



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 10/06/2019



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Αριθμός απόφασης: **1561**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες :
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 με ημερομηνία κατάθεσης 15-02-2019 με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ/2019 συμπληρωματικό υπόμνημα του «..... ΤΟΥ» - ΑΦΜ, με κύρια δραστηριότητα ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας και διεύθυνση έδρας επί της οδού, στο -Τ. Κ., κατά των με αριθμό, και/2018 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 και 2014 και φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις από 01-04-2019 απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της από 15-02-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής και του με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ/2018 συμπληρωματικού υπομνήματος** 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./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ύψους 9.200,00 €, πλέον προσαυξήσεων στο φόρο ύψους 8.629,60 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 690,02 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **18.519,62 €.**

-Με την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ύψους 36.630,00 €, πλέον προσαυξήσεων στο φόρο ύψους 34.358,94 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 5.213,42 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **76.202,36 €.**

-Με την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 6.583,47 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013, ύψους 1.975,04 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 638,26 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **9.196,77 €.**

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, στα πλαίσια διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 και 2014 και φορολογικού έτους 2014, με βάση τα άρθρα 28 παρ 2 του Ν. 3296/2004 και 2 και 3 της Α.Υ.Ο. 1021681/1120/ΔΕ-Α/ΠΟΛ. 1037/2005, δυνάμει της υπ' αριθμ./2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η αποστολή από το ΣΔΟΕ, σχετικού φακέλου υπόθεσης της ελεγχόμενης επιχείρησης για τις χρήσεις 2007 έως 2012, βάσει του άρθρου 61 του ν. 4410/2016

μεταφερόμενης υπόθεσης Νο/2012 του ΣΔΟΕ. Ο φάκελος της υπόθεσης αφορά ανώνυμη καταγγελία για τον ελεγχόμενο γιατρό και περιέχει αντίγραφα βιβλίων και στοιχείων, δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, καθώς και Ε9 με αντίγραφα συμβολαίων για τις χρήσεις 2007 έως 2012. Ο έλεγχος, αξιοποίησε τα δεδομένα των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων, που τηρούσε ο προσφεύγων στην ημεδαπή, αντιπαραβάλλοντάς τα, με τα δηλωθέντα εισοδήματα του, στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Από τα ηλεκτρονικά δεδομένα που παρείχαν τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και ανακτήθηκαν μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας της Α.Α.Δ.Ε., προέκυψε ότι ο προσφεύγων κατέχει είτε ατομικά, είτε κοινά, διάφορα είδη τραπεζικών προϊόντων (καταθετικούς λογαριασμούς, πιστωτικές κάρτες), όπως παρατίθενται στη σελ. 10 της από 31/12/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Περαιτέρω, από την επεξεργασία των ατομικών και κοινών λογαριασμών του προσφεύγοντος και αφού εξαιρέθηκαν οι καταθέσεις- πιστώσεις χρηματικών ποσών που προήλθαν από πιστωτικούς τόκους, από τριάντα τέσσερις (34) καταθέσεις- πιστώσεις ποσών έως 500,00 € που δεν ήταν προσωποποιημένες, συνολικού ύψους 5.392,46 €, προέκυψαν πρωτογενείς_καταθέσεις ανά ελεγχόμενο έτος, ως ακολούθως:

Χρήση	Σύνολο Πρωτογενών καταθέσεων €
2012	319.478,06
2013	317.357,63
2014	196.461,01

Στη συνέχεια κοινοποιήθηκε το με αρ. πρ./2018 αίτημα παροχής πληροφοριών του αρθρ. 14 Ν 4174/13, προκειμένου να αιτιολογηθεί η προέλευση των πιστώσεων των χρηματικών ποσών, στο οποίο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με την αρ.πρ./2018 απάντηση του, προσκομίζοντας αντίστοιχα αποδεικτικά στοιχεία για τις τραπεζικές κινήσεις. Μετά την αξιοποίηση των προσκομισθέντων αυτών στοιχείων, ο έλεγχος έκανε εν μέρει δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος. Ειδικότερα, αποδέχθηκε τους ισχυρισμούς που αφορούσαν την πίστωση τραπεζικών επιταγών της εταιρίας για εξόφληση προμηθευτών-εξόδων, όπως προκύπτει από τον αναλυτικό λογαριασμό 33.08 που προσκομίστηκε. Επίσης, την πίστωση επιταγής 19.597,63€, βάσει της απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσ/νίκης, ποσού 30.465,00€ από την εταιρεία «.....» για την πώληση μετοχών της συζύγου του, την πίστωση χρηματικών ποσών που αφορούν την παροχή υπηρεσιών στις εταιρίες «.....», στην «.....» και στην

«.....» σύμφωνα με τα εκδοθέντα Τ.Π.Υ., καθώς και των εξόδων που καταβάλλονται από την «.....».

Από την προσκόμιση των μηνιαίων εξοδολογίων της, διαπιστώθηκε ότι αυτά συμφωνούν με τα ποσά που πιστώνονται στον πίνακα 6-κατάθεση από λογαριασμό τρίτου και ως εκ τούτου, ο έλεγχος αποδέχθηκε ότι αφορούν έξοδα που δημιουργήθηκαν και καταβλήθηκαν κατά την παροχή υπηρεσίας του προς την

Κατόπιν των ανωτέρω, οι πρωτογενείς καταθέσεις του προσφεύγοντος, για τα υπό κρίση έτη, διαμορφώθηκαν ως ακολούθως:

Χρήση	Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων	Μείον αιτιολογημένες καταθέσεις με το υπόμνημα	Διαφορά
2012	319.478,06	296.478,06	23.000,00
2013	317.357,63	206.357,63	111.000,00
2014	196.461,01	196.461,01	0,00

Επίσης από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων του φορολογικού έτους 2014, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση, από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος, συνολικές δαπάνες ύψους 24.496,74 €, καθότι, μέρος αυτών, ήτοι, ποσό ύψους 10.792,99 €, κρίθηκαν ως μη παραγωγικές, που δεν αφορούν την άσκηση του επαγγέλματός του και το υπόλοιπο ύψους 13.703,75 €, αφορούν σε ανακριβή μεταφορά των δαπανών από τα βιβλία στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος και στο συνυποβαλλόμενο έντυπο Ε3. Οι ως άνω δαπάνες ύψους 24.496,74 € προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη του φορολογικού έτους 2014.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/15-02-2018 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμου μέσω καταλογιστικών πράξεων λόγω παρόδου της πενταετούς παραγραφής της χρήσης 2012..
- 2) Μη νόμιμη εφαρμογή των περί προσαύξησης περιουσίας διατάξεων λόγω απόκτησης εισοδημάτων από άγνωστη πηγή – μη νόμιμη απόδειξη και αιτιολογία – παράβαση νόμου.
- 3) Εσφαλμένη απόρριψη του ποσού δαπανών ύψους 24.496,74 €, κρίνοντας ότι τούτες καλύπτουν προσωπικές και ουδόλως επιχειρηματικές και παραγωγικές δαπάνες – ελλιπής αιτιολογία.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραγραφής της χρήσης 2012, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή στο **άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013** (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994**, ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «*Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας*».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, πριν εκπνεύσει το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για **καταλογισμό** φόρου εισοδήματος για την εν λόγω χρήση, εκδόθηκε η υπ' αριθ./**31-12-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και ως εκ τούτου η παραγραφή διακόπηκε με την έκδοση της.

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη υπ' αριθ./31-12-2018 και η αντίστοιχη έκθεση ελέγχου έχουν εκδοθεί κατά την 31/12/2018, ως εκ τούτου, ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης εφαρμογής των περί προσαύξεσης περιουσίας διατάξεων, επισημαίνονται τα εξής :

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 ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' και Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξεση 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 προσαύξεση».

Με τη με αριθ. **ΠΟΛ. 1095/29.4.2011** εγκύκλιο ΥΠΟΙΚ, σχετικά με την ανωτέρω διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 που τροποποίησε την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, διευκρινίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «.....**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 παρ. 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 κ.λπ.....11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση 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, 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. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.**».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον **από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή περαιτέρω, 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:

Β΄ Προσαύξηση περιουσίας

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. 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. [...] 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. [...] 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94».

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 καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνθήτως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της

αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ..]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.».

Επειδή περαιτέρω, στην παρ 1 του άρθρου 1 του Ν. 5638 Περί καταθέσεως εις κοινόν λογαριασμόν (ΦΕΚ Α' 307/07-09-1932), ορίζεται ότι: «1. Χρηματική κατάθεσις παρά Τραπεζή εις ανοικτόν λογαριασμόν επ' ονόματι δύο ή πλειοτέρων από κοινού (Compte joint, joint account) είναι εν την εννοία του παρόντος νόμου η περιέχουσα τον όρον ότι του εκ ταύτης λογαριασμού δύναται να κάμνη χρήση εν όλω ή εν μέρει, άνευ συμπράξεως των λοιπών, είτε εις είτε τινές, και πάντες κατ' ιδίαν οι δικαιούχοι.».

Επειδή από το άρθρο 1 του Ν.5638/1932 (ΦΕΚ 307 Α΄) «περί καταθέσεως σε κοινό λογαριασμό», όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 1 του Ν.Δ. 951/1971 και διατηρήθηκε σε ισχύ με το άρθρο 124 περ. Δ΄ στοιχ. α΄ του Ν.Δ.118/1973, προκύπτει ότι χρηματική κατάθεση σε κοινό ανοικτό λογαριασμό τράπεζας στο όνομα δύο ή περισσοτέρων είναι εκείνη που περιέχει τον όρο, ότι μπορεί να γίνει χρήση, δηλαδή ανάληψη από τον κοινό αυτό λογαριασμό, από έναν ή περισσότερους από εκείνους στο όνομα των οποίων έγινε η κατάθεση, γιατί βάση της καταθέσεως αυτής η κυριότητα περιέρχεται μεν στην Τράπεζα, σύμφωνα με τα άρθρα 806 και 830 του Α.Κ. και το άρθρο 2 παρ. 1 του Ν.Δ. της 17-7-/13-8-1923 "περί ειδικών διατάξεων επί Ανωνύμων Εταιρειών" (Ολ.ΑΠ 1092/1991), αλλά καθένας από εκείνους, στο όνομα των οποίων έγινε η κατάθεση, δικαιούται κατ αρχήν να απαιτήσει και να αναλάβει εξ ιδίου δικαίου και όχι ως αντιπρόσωπος άλλου, κατ' άρθρο 211 Α.Κ., το σύνολο ή μέρος της καταθέσεως, χωρίς τη σύμπραξη των λοιπών συνδικαιούχων, οπότε γίνεται κύριος των αναληφθέντων χρημάτων και είναι αδιάφορο σε ποιον πράγματι από τους καταθέτες ανήκαν τα χρήματα, όπως αδιάφορη είναι και η μεταξύ των

καταθετών σχέση που οδήγησε σε κατάθεση σε κοινό λογαριασμό, η οποία μόνο ενοχικές αξιώσεις μπορεί να δημιουργήσει σε βάρος εκείνου από τους δικαιούχους του κοινού λογαριασμού που προέβη στην ανάληψη των χρημάτων.

Επειδή, το Υπ. Οικονομικών στο με αρ. πρωτ. 1019577/6619/ΔΕΥ-Β/20-2-2006 έγγραφό του αναφέρει ότι: «...Στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστώνεται η ύπαρξη κοινού τραπεζικού λογαριασμού θα πρέπει να εξεταστεί καταρχήν, με κριτήριο τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, εάν τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού είχαν τέτοια οικονομική δυνατότητα και στη συνέχεια να εξεταστεί από τα παραστατικά στοιχεία κατάθεσης, ποιοι κατέθεσαν τα σχετικά ποσά, από πού προέρχονται και ποιοι προέβαιναν σε αναλήψεις, διενεργώντας περαιτέρω ανακρίσεις και ζητώντας από τον ελεγχόμενο την προσκόμιση κάθε πρόσφορου νόμιμου αποδεικτικού στοιχείου που κατά την κρίση του ελεγχόμενου απαιτείται...». Φορολογικά, εφόσον δεν αποδεικνύεται ο «εν τοις πράγμασι» δικαιούχος με τα αντίστοιχα παραστατικά, ο λογαριασμός θεωρείται ότι ανήκει ισομερώς σε όλους τους συμμετέχοντες.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων επικαλείται, ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή χαρακτήρισε ως πρωτογενείς καταθέσεις ,ποσό ύψους 23.000,00 €, κατά το έτος 2012, καθότι, μέρος αυτών, ήτοι, ποσό ύψους 17.000,00 €, προέρχεται από επιστροφή δανείου που είχε χορηγήσει στον αδελφό του κ. και το υπόλοιπο ύψους 6.000,00 €, αφορά σε μεταφορά χρημάτων από τον συνδικαιούχο του λογαριασμού κ. Παράλληλα ισχυρίζεται ότι μη νομίμως η φορολογική αρχή καταλόγισε για το έτος 2013, ως προσαύξηση περιουσίας το ποσό ύψους 16.000,00 €, καθόσον, αφορά σε επιστροφή δανείου από τον αδελφό του κ. Προς απόδειξη των ισχυρισμών του ο προσφεύγων προσκόμισε στη φορολογική αρχή δύο συμφωνητικά δανείου των ετών 2010 και 2011,που συνάφθηκαν μεταξύ του ιδίου και του κ., ύψους 20.000,00 €, το καθένα.

Επίσης, ποσά ύψους 45.000,00 € και 48.000,00 €, τα οποία απέρριψε ο έλεγχος αφορούσαν σε εισπράξεις κερδών προηγούμενων χρήσεων (2011-2014), για λογαριασμό της συζύγου του, κ., με αιτιολογία κατάθεση επιταγής άλλης τράπεζας. Πρόκειται για κέρδη της συζύγου του, από την εταιρεία με την επωνυμία «.....», τα οποία έλαβε με τις υπ'αρ. και αποδείξεις είσπραξης στις 04/07/2013 από την εταιρεία «.....». Προς απόδειξη των ισχυρισμών του, ο προσφεύγων προσκόμισε τα παρακάτω στοιχεία :

1) Αντίγραφο της με αριθμ. επιταγής της Τράπεζας με ημερομηνία έκδοσης την 08/07/2013 αξίας 45.000,00 €, σε διαταγή πληρωμής της εταιρείας με την επωνυμία «» με πρώτη οπισθογράφιση από την ως άνω εταιρεία και κομιστή τον προσφεύγοντα.

2) Αντίγραφο της με αριθμ./2013 απόδειξης είσπραξης της με αριθμ. επιταγής της, από την ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία «.....», ύψους 45.000,00 €, έναντι συμμετοχής της στα κέρδη της Ο.Ε.

3) Αντίγραφο κατάθεσης της με αριθμ. επιταγής της, αξίας 45.000,00 € στο με αριθμ. λογαριασμό της, συνδικαιούχοι του οποίου είναι ο προσφεύγων και η σύζυγός του

4) Διάφορα τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «.....» προς την εταιρεία «.....», για νοσήλια διαφόρων προσώπων συνολική αξίας 45.012,95 €.

5) Αντίγραφο της με αριθμ. επιταγής της με ημερομηνία έκδοσης την 08/07/2013 αξίας 48.000,00 €, σε διαταγή πληρωμής της εταιρείας με την επωνυμία «», με πρώτη οπισθογράφιση από την ως άνω εταιρεία και κομιστή τον προσφεύγοντα.

6) Αντίγραφο της με αριθμ./2013 απόδειξης είσπραξης της με αριθμ. επιταγής της, από την ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία «.....», ύψους 48.000,00 €, έναντι συμμετοχής της στα κέρδη της Ο.Ε.

7) Αντίγραφο κατάθεσης της με αριθμ. επιταγής της, αξίας 48.000,00 € στο με αριθμ. λογαριασμό της συνδικαιούχοι του οποίου είναι ο προσφεύγων και η σύζυγός του

8) Το με αριθμ./2012 τιμολόγιο εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «.....» προς την εταιρεία «.....» του Ηνωμένου Βασιλείου, για νοσήλια ασθενούς, συνολικής αξίας 48.166,32 €.

9) Αντίγραφα των υπ'αρ. και 1401 δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος Ο.Ε., οικονομικών ετών 2012, 2013 και 2014, αντίστοιχα της ομορρύθμου εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

10) Αντίγραφο του γενικού καθολικού της εταιρείας, με την επωνυμία της λογαριασμού 53 για τις χρήσεις 2012 και 2013 και

11) Αντίγραφο ημερολογιακής εγγραφής της «.....» για το λογαριασμό 53.14.00.0001(βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους).

Ο έλεγχος απέρριψε τους ισχυρισμούς, ότι οι πιστώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς αφορούν σε επιστροφή δανείων που είχε χορηγήσει σε συγγενικό του πρόσωπο,

καθότι, τα ιδιωτικά συμφωνητικά δεν έχουν θεώρηση από δημόσια αρχή και δεν έχουν χαρτοσημανθεί και συνεπώς δε φέρουν βέβαιη χρονολογία. Επιπροσθέτως, από τις ελεγκτικές διασταυρώσεις ο έλεγχος διαπίστωσε ότι τα ποσά των δανείων δεν εμφανίζονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου και στον κωδικό 725 για δωρεές ή γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών κτλ και του δανειζόμενου στον κωδικό 781 – χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων αλλοδαπής, δάνεια, δωρεές κτλ., καθώς, επίσης και η επιστροφή χρημάτων του δανείου στον κωδικό 727 για την τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων. Παράλληλα, ο δανεισμός δεν αποδεικνύεται από άλλα στοιχεία, όπως κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της ανάληψης των χρημάτων. Ομοίως ο έλεγχος απέρριψε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος ότι η συναλλαγή ποσού αξίας 12.000,00 € , αφορά σε ποσά που μετέφερε ο κ. από τον προσωπικό του λογαριασμό σε λογαριασμό της για δικούς του προσωπικούς λόγους, καθώς, δεν μπόρεσε να την ταυτοποιήσει με τον πραγματικό δικαιούχο των πιστώσεων, και ως εκ τούτου την επιμέρισε κατ' ισομοιρία στους δύο δικαιούχους, ήτοι: $12.000,00 / 2 = 6.000,00 \text{ €}$ στον προσφεύγοντα ως συνδικαιούχο.

Επίσης, ο έλεγχος απέρριψε τους ισχυρισμούς που αφορούν την πίστωση τραπεζικών επιταγών για απόδοση επιχειρηματικής αμοιβής – κερδών από την συμμετοχή της συζύγου του στην Ομόρρυθμη εταιρεία «.....», κατά τις χρήσεις 2012 και 2013, καθώς δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία, όπως εγγραφών στα βιβλία ή ημερολογιακές εγγραφές, αποφάσεις Γενικής Συνέλευσης, αντίγραφο πρακτικού, το παραστατικό στοιχείο σε περίπτωση που αφορά παροχές από Α.Ε., κτλ., όπως αναγράφεται στην σελίδα 13 της σχετικής έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

Επειδή από την εξέταση των στοιχείων του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, διαπιστώνεται ότι ο προσφεύγων δεν απέδειξε ότι το ποσό πιστώσεων ύψους 23.000,00 €, που διενεργήθηκαν στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, κατά το έτος 2012, και ύψους 16.000,00 €, κατά το έτος 2013, προήλθαν από επιστροφή χρημάτων τα οποία είχε χορηγήσει σε προγενέστερο χρόνο σε συγγενικά του πρόσωπα. Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τόσο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., όσο και στην Υπηρεσία μας, κανένα αποδεικτικό στοιχείο ο σχετικός ισχυρισμός περί επιστροφής χρημάτων λόγω χορήγησης δανείων, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ομοίως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι τα ποσά ύψους 45.000,00€ και 48.000,00 €, με την αιτιολογία «κατάθεση επιταγής άλλης τράπεζας», αφορούν σε εισπράξεις κερδών προηγούμενων χρήσεων από τη συμμετοχή της συζύγου του, στην εταιρεία «.....», απορρίπτεται ως αβάσιμος. Και τούτο, διότι από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν αποδεικνύεται ότι οι εν λόγω πιστώσεις σχετίζονται με τις

εισπράξεις κερδών από την ομόρρυθμη εταιρεία «.....» προς το ομόρρυθμο μέλος της, δεδομένου ότι ο πρώτος οπισθογράφος των εν λόγω επιταγών είναι και στις δύο περιπτώσεις η εταιρεία με την επωνυμία «.....» και κομιστής των επιταγών ο προσφεύγων και αφετέρου, από την λογιστική εγγραφή προκύπτει ότι οι εν λόγω επιταγές δόθηκαν για κάλυψη βραχυχρόνιων υποχρεώσεων της εταιρείας «.....», προς τους εταίρους της, εν προκειμένω προς την εταιρεία «.....». Επιπροσθέτως, από την αξιολόγηση των προσκομισθέντων στοιχείων και συγκεκριμένα των υπ'αρ..... και/2013 αποδείξεων είσπραξης, των με αριθμ. και επιταγών της Τράπεζας εκδόσεως 08/07/2013 και της ημερολογιακής εγγραφής (04/07/2013) υπάρχει αναντιστοιχία των γεγονότων ως προς την ημερομηνία. Εξάλλου από τη φορολογία των νομικών προσώπων με απλογραφικά βιβλία, εν προκειμένω της Ο.Ε., προκύπτει ότι σε περίπτωση κερδών, τεκμαίρεται, ότι τα κέρδη αυτά καταβάλλονται, μέχρι την 31/12 εκάστου έτους, εκτός και εάν η καταβολή τους ρυθμίζεται διαφορετικά από ειδική διάταξη του καταστατικού και απαιτείται απόφαση των εταίρων της. Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν προσκομίστηκε καταστατικό της ομορρύθμου εταιρείας «.....», από το οποίο να προκύπτει ο διαφορετικός χρόνος καταβολής των κερδών της στους ομορρύθμους εταίρους της, ο ισχυρισμός περί καταβολής των κερδών από προηγούμενα έτη απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί ελλιπούς αιτιολογίας της απόρριψης δαπανών ύψους 24.496,74 €, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, με τις διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 21](#) του ν. [4172/2013](#), ορίζεται ότι: «Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις ... ».

Επειδή ακολούθως με τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) του ν. [4172/2013](#), ορίζεται ότι : «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ως άνω νόμου, ορίζεται ότι : «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους,

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

γ), δ), ε), στ), ζ), η), θ), ι), ια),

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

ιγ)».

Επειδή με την [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#) εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. [4172/2013](#)) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες.

Ειδικότερα:

α) με τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το [άρθρο 23](#) που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την [παράγραφο 4 του άρθρου 48](#) σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του [άρθρου 22](#) και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του [άρθρου 23](#) εκπίπτει, β) με τις διατάξεις του [άρθρου 22Α](#), το οποίο προστέθηκε με την [παράγραφο 8 του άρθρου 22](#) του ν. [4223/2013](#), ορίζεται ο τρόπος έκπτωσης των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις, και γ) με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή

ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της ([ΣΤΕ 2033/2012](#)) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών ([ΣΤΕ 2963/2013](#), [ΣΤΕ 1729/2013](#), [ΣΤΕ 1604/2011](#), κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων, διαπιστώθηκε ότι ενώ στην μηνιαία κατάσταση βιβλίου Εσόδων-Εξόδων του φορολογικού έτους 2014 καταχωρήθηκαν δαπάνες συνολικού ποσού 15.042,99€, εντούτοις, στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος και στο συνυποβαλλόμενο έντυπο Ε3 μεταφέρθηκαν συνολικές δαπάνες ποσού 28.746,74€, ήτοι, επιπλέον Συνεπώς διαπιστώθηκε ανακριβής μεταφορά των δεδομένων των βιβλίων στην υποβληθείσα δήλωση του φορολογικού έτους 2014, ύψους 13.703,75€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 22 του ν. 4172/2013. Επιπροσθέτως σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στη σελίδα 5 της από 31/12/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, δαπάνες ύψους 10.792,99 €, κρίθηκαν από τον έλεγχο ως μη παραγωγικές, καθόσον δεν αφορούσαν στην άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος, δεδομένου ότι ο ελεγχόμενος παρείχε τις ιατρικές του υπηρεσίες κατά κύριο λόγο στην εταιρεία «.....», δυνάμει σχετικού προσκομισθέντος συμφωνητικού, βάσει του οποίου ελάμβανε αμοιβές για την παροχή υπηρεσίας 5.000,00 €, μηνιαίως, ενώ η ως άνω εταιρεία κάλυπτε τα έξοδα για την άσκηση των υπηρεσιών του (βενζίνες, πάρκινγκ, ΕΛΤΑ, καφές – εστιατόρια, ξενοδοχεία κτλ.). Επίσης παρείχε κατά το υπό κρίση έτος, ιατρικές υπηρεσίες τόσο στην εταιρεία «..... –», όσο και στην «.....», για τις οποίες αμείφθηκε με συνολικό ποσό αμοιβής 1.072,14 €, και 6.000,00 €, αντίστοιχα, κατά τη διάρκεια του έτους. Σύμφωνα με την κρίση **του ελέγχου, τα** έξοδα ταξιδίων, υποδοχής και φιλοξενίας, οι δαπάνες επιβατικών αυτοκινήτων κτλ, που δημιουργούνται κατά την άσκηση της υπηρεσίας, καλύπτονται από την επιχείρηση «.....», σύμφωνα με το ιδιωτικό συμφωνητικό και τον λογ. 35.02-Λοιποί συνεργάτες τρίτοι-Λογ/σμοί προς απόδοση που προσκομίσθηκαν. Κατόπιν των ανωτέρω ορθά η φορολογική αρχή έκρινε ότι αυτές αποτελούν εξ' ορισμού μη εκπιπόμενες δαπάνες τις οποίες πρόσθεσε, ως λογιστικές διαφορές, στα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 31/12/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **15/02/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής και του με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ**/2019 συμπληρωματικού υπομνήματος του «.....» **ΤΟΥ**» - **ΑΦΜ**

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

Επί της υπ' αρ./2018 οριστικής Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012)

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	74.369,39	97.369,39	97.369,39	23.000,00
Χρεωστικό ποσό φόρου	10.596,47	19.796,47	19.796,47	9.200,00
Προκαταβολή φόρου	1.119,93	1.119,93	1.119,93	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		8.629,60	8.629,60	8.629,60
Εισφορά αλληλεγγύης	3.093,77	3.783,79	3.783,79	690,02
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	
Συνολικό ποσού φόρου για καταβολή	15.460,17	33.979,79	33.979,79	18.519,62

Επί της υπ' αρ./2018 οριστικής Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013)

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	77.378,93	188.378,93	188.378,93	111.000,00
Χρεωστικό ποσό φόρου	2.868,37	39.498,37	39.498,37	36.630,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		34.358,94	34.358,94	34.358,94
Εισφορά αλληλεγγύης	5.051,70	10.265,12	10.265,12	5.213,42
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης	308,00	308,00	308,00	
Συνολικό ποσού φόρου για καταβολή	8.878,07	85.080,43	85.080,43	76.202,36

Επί της υπ' αρ./2018 οριστικής Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	60.741,73	85.238,47	85.238,47	24.496,74
Πιστωτικό ποσό φόρου	1.512,66			1.512,66
Χρεωστικό ποσό φόρου		5.072,71	5.072,71	5.072,71
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013		1.975,04	1.975,04	1.975,04
Εισφορά αλληλεγγύης	1.665,05	2.303,31	2.303,31	638,26
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης	308,00	308,00	308,00	
Διαφορά συμψηφισμού	0,95	0,95	0,95	
Συνολικό ποσού φόρου για καταβολή	1.109,44	10.306,21	10.306,21	9.196,77

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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.