφαλαίου 4, στο σύνολό τους δεν αιτιολογήθηκαν, είτε δεν προσκομίσθηκαν παραστατικά και ως εκ τούτου δεν αποδείχτηκε η πηγή και η αιτία προέλευσης τους και συνεπώς δεν προέκυψε ότι τα ποσά αυτά έχουν φορολογηθεί ή νομίμως έχουν απαλλαγεί του φόρου, είτε προσκομίσθηκαν καινούργια παραστατικά μόνο για την εγγραφή 9 του **Πίνακα Β2**, τα οποία όμως δεν ήταν ικανά να αιτιολογήσουν επαρκώς την φύση και την προέλευση της ζητούμενης πίστωσης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/94 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 15§3 του Ν.3888/2010.».

Επειδή ως προς τον προβαλλόμενος ισχυρισμούς του προσφεύγοντος:

-σχετικά με τις τραπεζικές πιστώσεις για τις οποίες αναφέρει ότι προέρχονται από το ταμείο της εταιρείας προσκομίζοντας μόνο το αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού των ταμειακών διαθεσίμων και τα αποδεικτικά των καταθέσεων, δεν συνάγεται βάσει αυτών ότι οι τραπεζικές πιστώσεις στον ατομικό λογαριασμό του προσφεύγοντος έχουν προέλθει από το ταμείο της εταιρείας, καθότι οι χρεώσεις και οι πιστώσεις του αναλυτικού καθολικού του ταμείου της εταιρείας βάσει των προσκομισθέντων στοιχείων δεν συσχετίζονται με κανένα τρόπο με την τραπεζική πίστωση στον ατομικό λογαριασμό του προσφεύγοντος.

Η αναφορά της επιχειρηματικής πρακτικής ταύτισης του ταμείου της εταιρείας με τον ατομικό λογαριασμό του προσφεύγοντος από μόνης της δεν αποδεικνύει την συσχέτιση των τραπεζικών πιστώσεων με τις κινήσεις του ταμείου της εταιρείας καθότι από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν προκύπτει ούτε μεταφορά των ημερήσιων ταμειακών διαθεσίμων στον ατομικό λογαριασμό ούτε και ότι στον ατομικό λογαριασμό κατατίθενται έσοδα της εταιρείας ώστε να μπορεί να γίνει συσχέτιση με συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία εσόδων της εταιρείας.

-σχετικά με την τραπεζική πίστωση με αριθμ.9 στον πίνακα Β2 ποσού 551.000,00 ευρώ, από τα προσκομισθέντα στοιχεία ως αναλυτικά αναφέρθηκαν ανωτέρω προκύπτει ότι η εν λόγω τραπεζική πίστωση έχει προέλθει από τα τραπεζικά διαθέσιμα της εταιρείας, καθώς οι εν λόγω κινήσεις ανάληψης από τον τραπεζικό λογαριασμό όψεως της εταιρείας και κατάθεσης στον ατομικό λογαριασμό του προσφεύγοντος έχουν πραγματοποιηθεί από το ίδιο κατάστημα, την ίδια ημέρα, οι αριθμοί συναλλαγής έχουν συνεχόμενη αρίθμηση (.....) και οι κινήσεις ανάληψης απεικονίζονται

στο αντίγραφο κινήσεως του τραπεζικού λογαριασμού της εταιρείας (extrait) από το οποίο αντλείται πρωτογενώς η πληροφόρηση προκειμένου να καταχωρηθεί και να απεικονισθεί στα λογιστικά βιβλία. Τα εν λόγω επίσης βεβαιώνονται και από την Τράπεζα βάσει της ανωτέρω βεβαίωσης.

Επισημαίνεται ότι από το αντίγραφο της κίνησης του λογαριασμού της εταιρείας (extrait) διαπιστώνεται ότι ο λογαριασμός είχε αρχικά και ουσιαστικά τροφοδοτηθεί πριν τις αναλήψεις των 440.000,00 ευρώ και των 151.000,00 ευρώ την 21/06/2012 με δύο πιστώσεις :

-την 8/06/2012 με το ποσό των 520.000,00 ευρώ

-την 19/06/2012 με το ποσό των 151.000,00 ευρώ

Οι εν λόγω κινήσεις βάσει της οικείας έκθεσης ελέγχου και συγκεκριμένα στην σελίδα 30 αυτής αναφέρεται ότι συσχετίζονται με την παρακάτω τραπεζική πίστωση σε λογαριασμό του προσφεύγοντος :

.....		08/06/2012 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΝΤΟΛΗΣ	665.336,79
-------	-------	-----------------------------	-----------------------------	-------------------

Η εν λόγω τραπεζική πίστωση θεωρήθηκε αιτιολογημένη από τον έλεγχο καθώς ο προσφεύγων προσκόμισε σχετικά έγγραφα βάσει των οποίων αποδείχθηκε η προέλευση των συναλλαγών και συγκεκριμένα στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται:

« **Αιτιολογημένη πίστωση.** Σύμφωνα με τον ελεγχόμενο, τα χρήματα προέρχονται από εισερχόμενη εντολή από λογαριασμό της στο εξωτερικό με αριθμό, τα οποία προήλθαν από χρήση 01/01/2011-31/12/2011. Προσκομίστηκαν αντίγραφα κίνησης των ως άνω λογαριασμών της για το ελεγχόμενο διάστημα για να διαπιστωθεί η προέλευση των ποσών. Τα χρήματα επεστράφησαν στον όψεως της εταιρίας αρ. λογ. σε δυο δόσεις στις 08/06/12 520.000,00€ και στις 18/06/12 151.000,00€ με επιταγές. Η συνέχεια αποτυπώνεται στον πίνακα Β2 ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ με Α/Α 9. Του Αιτήματος άρθρου 14 .».

Κατόπιν όλων των ανωτέρω και από τα στοιχεία της συγκεκριμένης τραπεζικής πίστωσης διαπιστώνεται ότι αφορά συναλλαγή που προέρχεται από την εταιρεία και στο πλαίσιο της επιχειρηματικής σχέσης που υφίσταται μεταξύ του προσφεύγοντος και αυτής (Διευθύνων Σύμβουλος και πρόεδρος Δ.Σ.) και σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ΠΟΛ1175/2017, δεν αποτελεί προσαύξηση του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994. Το ότι διαπιστώθηκε στα πλαίσια του ελέγχου στο φυσικό πρόσωπο, ανακριβής τήρηση του λογαριασμού ταμειακών και τραπεζικών διαθεσίμων στα λογιστικά βιβλία της εταιρείας δεν αναιρεί το γεγονός ότι η συγκεκριμένη πίστωση προήλθε από τα τραπεζικά διαθέσιμα της εταιρείας, ωστόσο η εν λόγω συναλλαγή η οποία δύναται να αφορά άλλη φορολογία και το γεγονός της ανακριβούς τήρησης του λογαριασμού ταμειακών και τραπεζικών διαθεσίμων από την πλευρά της εταιρείας ως ανωτέρω αναφέρθηκε, που ενδέχεται να

υποκρύπτει αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, αποτελεί αντικείμενο ελέγχου του νομικού προσώπου, εν προκειμένω της, ΑΦΜ

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω οι συνολικές τραπεζικές πιστώσεις για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994 με βάση την παρούσα Απόφαση έχουν ως εξής:

ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΑΡΘΡΟΥ 48 ΠΑΡ.3 ΤΟΥ Ν.2238/1994 ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΘΗΚΑΝ ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΑΡΘΡΟΥ 48 ΠΑΡ.3 ΤΟΥ Ν.2238/1994 ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
.....	56.172,58	56.172,58	0,00	56.172,58	56.172,58
.....	5,100,00	2.550,00	0,00	5,100,00	2.550,00
.....	596.550,00	298.275,00	551.000,00	45.550,00	22.775,00
.....	2.600,00	1.300,00	0,00	2.600,00	1.300,00
.....	1.740,00	870	0,00	1.740,00	870
.....	722	722	0,00	722	722
.....	859,95	429,98	0,00	859,95	429,98
	658.644,53	360.319,56	551.000,00	107.644,53	84.819,56

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **19/12/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, και τροποποίηση της υπ'αριθμ...../2018 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 και της υπ'αριθμ...../2018 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ν.3986/2011 οικ. έτους 2013, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ως εξής:
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Οικονομικό έτος 2013 (ΧΡΗΣΗ 2012)

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΠΟΣΑ ΔΕΔ		ΔΙΑΦΟΡΑ
	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	
A-B Από ακίνητα	23.058,60	0,00	23.058,60	0,00	23.058,60	0,00	0,00
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	2.596,28	7.304,92	2.596,28	7.304,92	2.596,28	7.304,92	0,00
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	0,00	0,00	360.319,56	0,00	84.819,56	0,00	84.819,56
Συνολικό εισόδημα	25.654,88	7.304,92	385.974,44	7.304,92	110.474,44	7.304,92	84.819,56
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο	25.654,88	7.304,92	385.974,44	7.304,92	110.474,44	7.304,92	84.819,56
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	0,00	0,00	0,00		0,00		0,00
Άθροισμα	25.654,88	7.304,92	385.974,44	7.304,92	110.474,44	7.304,92	84.819,56
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 του ν.2238/1994	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα	25.654,88	7.304,92	385.974,44	7.304,92	110.474,44	7.304,92	84.819,56

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚ.ΕΤΟΥΣ 2013 ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ								
		Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3)-(1)
		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	
Α. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΚΛΙΜΑΚΑΣ								
	Εισόδημα	25.654,88	3.433,72	385.974,44	160.708,50	110.474,44	36.733,50	33.299,78
	Μείωση φόρου		822,48		822,48		822,48	0,00
	Υπόλοιπο φόρου (α)		2.611,24		159.886,02		35.911,02	33.299,78
ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ								
	Εισόδημα	7.304,92	230,49	7.304,92	230,49	7.304,92	230,49	0,00
	Μείωση φόρου		131,19		0,00		131,19	0,00
	Υπόλοιπο φόρου (β)		99,30		230,49		99,30	0,00
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)			0,00		838,36		838,36	838,36
Β.ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ								0,00
Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)			604,43		604,43		604,43	0,00

ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ (α) +(β) +(γ) +(δ)	3.314,97		161.559,30		37.453,11	34.138,14
Γ.ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ						0,00
1.φορος που παρακρατήθηκε						0,00
1(α)Κινητές αξίες+Α17			0,00		0,00	0,00
1(δ)Μισθωτές υπηρεσίες	1.854,86		1.854,86		1.854,86	0,00
1(ε)από ελευθέρια επαγγέλματα						0,00
2α.Φόρος που προκαταβλήθηκε το προηγ. έτος	2.668,41		2.668,41		2.668,41	0,00
β) ειδικών περιπτώσεων	0,00		0,00		0,00	0,00
Σύνολο εκπτώσεων	4.523,27		4.523,27		4.523,27	0,00
Μείωση επιστροφής φόρου	26,33		26,33		26,33	0,00
Υπόλοιπο φόρου	-1.181,97		157.062,36		32.956,17	34.138,14
Δ.ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΝΤΑΙ ΚΑΙ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΑΦΑΙΡΟΥΝΤΑΙ						0,00
1.Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος	1.768,62		1.768,62		1.768,62	0,00
2.Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	491,03		491,03		491,03	0,00
3.Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	98,21		98,21		98,21	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου	0,00		0,00		0,00	0,00
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω εκπρόθεσμου	0,00		0,00		0,00	0,00
6α.Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 του ν.4174/2013 50%			79.122,17		17.069,07	17.069,07
6β.Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 58*0,73%			67.000,65		14.454,09	14.454,09
Σύνολο κεφαλαίου Δ	2.357,86		148.480,67		33.881,02	31.523,16
Γενικό Σύνολο	1.175,89		305.543,04		66.837,19	65.661,30
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου	0,00		0,00		0,00	0,00
Χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση	1.175,89		305.543,04		66.837,19	65.661,30

ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΥΗΣ								
	ΔΗΛΩΣΗΣ (1)		ΕΛΕΓΧΟΥ (2)		ΔΕΔ (3)		ΔΙΑΦΟΡΑ (3)-(1)	
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	25.654,88	7.304,92	360.319,56	7.304,92	110.474,44	7.304,92	84.819,56	0,00
ΑΥΤΟΤΕΛ.ΦΟΡΟΛ.ΠΟΣΑ	3.144,27	8.036,47	22.226,48	8.036,47	22.226,48	8.036,47	19.082,21	0,00
ΦΟΡΟΣ ΑΥΤΟΤΕΛΩΝ ΦΟΡΟΛ.ΠΟΣΩΝ	324,72	887,30	0,00	887,30	0,00	887,30	-324,72	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	29.123,87	16.228,69	382.546,04	16.228,69	132.700,92	16.228,69	103.577,05	0,00
ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	80.217,22	4.415,78	80.217,22	4.415,78	80.217,22	4.415,78	0,00	0,00
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΡΟΣ ΕΠΙΒΟΛΗ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ	68.404,31	16.228,69	382.546,04	16.228,69	132.700,92	16.228,69	103.577,05	0,00
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	3%	1%	4%	1%	4%	1%		
ΕΙΣΦΟΡΑ	2.052,13	162,29	15.301,84	162,29	5.308,04	162,29	3.255,91	0,00

ΠΡΟΣΘΕΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑ άρθρου 58 του ν.4174/2013 50%	0,00		6.624,86		0,00		1.627,95	0,00
ΤΟΚΟΙ άρθρου 53 του ν.4174/2013 (58 μήνες X 0,73%)	0,00		5.609,93		0,00		1.378,55	0,00
ΤΕΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.052,13		27.536,63		5.308,04		6.262,41	0,00

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .