



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη 04/03/2019

Αριθμός απόφασης: 504

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
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).

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 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 από 02/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του «...» με ΑΦΜ ..., με κύρια δραστηριότητα τις Υπηρεσίες ενοικίασης επιπλωμένων διαμερισμάτων με παροχή υπηρεσιών περιποίησης πελατών, με διεύθυνση έδρας στον ... της Σκιάθου -Τ.Κ. 370 02, κατά: α) της με αριθμ. .../04-10-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, β) της με αριθμ. .../04-10-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και γ) της με αριθμ. .../04-10-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

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

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 02-11-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, 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. .../04-10-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου οικον. έτους 2013 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 28.380,22 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 ύψους 3.298,54 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 στο φόρο ύψους 26.206,30 €, , ήτοι συνολικό ποσό ύψους 57.885,06 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../04-10-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου οικον. έτους 2014 δεν προέκυψε φόρος εισοδήματος.

-Με την υπ' αριθμ. .../04-10-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου φορολογικού έτους 2014 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 37.134,26 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 ύψους 4.145,97 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 στο φόρο ύψους 18.567,13 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 59.847,36 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στις χρήσεις 2012-2013 και στο φορολογικό έτος 2014 από τη Δ.Ο.Υ. Βόλου, με βάση την ΠΟΛ 1037/2005, τα άρθρα 48 παρ 3 και 66 του Ν. 2238/1994 και την ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ 1095/2011, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../08-05-2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου.

Από την εκτέλεση του ειδικού λογισμικού ελέγχου προσαύξησης περιουσίας της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε, ότι προέκυψαν ανά έτος πρωτογενείς καταθέσεις (πιστώσεις), οι οποίες έχρηζαν περαιτέρω διερεύνησης, καθώς δεν δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Από την επεξεργασία των ατομικών και κοινών τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις για τις οποίες, συντάχθηκε το υπ' αριθ. πρωτ. .../17-05-2018 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 από τη Δ.Ο.Υ. Βόλου, για παροχή εξηγήσεων. Ο φορολογούμενος ανταποκρινόμενος στο ως άνω αίτημα κατέθεσε το υπ' αριθ. πρωτ. .../06-07-2018 υπόμνημα παροχής εξηγήσεων.

Αφού λήφθηκε υπόψη το ως άνω υπόμνημα με τα δικαιολογητικά και τις εξηγήσεις που παρασχέθηκαν από τον προσφεύγοντα στο ως άνω Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 που του κοινοποιήθηκε, σχετικά με τις αδικαιολόγητες καταθέσεις (πιστώσεις), που προέκυψαν ανά έτος, από την περαιτέρω επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών, η φορολογούσα αρχή διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 και του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013, ανά έτος, ως ακολούθως:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	Μείον: ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (βάσει δηλώσεων του προσφεύγοντος)	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΠΟ ΑΓΝΩΣΤΗ ΠΗΓΗ
2013	99.101,02 €	10.825,94 €	-88.275,08 €	88.275,08 €
2014	13.943,17 €	6.312,22 €	-7.630,95 €	7.630,95 €
2014	111.124,09 €	12.278,12 €	-98.845,97 €	98.845,97 €

Παράλληλα ο έλεγχος αποδέχτηκε ότι:

α) Οι πιστώσεις στους κοινούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος από τις εισπράξεις POS (πιστωτικών καρτών) αφορούσαν σε πωλήσεις της εταιρείας «...» η οποία δεν τηρούσε λογαριασμό όψεως και στην οποία ο προσφεύγων συμμετέχει ως ομόρρυθμο μέλος κατά ποσοστό συμμετοχής 50%, και ανά έτος είναι οι ακόλουθες:

ΕΤΟΣ 2012	17.948,03 €
ΕΤΟΣ 2013	20.684,14 €
ΕΤΟΣ 2014	28.227,38 €

β) Ο προσφεύγων προστέθηκε ως συνδικαιούχος στον υπ' αριθ. GR ... λογαριασμό της Τράπεζας ... με κύριο δικαιούχο την ..., στις 04.05.2016 (βάσει του από 14.6.2018 εγγράφου της Τράπεζας ...).

γ) Το ποσό των 28.227,38 € από τις εισπράξεις POS (των πιστωτικών καρτών), που αφορούσαν σε πωλήσεις της εταιρείας «...», κρίθηκε από τον έλεγχο ότι συνιστά παροχή σε είδος – και θεωρήθηκε ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες με βάση το άρθρο 13 του Ν. 4172/2013.

Ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Στο απαντητικό Υπόμνημα που κατέθεσε στη φορολογική αρχή δήλωσε ότι μέρος των καταθέσεων κατά τη χρήση 2012 προέρχονται από εισπράξεις της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...», στην οποία συμμετέχει ως ομόρρυθμο μέλος, χωρίς όμως να αιτιολογήσει ή να

προσκομίσει κάποιο συγκεκριμένο στοιχείο και κατά συνέπεια θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως πρωτογενείς καταθέσεις.

- Τον ισχυρισμό ότι οι πιστώσεις αφορούν σε έσοδα της ατομικής του επιχείρησης, γεγονός που δεν αποδείχθηκε βάσει των στοιχείων που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, και κατά συνέπεια θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως πρωτογενείς καταθέσεις.
- Τον ισχυρισμό ότι μέρος των καταθέσεων κατά τη χρήση 2013, προέρχονται από ρευστοποιήσεις προθεσμιακής του κατάθεσης. Η ως άνω προθεσμιακή κατάθεση μηδένισε στις 09/07/2013 και συνεπώς δεν μπορεί να αναγνωριστεί ότι οι επόμενες καταθέσεις προέρχονταν από χρήματα των τμηματικών ρευστοποιήσεων της ως άνω προθεσμιακής κατάθεσης.

Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Βόλου κατέληξε στη διαπίστωση ότι οι παραπάνω απεικονιζόμενες σε πίνακα διαφορές αποτελούν προσαύξηση περιουσίας και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις για τα υπό κρίση έτη.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../02-11-2018 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Τις πρωτογενείς καταθέσεις της σελίδας 29 της έκθεσης ελέγχου και συγκεκριμένα για το έτος 2012, ποσού 88.275,08 ευρώ και για το έτος 2014, ποσού 98.845,97 ευρώ, εσφαλμένα η φορολογική αρχή τα χαρακτηρίζει ως προσαύξηση περιουσίας, καθώς προέρχονται από ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας «...», της οποίας είναι ομόρρυθμο μέλος. Ειδικότερα, με την ΠΟΛ 1175/2017 ορίζεται ότι 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. Περαιτέρω, το γεγονός, ότι οι πιστώσεις στον ελεγχόμενο λογαριασμό προέρχονταν από τα ακαθάριστα έσοδα αποδεικνύεται από το ότι τα έξοδα της εταιρείας «...», πληρώνονταν από τους εν λόγω λογαριασμούς, στο σημείο αυτό αξίζει να αναφερθεί ότι η εταιρεία δεν είχε δικούς της λογαριασμούς, αλλά οι λογαριασμοί τηρούνταν στο όνομα των φυσικών προσώπων. Συγκεκριμένα επισυνάπτεται πίνακας και αντίγραφα των παραστατικών δαπανών και των αντίστοιχων πληρωμών τους. Τέλος, τα ποσά της διαφοράς, που αναγράφονται στις υπ' αριθμ. .../04.10.2018 και .../04.10.2018 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για τις χρήσεις 2012 και 2014, ήτοι 88.275,08 ευρώ και 124.610,25 ευρώ δεν συμφωνούν με τις αναγραφόμενες στη σελίδα 29 της έκθεσης ελέγχου διαφορές για τις ίδιες χρήσεις, ήτοι 88.275,08 ευρώ για την χρήση 2012 και

98.845,97 ευρώ για την χρήση 2014. Περαιτέρω, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής στην σελίδα 37 της έκθεσης ελέγχου ότι δήθεν στα βιβλία δεν απεικονίζονται οι ελεγχόμενες πιστώσεις είναι εσφαλμένος. Συγκεκριμένα, η φορολογική αρχή συγκρίνει εγγραφές Ζ εβδομάδας όμως οι καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς δεν είναι απαραίτητο να είναι ημερήσιες και κατά κύριο λόγο απεικονίζουν εισπράξεις πολλών ημερών μαζί και όχι ημερήσιων εισπράξεων.

- 2) Ως προς τις πιστώσεις του έτους 2014, ύψους 28.227,38 ευρώ, τις οποίες ο έλεγχος χαρακτηρίζει ως παροχή σε είδος και τις φορολογεί με βάση τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος, δεν μπορούν σε καμία περίπτωση να θεωρηθούν παροχές σε είδος, διότι τα χρηματικά ποσά, που κατατέθηκαν στον προσωπικό του λογαριασμό, χρησιμοποιήθηκαν για έξοδα της εταιρείας, άρα επεστράφησαν σε αυτή και δεν παρέμειναν προς όφελός του στον τραπεζικό λογαριασμό.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί του ότι δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στο λογαριασμό του ελεγχόμενου.

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 ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή....», ενώ σύμφωνα με τη διάταξη της **παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994**, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων 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 ελευθέρων 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).

Σύμφωνα με πάγια νομολογία, ως «εισόδημα» κατά τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 4 και 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, νοείται και φορολογείται η πρόσοδος που παράγεται περιοδικά, από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, και αποτελεί το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή τον καρπό των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, όχι και κάθε άλλη, μη έχουσα τα παραπάνω

γνωρίσματα, προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός κι αν με ειδική διάταξη νόμου θεωρείται εισόδημα, για την υπαγωγή του στο φόρο (βλ. ΣτΕ 3872/2013, 420/1999 επταμ., 1663/1994, 3342/1985, 1453/1982, 3514/1975, 2417/1965 κ.ά.).

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, ακολούθως, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, **μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο** ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή **σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο**».

Επειδή περαιτέρω, με την παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

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: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από

επιχειρηματική δραστηριότητα. 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου , φόρος γονικής παροχής , φόρος δωρεάς κ.λπ.)..... 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..... 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.....».

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. 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, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η ανωτέρω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ αφορά στη φορολόγηση ως εισοδήματος «προσαύξηση[ς] περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία». Ως «πηγή ή αιτία» της προσαύξησης της χρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου νοείται ο γενεσιουργός λόγος της εισαγωγής/ένταξης των αντίστοιχων ποσών στην περιουσία του [...] 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.

Εξάλλου, ναι μεν η εισαγωγή (κατάθεση) χρηματικού ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου ενδέχεται να συνιστά ή να αντιστοιχεί σε «προσαύξηση [της] περιουσίας» του, κατά την έννοια της ίδιας διάταξης, αλλά, πάντως, είναι εμφανές ότι η μεταφορά χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου σε άλλον τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι επαυξάνει την περιουσία του (πρβλ. αποφάσεις του γαλλικού Conseil d'Etat της 19.6.2014 στην υπόθεση 371099 και της 20.10.2010 στην υπόθεση 317565, δημοσιευμένες στο διαδικτυακό τόπο του), τουλάχιστον εφόσον αυτός είναι ο μοναδικός δικαιούχος του πρώτου λογαριασμού [...] 20. Επειδή, **κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, η φορολογούμενη ύλη (εν προκειμένω, εισόδημα) δεν επιτρέπεται να είναι πλασματική, αλλά πρέπει να είναι πραγματική** (βλ. λ.χ. ΣτΕ Ολομ. 29/2014, Ολομ. 4003/2014, Ολομ. 2563/2015, Ολομ. 2564/2015).....».

Επειδή, τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων η από 04.10.2018 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Βόλου, τη συνημμένη κατάσταση με τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών, και τα έσοδα ανά έτος και τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων προκύπτουν τα ακόλουθα:

ΕΤΟΣ 2012

Στο έτος 2012 καταλογίστηκε από τον έλεγχο, βάσει των διατάξεων της παρ 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994, ως προσαύξηση περιουσίας ποσό ύψους 88.275,08 €, μετά και την αφαίρεση του δηλωθέντος εισοδήματος (σελ 29 της από 04/10/2018 έκθεσης ελέγχου).

- Ως προς τις πρωτογενείς καταθέσεις συνολικού ποσού ύψους 84.850,00 € στον υπ' αριθ. ... καταθετικό λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων ως συνδικαιούχος στην ... Τράπεζα με συνδικαιούχο τον αδελφό του ... και οι οποίες έχουν ως αιτιολογία συναλλαγής «κατάθεση με βιβλιάριο» και για τις οποίες ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προέρχονται από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρίας με την επωνυμία «...» με ΑΦΜ ..., στην οποία συμμετείχε ως ομόρρυθμο μέλος.

Από την αιτιολογία της κίνησης, ήτοι «κατάθεση με βιβλιάριο», προκύπτει ότι έγινε από τον δικαιούχο. Ο προσφεύγων είναι ομόρρυθμο μέλος της εταιρίας με την επωνυμία «...» με ΑΦΜ ..., στην οποία συμμετέχει κατά ποσοστό 50%, μαζί με τον αδελφό του Τα ακαθάριστα έσοδα της ως άνω Ο.Ε. για το οικ. έτος 2013 (χρήση 2012), βάσει της με αριθ. καταχώρησης .../30-05-2013 υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Νομικών Προσώπων ανήλθαν στο ποσό των 147.020,09 €.

Από τις από 03/07/2018, 04/07/2018 και 05/07/2018, βεβαιώσεις της ... Τράπεζας, της Τράπεζας ... και της Τράπεζας ... αντίστοιχα, προέκυψε ότι δεν τηρείται λογαριασμός όψεως στο όνομα της εταιρίας με την επωνυμία «...».

Ο προσφεύγων προσκόμισε αντίγραφο κίνησης του υπ' αριθ. ... λογαριασμού όψεως που τηρείται στην ... BANK, στο όνομα της εταιρίας με την επωνυμία «...».

Από την αναλυτική κίνηση του ως άνω λογαριασμού όψεως, προέκυψαν οι ακόλουθες καταθέσεις στον εν λόγω λογαριασμό για το υπό κρίση έτος:

- 1) Κατάθεση μετρητών ποσού 332,00 €, στις 30/05/2012.
- 2) Κατάθεση μετρητών ποσού 1.170,00 €, στις 30/06/2012.
- 3) Κατάθεση μετρητών ποσού 1.100,00 €, στις 01/08/2012.

Από τις αναλυτικές καταστάσεις της Μηνιαίας Κατάστασης του Βιβλίου Εσόδων-Εξόδων της ως άνω Ο.Ε. προέκυψαν τα ακόλουθα:

- ✚ Από τα προσκομισθέντα στοιχεία για τη φορολογική περίοδο 02/5-29/09/2012, προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα (πελάτες λιανικής-ημερήσια Ζ και ΤΔΑ) από 02/05/2012 έως 13/05/2012, 1.380,97 € (1.521,00 €, -140,03 € καταθέσεις POS), οι οποίες αντιστοιχούν στα ακαθάριστα έσοδα της ως άνω Ο.Ε. Κατάθεση με βιβλιάριο κατά την 14/05/2012 ποσού ύψους 2.000,00 €, η οποία δεν δικαιολογείται, με βάση τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος.
- ✚ Από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα (πελάτες λιανικής-ημερήσια Ζ και ΤΔΑ) από το διάστημα 14/05/2012 έως 20/05/2012, 628,63 € (788,30 €, -159,67 € καταθέσεις POS), οι οποίες αντιστοιχούν στα ακαθάριστα έσοδα της ως άνω Ο.Ε. Κατάθεση με βιβλιάριο κατά την 21/05/2012 ποσού ύψους 3.000,00 €, η οποία δεν δικαιολογείται, με βάση τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος.
- ✚ Από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα (πελάτες λιανικής-ημερήσια Ζ και ΤΔΑ) από το διάστημα 21/05/2012 έως 26/05/2012, 28,75 € (407,40 €, -

378,65 € καταθέσεις POS), οι οποίες αντιστοιχούν στα ακαθάριστα έσοδα της ως άνω Ο.Ε. Κατάθεση με βιβλιάριο κατά την 28/05/2012 ποσού ύψους 2.000,00 €, η οποία δεν δικαιολογείται, με βάση τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος.

✚ Από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα (πελάτες λιανικής-ημερήσια Ζ και ΤΔΑ) από το διάστημα 28/05/2012 έως 04/06/2012, 3.271,33 € (3.714,65 €, -113,32 € καταθέσεις POS- καταθέσεις όψεως 330,00 €), οι οποίες αντιστοιχούν στα ακαθάριστα έσοδα της ως άνω Ο.Ε. Κατάθεση με βιβλιάριο κατά την 05/06/2012 ποσού ύψους 1.000,00 €, η οποία δικαιολογείται, με βάση τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος.

✚ Από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα (πελάτες λιανικής-ημερήσια Ζ και ΤΔΑ) από το διάστημα 05/06/2012 έως 10/06/2012, 4.365,37 € (5.525,62 €, -1.160,25 € καταθέσεις POS), οι οποίες αντιστοιχούν στα ακαθάριστα έσοδα της ως άνω Ο.Ε. Κατάθεση με βιβλιάριο κατά την 11/06/2012 ποσού ύψους 3.700,00 €, η οποία δικαιολογείται, με βάση τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος.

✚ Από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα (πελάτες λιανικής-ημερήσια Ζ και ΤΔΑ) από το διάστημα 11/06/2012 έως 17/06/2012, 4.324,15 € (5.174,50 €, -855,35 € καταθέσεις POS), οι οποίες αντιστοιχούν στα ακαθάριστα έσοδα της ως άνω Ο.Ε. Κατάθεση με βιβλιάριο κατά την 18/06/2012 ποσού ύψους 3.500,00 €, η οποία δικαιολογείται, με βάση τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος.

✚ Από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα (πελάτες λιανικής-ημερήσια Ζ και ΤΔΑ) από το διάστημα 18/06/2012 έως 24/06/2012, 1.813,60 € (3.648,60 €, - 665,00 € καταθέσεις POS – καταθέσεις όψεως 1.170,00 €), οι οποίες αντιστοιχούν στα ακαθάριστα έσοδα της ως άνω Ο.Ε. Κατάθεση με βιβλιάριο κατά την 25/06/2012 ποσού ύψους 4.650,00 €, η οποία δεν δικαιολογείται, με βάση τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος.

✚ Από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα (πελάτες λιανικής-ημερήσια Ζ και ΤΔΑ) από το διάστημα 25/06/2012 έως 01/07/2012, 5.824,76 € (6.305,25 €, -480,49 € καταθέσεις POS), οι οποίες αντιστοιχούν στα ακαθάριστα έσοδα της ως άνω Ο.Ε. Κατάθεση με βιβλιάριο κατά την 02/07/2012 ποσού ύψους 1.000,00 €, η οποία δικαιολογείται, με βάση τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος.

✚ Από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα (πελάτες λιανικής-ημερήσια Ζ και ΤΔΑ) από το διάστημα 02/07/2012 έως 03/07/2012, 2.420,33 € (3.009,60 €, -589,27 € καταθέσεις POS), οι οποίες αντιστοιχούν στα ακαθάριστα έσοδα της ως άνω Ο.Ε. Κατάθεση με βιβλιάριο κατά την 04/07/2012 ποσού ύψους 1.400,00 €, η οποία δικαιολογείται, με βάση τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος.

✚ Από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα (πελάτες λιανικής-ημερήσια Ζ και ΤΔΑ) από το διάστημα 04/07/2012 έως 07/07/2012, 5.386,64 € (6.161,65 €, -775,01 € καταθέσεις POS), οι οποίες αντιστοιχούν στα ακαθάριστα έσοδα της ως άνω

Ο.Ε. Κατάθεση με βιβλιάριο κατά την 09/07/2012 ποσού ύψους 7.500,00 €, η οποία δεν δικαιολογείται, με βάση τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος.

✚ Από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα (πελάτες λιανικής-ημερήσια Ζ και ΤΔΑ) από το διάστημα 09/07/2012 έως 15/07/2012, 10.553,09 € (12.176,55 €, -1.623,46 € καταθέσεις POS), οι οποίες αντιστοιχούν στα ακαθάριστα έσοδα της ως άνω Ο.Ε. Κατάθεση με βιβλιάριο κατά την 16/07/2012 ποσού ύψους 7.100,00 €, η οποία δικαιολογείται, με βάση τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος.

✚ Από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα (πελάτες λιανικής-ημερήσια Ζ και ΤΔΑ) από το διάστημα 16/07/2012 έως 22/07/2012, 13.816,73 € (15.177,25 €, -1.360,52 € καταθέσεις POS), οι οποίες αντιστοιχούν στα ακαθάριστα έσοδα της ως άνω Ο.Ε. Κατάθεση με βιβλιάριο κατά την 23/07/2012 ποσού ύψους 8.500,00 €, η οποία δικαιολογείται, με βάση τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος.

✚ Από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα (πελάτες λιανικής-ημερήσια Ζ και ΤΔΑ) από το διάστημα 23/07/2012 έως 29/07/2012, 13.349,22 € (14.559,08 €, -1.209,86 € καταθέσεις POS), οι οποίες αντιστοιχούν στα ακαθάριστα έσοδα της ως άνω Ο.Ε. Κατάθεση με βιβλιάριο κατά την 30/07/2012 ποσού ύψους 7.100,00 €, η οποία δικαιολογείται, με βάση τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος.

✚ Από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα (πελάτες λιανικής-ημερήσια Ζ και ΤΔΑ) από το διάστημα 30/07/2012 έως 04/08/2012, 13.534,30 € (15.357,15 €, -722,85 € καταθέσεις POS– καταθέσεις όψεως 1.100,00 €), οι οποίες αντιστοιχούν στα ακαθάριστα έσοδα της ως άνω Ο.Ε. Κατάθεση με βιβλιάριο κατά την 06/08/2012 ποσού ύψους 5.500,00 €, η οποία δικαιολογείται, με βάση τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος.

✚ Από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα (πελάτες λιανικής-ημερήσια Ζ και ΤΔΑ) από το διάστημα 05/08/2012 έως 12/08/2012, 18.715,90 € (19.899,36 €, -1.183,46 € καταθέσεις POS), οι οποίες αντιστοιχούν στα ακαθάριστα έσοδα της ως άνω Ο.Ε. Κατάθεση με βιβλιάριο κατά την 13/08/2012 ποσού ύψους 8.000,00 €, η οποία δικαιολογείται, με βάση τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος.

✚ Από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα (πελάτες λιανικής-ημερήσια Ζ και ΤΔΑ) από το διάστημα 14/08/2012 έως 19/08/2012, 14.764,44 € (15.780,30 €, -1.015,86 € καταθέσεις POS), οι οποίες αντιστοιχούν στα ακαθάριστα έσοδα της ως άνω Ο.Ε. Κατάθεση με βιβλιάριο κατά την 20/08/2012 ποσού ύψους 9.500,00 €, η οποία δικαιολογείται, με βάση τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος.

✚ Από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα (πελάτες λιανικής-ημερήσια Ζ και ΤΔΑ) από το διάστημα 20/08/2012 έως 26/08/2012, 18.178,36 € (19.678,85 €, - 1.500,49 € καταθέσεις POS), οι οποίες αντιστοιχούν στα ακαθάριστα έσοδα της ως άνω Ο.Ε. Κατάθεση με βιβλιάριο κατά την 20/08/2012 ποσού ύψους 9.500,00 €, η οποία δικαιολογείται, με βάση τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος.

Επειδή, βάσει της εγκυκλίου ΠΟΛ 1175/2017, διευκρινίστηκε ότι **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.

Συνεπώς βάσει των προεκτεθέντων, οι πρωτογενείς καταθέσεις του προσφεύγοντος, οι οποίες δεν δικαιολογούνται για το έτος 2012, διαμορφώνονται ως ακολούθως:

ΕΤΟΣ 2012 ΑΦΜ 114766610

REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαρ/σμού	Είδος Λογαρ/σμού	Δικαιούχοι Λογ/σμού	Μοναδική Ταυτότητα Κίνησης	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής €	Είδος Κίνησης
4333	... 014-012	...	Πιστωτική Κάρτα-Καταναλωτικό	1	...	05/01/2012 13:46	PAYMENT BANK BRANCH	3.160,00	Π
4381	... / 014-012	...	Πιστωτική Κάρτα-Καταναλωτικό	1	...	03/02/2012 12:14	PAYMENT BANK BRANCH	1.270,00	Π
4465	... / 011-011	...	Καταθετικός	1	...	22/03/2012 10:40		1.850,00	Π
4570	... / 014-014	...	Καταθετικός	2	...	14/05/2012 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	2.000,00	Π
4586	... / 014-014	...	Καταθετικός	2	...	21/05/2012 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	3.000,00	Π
4603	... / 014-014	...	Καταθετικός	2	...	28/05/2012 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	2.000,00	Π

	... / 014- 014	...	Καταθετικός		...	25/06/201200: 00	ΚΑΤΑΘ ΕΣΗ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ ΡΙΟ	4.650,00	Π
4687	... / 014- 012	...	Πιστωτική Κάρτα- Καταναλωτικ ό	1	...	04/07/2012 14:00	PAYME NT BANK BRANC H	1.400,00	Π
4702	... / 014- 014	...	Καταθετικός	1	...	9/7/2012 12:00:00 πμ	ΚΑΤΑΘ ΕΣΗ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ ΡΙΟ	7.500,00	Π
4956	... / 014- 012	...	Πιστωτική Κάρτα- Καταναλωτικ ό	1	...	12/11/2012 11:04:26 πμ	PAYME NT BANK BRANC H	4.582,96	Π
5078	... / 014- 014	...	Καταθετικός	2	...	31/12/2012 00:00	ΚΑΤΑΘ ΕΣΗ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ ΡΙΟ	3.600,00	Π
								26.830,00 €	

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές.

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται εν μέρει αποδεκτός για το έτος 2012 και η προκύπτουσα διαφορά που αφορά σε προσαύξηση περιουσίας ανέρχεται στο ποσό των 26.830,00 €.

ΕΤΟΣ 2014

Στο φορολογικό έτος 2014 καταλογίστηκε από τον έλεγχο, βάσει των διατάξεων της παρ 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, ως προσαύξηση περιουσίας ποσό ύψους 98.845,97 €, μετά και την αφαίρεση του δηλωθέντος εισοδήματος. (σελ 29 της από 04/10/2018 έκθεσης ελέγχου).

Στο υπό κρίση έτος προκύπτουν πιστώσεις στον υπ' αριθ. ... καταθετικό λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων ως συνδικαιούχος στην ... Τράπεζα, με συνδικαιούχο τον αδελφό του ..., στον υπ' αριθ. ... καταθετικό λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων με συνδικαιούχο τον αδελφό του ..., στην Τράπεζα ... και κατάθεση ποσού 1.820,86 € στον υπ' αριθ. GR ... καταθετικό λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην ... Τράπεζα ως μοναδικός δικαιούχος και οι οποίες έχουν ως αιτιολογία συναλλαγής «κατάθεση» ή «κατάθεση μετρητών», χωρίς να προκύπτει ο καταθέτης.

Επίσης στους ως άνω λογαριασμούς πιστώνονται εισερχόμενα εμβάσματα, κατατίθενται ποσά βάσει εντολής και προκύπτει επώνυμη κατάθεση, ως ακολούθως:

REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογ/σμού	Είδος Λογ/σμού	Δικαιούχο	Μοναδική Ταυτότητα Κίνησης	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Είδος Κίνησης
6040	... / 014-014	...	Καταθετικός	2	...	10/2/2014 12:00:00 πμ	Αυτόματη κίνηση συστήματος χρε	ENT.140210949011Ξ793 20140210949011Ξ793	1.750,00	Π
6325	... / 014-014	...	Καταθετικός	2	...	2/6/2014 12:00:00 πμ	Αυτόματη κίνηση συστήματος χρε	ENT.140602949016Ξ710 20140602949016Ξ710	1.260,00	Π
6399	... / 014-014	...	Καταθετικός	2	...	24/6/2014 12:00:00 πμ	Αυτόματη κίνηση συστήματος χρε	ENT.140624949015Ξ778 20140624949015Ξ778	3.920,00	Π
6445	... / 017-017	...	Καταθετικός	2	...	4/7/2014 12:00:00 πμ	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	Β/Ο ... ΣΚΙΑΤΗΘΕΣ	1.500,00	Π
6534	... / 014-014	...	Καταθετικός	2	...	25/7/2014 12:00:00 πμ	Αυτόματη κίνηση συστήματος χρε	ENT.140725949017Ξ761 20140725949017Ξ761	2.484,40	Π
6611	... / 014-014	...	Καταθετικός	2	...	18/8/2014 12:00:00 πμ	Αυτόματη κίνηση συστήματος χρε	ENT.140818949019Ξ087 20140818949019Ξ087	2.940,00	Π
6787	... / 017-017	...	Καταθετικός	2	...	27/10/2014 12:00:00 πμ	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	Β/Ο ...	1.050,00	Π
6790	.. / 014-014	...	Καταθετικός	2	...	29/10/2014 12:00:00 πμ	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	...	2.500,00	Π

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκόμισε αντίγραφα γραμματίων είσπραξης και εντολών πληρωμής ΙΚΑ και φόρων την ίδια ημερομηνία, βάσει των οποίων προκύπτει πίστωση των λογαριασμών του και παράλληλα χρέωση με αντίστοιχα ποσά, που αφορούν σε εξόφληση του ΙΚΑ για μισθοδοσία και σε φόρους, του αναγνωρίζονται τα ακόλουθα ποσά, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, ως ακαθάριστα έσοδα της ως άνω ομόρρυθμης εταιρίας στην οποία συμμετέχει και τα οποία ποσά αφορούν δαπάνες της εν λόγω Ο.Ε.:

- ✚ Ποσό ύψους 1.125,00 €, με ημερομηνία κατάθεσης την 27/06/2014 στον υπ' αριθ. GR ... λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην ... Τράπεζα. Από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα (πελάτες λιανικής-ημερήσια Ζ) από το διάστημα 24/06/2014 έως 26/06/2014, 3.998,62 €, που αντιστοιχούν στα ακαθάριστα έσοδα της ως άνω Ο.Ε. Την ίδια ημερομηνία καταβάλλεται μέσω κατάθεσης το ως άνω ποσό, για εξόφληση ΙΚΑ ποσού 1.116,83 € της Ο.Ε.
- ✚ Ποσό ύψους 1.820,86 €, με ημερομηνία κατάθεσης την 25/07/2014 στον υπ' αριθ. GR ... λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην ... Τράπεζα. Από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα (πελάτες λιανικής-ημερήσια Ζ) από το διάστημα 23/07/2014 έως 24/07/2014, 4.400,32 €, που αντιστοιχούν στα ακαθάριστα έσοδα της ως άνω Ο.Ε. Την ίδια ημερομηνία καταβάλλεται μέσω κατάθεσης το ως άνω ποσό, για εξόφληση ΙΚΑ της Ο.Ε.
- ✚ Ποσό ύψους 2.590,00 €, με ημερομηνία κατάθεσης την 28/08/2014 στον υπ' αριθ. GR ... λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην Τράπεζα Από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα (πελάτες λιανικής-ημερήσια Ζ) για το διάστημα 25/08/2014 έως 26/08/2014, 4.533,15 €, που αντιστοιχούν στα ακαθάριστα έσοδα της ως άνω Ο.Ε. Την ίδια ημερομηνία καταβάλλεται μέσω κατάθεσης ποσό 2.444,50 € για εξόφληση ΙΚΑ της Ο.Ε. και 143,09 € για εξόφληση φόρου.
- ✚ Ποσό ύψους 3.153,00 €, με ημερομηνία κατάθεσης την 22/09/2014 στον υπ' αριθ. GR ... λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην Τράπεζα Από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα (πελάτες λιανικής-ημερήσια Ζ και ΤΔΑ) για το διάστημα 11/09/2014 έως 21/09/2014, 4.246,50 €, που αντιστοιχούν στα ακαθάριστα έσοδα της ως άνω Ο.Ε. Την ίδια ημερομηνία καταβάλλεται μέσω κατάθεσης ποσό 2.952,88 € για εξόφληση ΙΚΑ της Ο.Ε. και 200,00 € για Φ.Μ.Υ.

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε περαιτέρω άλλα στοιχεία, όπως αντίγραφα καταθετηρίων ή αντίγραφα των γραμματίων είσπραξης από τις Τράπεζες, ώστε να προκύπτει αδιαμφισβήτητο το ποιος είναι ο καταθέτης των επίμαχων καταθέσεων, και να μπορεί να αποδείξει ότι προέρχονται από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρίας με την επωνυμία «...» με ΑΦΜ ..., στην οποία συμμετείχε ως ομόρρυθμο μέλος και κατατίθενται από τον ίδιο.

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται εν μέρει αποδεκτός για το έτος 2014 και η προκύπτουσα διαφορά που αφορά σε προσαύξηση περιουσίας ανέρχεται στο ποσό των 90.157,11 € (98.845,97 € - 8.688,86 €).

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί του ότι τα χρηματικά ποσά, που κατατέθηκαν στον προσωπικό του λογαριασμό, χρησιμοποιήθηκαν για έξοδα της εταιρείας, και επεστράφησαν σε αυτή

Επειδή, στο άρθρο 12 παρ 1 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α'167) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης».

Επειδή, στο άρθρο 13 παρ 3 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α'167) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «3. Οι παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα περιβάλλονται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας και αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα κατά τον οποίο έλαβε την παροχή, εάν το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων ήταν το μέσο επιτόκιο αγοράς, του οποίου η μέθοδος υπολογισμού ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά τον ίδιο μήνα και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα. **Σε περίπτωση που δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου λογίζεται ως παροχή σε είδος.** Η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών θεωρείται δάνειο». (Όπως στο πρώτο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 13 ή λέξη «όπως» αντικαταστάθηκε από τις λέξεις «του οποίου η μέθοδος υπολογισμού» με την παρ. 3 του άρθρου 22 του Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31-12-2013) και σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου ισχύουν από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως ήτοι από 31/12/2013 και μετά).

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1219/06-10-2014** της ΓΓΔΕ, με θέμα (Φορολογική μεταχείριση παροχών σε είδος του άρθρου 13 του ν.4172/2013), διευκρινίστηκε ότι: «Με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης. Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 ορίζονται περιπτώσεις, για τις οποίες θεωρείται ότι υφίσταται εργασιακή σχέση, και κατά συνέπεια το εισόδημα που αποκτάται από τα πρόσωπα των περιπτώσεων αυτών θεωρείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις. Περαιτέρω, με τις

διατάξεις του [άρθρου 13](#) ν. [4172/2013](#) προσδιορίζονται οι παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό του πρόσωπο ή κατά περίπτωση όπου ρητά προβλέπεται στο νόμο ένας εταίρος ή μέτοχος και οι οποίες συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις. 3. Με την [παράγραφο 3 του άρθρου 13](#) του ν. [4172/2013](#) ορίζεται ότι παροχή σε είδος αποτελεί και η χορήγηση δανείου κατόπιν έγγραφης συμφωνίας από φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο. Η ωφέλεια για τον λήπτη της παροχής αυτής προσδιορίζεται ανά φορολογικό έτος, υπολογίζεται κατά το μήνα στον οποίον έγινε η παροχή και αποτιμάται ως η διαφορά μεταξύ των τόκων που υπολογίζονται με βάση το μέσο επιτόκιο αγοράς (σχετική η [ΠΟΛ.1034/30.1.2014](#) Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών) και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος βάσει της σχετικής έγγραφης συμφωνίας. **Σε περίπτωση που δεν υπάρχει έγγραφη συμφωνία ως παροχή σε είδος λαμβάνεται το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου.** Η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών, ήτοι ποσά που υπερβαίνουν το ποσό των τριών μισθών, θεωρούνται δάνειο..... Τέλος, γίνεται δεκτό ότι οι διατάξεις της [παρ. 3 του άρθρου 13](#) ν. [4172/2013](#) δεν καταλαμβάνουν τα ποσά που είχαν καταβληθεί ή πιστωθεί στα υπόψη πρόσωπα (εργαζόμενους, εταίρους, μέτοχους κ.λπ.) πριν από την έναρξη ισχύος του ν. [4172/2013](#), ανεξαρτήτως του αν τα υπόψη ποσά έχουν καταβληθεί ως δάνεια με έγγραφη συμφωνία ή άνευ αυτής ή ως προκαταβολές μισθών.....6. Οι διατάξεις του [άρθρου 13](#) ν. [4172/2013](#) έχουν εφαρμογή για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που ξεκίνησαν από 1.1.2014 και μετά...».

Επειδή, ο έλεγχος έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι πιστώσεις ποσού 28.227,38 €, στον υπ' αριθ. ... κοινό καταθετικό λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην ... Τράπεζα, από τις εισπράξεις POS (πιστωτικών καρτών), για το φορολογικό έτος 2014, αφορούσαν σε πωλήσεις της εταιρείας «...» η οποία δεν τηρούσε λογαριασμό όψεως και στην οποία ο προσφεύγων συμμετέχει ως ομόρρυθμο μέλος κατά ποσοστό συμμετοχής 50%.

Επειδή, από την κίνηση του ως άνω λογαριασμού, δεν προκύπτει ότι πιστώνεται αποκλειστικά από έσοδα της ως άνω Ο.Ε, καθόσον δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ικανά στοιχεία (αντίγραφα καταθετηρίων ή γραμματίων είσπραξης της Τράπεζας), ώστε να προκύπτει ο καταθέτης και να αποδεικνύεται με αδιάσειστα στοιχεία, ότι αφορούν σε πιστώσεις από τα ακαθάριστα έσοδα της Ο.Ε. και παράλληλα σε πληρωμές για λογαριασμό της.

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επισημαίνεται ότι το ως άνω ποσό των 28.227,38 €, εκ παραδρομής, καταλογίστηκε από τον έλεγχο ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αντί του ορθού, ως εισόδημα από μισθωτή

εργασία με βάση τα οριζόμενα στις διατάξεις της [παρ.1 του άρθρου 12](#) του Ν.4172/2013 και τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη μερική αποδοχή της από 02/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του «...» με ΑΦΜ ... καθώς και:

Α. Τη μερική αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων:

- 1) Της με αριθμό .../04-10-2018, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, ως προς το ποσό των 61.445,08 €, που προέρχεται από νόμιμη πηγή και που καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας, με βάση το σκεπτικό της παρούσας.
- 2) Της με αριθμό .../04-10-2018, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, ως προς το ποσό των 8.688,88 € που προέρχεται από νόμιμη πηγή και που καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας, με βάση το σκεπτικό της παρούσας.

Β. Την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση της κάτωθι πράξης:

- 3) Της με αριθμό .../04-10-2018, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου οικ. έτους 2014.

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

Α. ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Εισοδήματα 01/01/2012 – 31/12/2012	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	0,00	88.275,08	26.830,00	26.830,00
Πιστωτικό ποσό	191,80			
Χρεωστικό ποσό	0,00	28.188,98	4.210,50	4.210,50

Πρόστιμο άρθ. 58 και τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		26.206,30	3.887,97	3.887,97
Εισφορά αλληλεγγύης	0,00	3.326,32	777,18	777,18
Ποσό προς επιστροφή βάσει δήλωσης	187,31	187,31		187,31
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών		57.908,91	8.875,65	9.062,96
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	9.062,96 €			

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	0,00 €

Εισοδήματα 01/01/2014 – 31/12/2014	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	5.800,00	130.410,25	121.721,39	115.921,39
Χρεωστικό ποσό	1.006,17	38.140,33	35.273,10	34.266,93
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013		18.567,13	17.133,46	17.133,46
Εισφορά αλληλεγγύης	0,00	4.868,85	4.868,85	4.868,85
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	1.006,17	60.853,53	57.275,41	56.269,24
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	56.269,24 €			

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.