



Καλλιθέα 07/7/2020

Αριθμός Απόφασης: 1447

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604559

Fax: 213 1604567

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Το άρθρο 6 της Π.Ν.Π. (ΦΕΚ Α 75 - 30.03.2020)

5. Την από 31/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του κατοίκου με Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αριθμ./2019 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (εισοδήματα 01.01.2013 – 31.12.2013) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κέρκυρας, με την οποία προσδιορίζεται διαφορά φορολογητέου εισοδήματος ύψους 107.953,56 Ευρώ και καταλογίζεται διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου εισοδήματος ύψους 32.844,12 Ευρώ πλέον προστίμου Κ.Φ.Δ. ύψους 33.684,93 Ευρώ, πλέον διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 4.816,87 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 71.345,92 Ευρώ και τα προσκομιζόμενα έγγραφα

6. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κέρκυρας των οποίων ζητείται η επανεξέταση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στον προσφεύγοντα, ο οποίος ασκεί τη δραστηριότητα τουριστικού πράκτορα, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα δε με την από 30/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, προσδιορίστηκε εισόδημα 14.383,76 ευρώ από εμπορικές επιχειρήσεις με την προσθήκη λογιστικών διαφορών και εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας βάσει των διατάξεων του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994 ύψους 103.847,58

ευρώ, από πρωτογενείς καταθέσεις για τις οποίες ο έλεγχος απέρριψε τη δικαιολόγηση που πρόβαλλε με το υπόμνημα του ο προσφεύγων.

Με την από 31/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τους ο προσφεύγων ζητά την επανεξέταση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κέρκυρας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το σύνολο των καταθέσεων που χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως «πρωτογενείς» καλύπτονται πλήρως από τα νομίμως δηλωθέντα και φορολογηθέντα εισοδήματά μου των ετών 1994-2013 ανερχόμενα συνολικά στο ποσό των 357.494,23€ (κεφάλαιο παρελθόντων ετών), όπως αυτά αναλύονται στον προσκομιζόμενο πίνακα (σχ.1). Προς επίρρωση των ισχυρισμών μου προσάγω και επικαλούμαι α) τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ετών 1994-2013 και των εκκαθαριστικών σημειωμάτων των ετών 1996-2003 (σχ.1α) β) παραστατικά τραπέζης από τα οποία προκύπτει το λογιστικό υπόλοιπο των τραπεζικών μου λογαριασμών την 31/12/2012, 1/1/2013 και 31/12/2013 (σχ.1β).

2. Ο έλεγχος κατά παράβαση της κείμενης νομοθεσίας και νομολογίας δεν ανεγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα συνολικές δαπάνες ποσού 2.906€ (βλ. σελ 10 της έκθεσης ελέγχου) καίτοι προσκομίστηκαν 3 τιμολόγια με ημερομηνίες εκδόσεως 10/9/2013 αξίας 2.550€ (αρ. ΤΠΥ), 10/9/2013 αξίας 316€ (αρ. ΤΠΥ), και 25/10/2013 αξίας 40€. Τα παραστατικά αυτά ως προς τα στοιχεία τους πληρούσαν τις διατάξεις του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και έπρεπε να γίνουν δεκτά. Επιπλέον και όλως επικουρικά προσκόμισα και την από 27/12/2019 Υ/Δ του νομίμου εκπροσώπου της εταιρείας «.....» (σχ.33).

3. Ο έλεγχος συμπεριέλαβε παρανόμως στις πρωτογενείς καταθέσεις συνολικό ποσό 5.100€ (700€ την 23/4/2013, 700€ την 22/5/2013, 700€ την 19/7/2013, 700€ την 3/9/2013, 700€ την 11/10/2013, 800€ την 26/2/2013, 800€ την 2/4/2013) που κατατέθηκαν στον λογαριασμό μου ως ενοίκιο από τον Η πραγματικότητα είναι ότι από το ποσό αυτό μου αναλογεί μονάχα το 1/3 ήτοι ποσό 1.700€ δεδομένου ότι τα υπόλοιπα 2/3 ανήκουν στις αδελφές μου του και του ως συνιδιοκτήτριες του όλου ακινήτου και στις οποίες, ύστερα από προφορική μεταξύ μας συμφωνία, κατέβαλα εις εκάστη το μερίδιό της σε μετρητά χρήματα. Προς επίρρωση των ισχυρισμών μου προσάγω το από 1/12/2011 ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης καταστήματος με αρ. θεώρησης/2011, την από 1/3/2013 τροποποίηση, την από 2/6/2017 απόδειξη υποβολής της μίσθωσης στο TAXIS (σχετικά 1γ,δ,ε) καθώς και το Ε9 από το οποίο προκύπτει το πραγματικό ποσοστό συνιδιοκτησίας μου στο εν λόγω ακίνητο (σχ.1στ).

4. Οι «πρωτογενείς καταθέσεις» συνολικού ποσού 3.710,46€ στον υπ' αριθμ. λογαριασμό μου και συγκεκριμένα α) ποσού 1.320€ την 13/11/2013, β) ποσού 672€ την 27/11/2013, γ) ποσού 655,46€ την 10/8/2013, δ) ποσού 560€ την 5/7/2013 και ε) ποσού 503€ την 29/10/2013, όπως αυτές απεικονίζονται στον πίνακα 1 της έκθεσης ελέγχου (σελ. 17 και 18) δεν αποτελούν πιστώσεις αλλά **ΧΡΕΩΣΕΙΣ** και αφορούν την πληρωμή της πιστωτικής μου κάρτας όπως ξεκάθαρα προκύπτει από την στήλη 5 του εν λόγω πίνακα 1.

5. Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου το άθροισμα των πρωτογενών καταθέσεων ανήλθε στο ποσό των 692.394,50€. Ο υπολογισμός αυτός είναι προδήλως λανθασμένος δεδομένου ότι συνολικό ποσό 31.280€ ναι μεν πιστώθηκε τμηματικά στον λογαριασμό μου κατά τη διάρκεια του έτους 2013 πλην όμως αποτελούσε «έσοδο» του έτους 2012 και είχε νομίμως φορολογηθεί. Συγκεκριμένα, την 14/1/2012 σύνηψα με το πολωνικό τουριστικό γραφείο ιδιωτικό συμφωνητικό συνεργασίας για τη σαιζόν του 2012 (σχ.2) με το οποίο συμφωνήθηκε να εξασφαλίσω κλίνες για τους πελάτες του αντισυμβαλλόμενου μου πολωνικού γραφείου στα ξενοδοχεία, και της, να επιμεληθώ της μεταφοράς των πελατών τους από και προς το αεροδρόμιο, να διοργανώσω εκδρομές για όσους εκ των πελατών το επιθυμούσαν κλπ. Οι πληρωμές των καταλυμάτων και των εμπλεκόμενων επιχειρηματιών, συμφωνήθηκε να γίνεται από εμένα εν μέρει ή εν όλω με χρήματα που θα ελάμβανα στον λογαριασμό μου από το γραφείο του εξωτερικού. Από τη

συνεργασία μας αυτή και υπό την ιδιότητα του πράκτορα θα ελάμβανα ως αμοιβή το ποσό των 1.800€ καταβλητέα στο τέλος της καλοκαιρινής σαιζόν του ιδίου έτους (2012).

Εν συνεχεία τον Σεπτέμβριο του 2012, μετά το πέρας της σαιζόν, και κατ' απαίτηση μου λόγω καθυστερήσεων στις πληρωμές τους έλαβα από το εν λόγω τουριστικό γραφείο την από 20/9/2012 επιστολή (σχ.3) με την οποία αναγνωρίζεται οφειλή προς εμένα ποσού 31.280€ (29.280€ για τη παραμονή πελατών στο ξενοδοχείο πλέον της αμοιβής μου 1.800€). Κατά τη διάρκεια του ελεγχόμενου έτους 2013 κατεβλήθησαν στον λογαριασμό μου από το συγκεκριμένο γραφείο 35.822€ και από την εκκαθάριση του μεταξύ μας λογαριασμού στο τέλος του ελεγχόμενου έτους 2013 προέκυψε ότι έπρεπε να τους επιστρέψω το ποσό των 4.542€ (35.882€ - 31.280€ = 4.542€), όπως και έπραξα την 12/12/2013 (σχ.4 και 5). Σημειώνω ότι η εταιρεία «.....», ιδιοκτήτρια του ξενοδοχείου «.....» εξοφλήθηκε πλήρως από εμένα με 5 τραπεζικές επιταγές (αρ. επιταγών ποσού 9.000€ εκδόσεως 20/9/2012, ποσού 4.280€ εκδόσεως 31/8/2012, ποσού 5.000€ εκδόσεως 1/8/2012, ποσού 4.000€ εκδόσεως 11/7/2012, ποσού 7.000€ εκδόσεως 6/7/2012). Ο φορολογικός έλεγχος ουδόλως έλαβε υπόψη του τα ανωτέρω επιχειρήματά μου και αγνόησε όχι μόνο τα προσκομισθέντα σ' αυτόν έγγραφα αλλά και την σχετική από 23/12/2019 Υ/Δ με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής του (Προέδρου και διευθύνοντος συμβούλου της εταιρείας), βλ. σχ 6 (Υ/Δ), 6^α (έγγραφο ΓΕΜΗ) και 6β (...../2012 ΑΠΥ).

6. Επιπλέον, ο έλεγχος αρνήθηκε αν και όφειλε να υπολογίσει στις χρεώσεις του 2013 τα ποσά που εγώ ο ίδιος κατέβαλα σε συνεργαζόμενες τουριστικές επιχειρήσεις (ξενοδοχείων, ενοικιαζομένων δωματίων, ακτοπλοϊκών εισιτηρίων) συνολικού ποσού 52.822,70€ με χρέωση του με IBAN λογαριασμού που τηρώ στη τράπεζα Συγκεκριμένα:

- Ποσό 3.785,40€ κατεβλήθη στον για μεταφορά πελατών μου. Η πληρωμή έλαβε χώρα την 24/7/2013 με την υπ' αριθμ. επιταγή της εκδόθηκαν δε τα υπ' αριθμ./13,/13,/13,/13,/13,/13 και/13 ΤΠΥ προς την επιχείρησή μου (σχ.7)
- Ποσό 13.332€ κατεβλήθησαν σε δόσεις στους αδελφούς και με τους οποίους την 2/5/2013 σύνηψα δύο διαφορετικά ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης, τα οποία προσάγω και επικαλούμαι (σχ. 8 και 9) εξεδόθησαν δε αντίστοιχα τιμολόγια τα οποία επισυνάπτονται ξεχωριστά εις έκαστο εκ των συμφωνητικών. Αναφορικά με την ανωτέρω συναλλαγή προσάγω επίσης και επικαλούμαι 4 τραπεζικά παραστατικά μεταφοράς χρημάτων από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό μου στη τα οποία ουδόλως ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο (σχ.10). Συγκεκριμένα: α) 26/2/2013 μεταφορά 1.500€ προς τον, β) 18/7/2013 μεταφορά 5.000€ προς τον, γ) 29/7/2013 μεταφορά 5.000€ προς τον και δ) 3/10/2013 μεταφορά 1.832€ προς τον Τέλος προσάγω και επικαλούμαι την από 15/1/2020 υπεύθυνη δήλωση του ανωτέρω με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής του (σχ.10^α) ο οποίος δηλώνει επί λέξει τα εξής:

«Για την σαιζόν 2013 συνάψαμε εγώ και ο αδελφός μου του δύο ξεχωριστά Συμφωνητικά μίσθωσης των ενοικιαζόμενων διαμερισμάτων στην, ιδιοκτησίας μας, με το Τσέχικο τουριστικό γραφείο Το ποσό του δικού μου Συμφωνητικού ήταν 10.500 ευρώ και του Συμφωνητικού του αδελφού μου ποσό 8.000 ευρώ. Το συνολικό ποσό των δύο Συμβολαίων ήταν 18.500 ευρώ και το εισπράξαμε από τον τουριστικό πράκτορα του, εκπρόσωπο του τουριστικού γραφείου, ως εξής:

Το ποσό των 7.000 ευρώ το εισπράξαμε με δύο επιταγές έκδοσης :
14.05.2013 ΕΠ.Ν..... στο όνομα 3.000,00 ευρώ

14.05.2013 ΕΠ.Ν..... στο όνομα 4.000,00 ευρώ
Το ποσό των 11.500 ευρώ το εισπράξαμε από τον με τα εξής τραπεζικά
εμβάσματα στον λογαριασμό μου στην Νο

26.02.2013 1.500 ευρώ

18.07.2013 5.000 ευρώ

29.07.2013 5.000 ευρώ

Το ποσό των 6.500 ευρώ ήταν για λογαριασμό μου και το ποσό των 5.000 ευρώ ήταν για
λογαριασμό του αδελφού μου

Επίσης, από εκκαθάριση λογαριασμού του έτους 2012 προέκυψε οφειλή του γραφείου
ύψους 1.832 ευρώ. Το ποσό αυτό το εισέπραξα από τον στις 03.10.2013 με
έμβασμα στον παραπάνω λογαριασμό μου στην

- Ποσό 3.466,60€ καταβλήθηκε για λογαριασμό του τουριστικού γραφείου στην εταιρεία (ξενοδοχείο περιοχής) για την παραμονή των πελατών και Προσάγω δε και επικαλούμαι προς τούτο τα σχετικά τιμολόγια (Νο/2013 και/2013) και τα αντίστοιχα τραπεζικά παραστατικά με ημερομηνίες συναλλαγής 15/7/2013, 24/7/2013, 29/7/2013 και 20/8/2013 (σχ. 11).
- Ποσό 780€ μεταφέρθηκε από τον ίδιο λογαριασμό που τηρώ στην και για λογαριασμό του τουριστικού γραφείου στην εταιρεία «.....» (.....) για την παραμονή του πελάτη Προσάγω δε και επικαλούμαι προς τούτο το σχετικό τιμολόγιο Νο/2013 και το αντίστοιχο τραπεζικό παραστατικό με ημερομηνία συναλλαγής 15/7/2013 (σχ. 12).
- Ποσό 2.234€ μεταφέρθηκε από τον ίδιο λογαριασμό που τηρώ στην και για λογαριασμό του τουριστικού γραφείου και του τουριστικού γραφείου στην εταιρεία «.....» (.....) για την παραμονή 4 αλλοδαπών πελατών. Προσάγω δε και επικαλούμαι προς τούτο τα σχετικά τέσσερα τιμολόγια (Νο/2013,/2013,/2013 και/2013) και το τραπεζικό παραστατικό εξόφλησής τους με ημερομηνία συναλλαγής 27/9/2013 (σχ. 13).
- Ποσό 6.556,90€ μεταφέρθηκε από τον ίδιο λογαριασμό που τηρώ στην και για λογαριασμό του τουριστικού γραφείου στην εταιρεία «.....» (.....) για την παραμονή αλλοδαπών πελατών. Προσάγω δε και επικαλούμαι προς τούτο τα σχετικά τιμολόγια (χρεωστικά Νο/2013,/2013 και πιστωτικό/2013) και τα τραπεζικά παραστατικά εξόφλησής τους με ημερομηνία συναλλαγών 19/2/2013 και 24/7/2013 (σχ. 14).
- Ποσό 22.667,80€ μεταφέρθηκε από τον ίδιο λογαριασμό που τηρώ στην και για λογαριασμό των τουριστικών γραφείων και & στην εταιρεία «.....» (.....) για εισιτήρια πλοίων αλλοδαπών πελατών. Προσάγω δε και επικαλούμαι προς τούτο 7 τραπεζικά παραστατικά ποσών 1.552€, 3.680,80€, 3.460€, 2.323€, 8.088€, 1.481€, 2.083€ με ημερομηνίες συναλλαγών 25/4/2013, 31/7/2013, 31/7/2013, 16/9/2013, 16/9/2013, 23/9/2013 και 25/11/2013 αντίστοιχα (σχ.15). Επίσης προσάγω και επικαλούμαι την από 24/12/2019 Υ/Δ του μοναδικού εταίρου της εν λόγω εταιρείας με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής του μετά των συνημμένων εγγράφων από το ΓΕΜΗ (σχ.16).
- Ποσό 19.688,20€ κατεβλήθη σε διάφορες συνεργαζόμενες τουριστικές επιχειρήσεις για πληρωμή τιμολογίων αξίας εκάστου μέχρι του ποσού των 1.500€ ανά συναλλαγή. Τα χρήματα αυτά αναληφθήκαν από τον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό μου στη και προέρχονται από τα ακαθάριστα έσοδα της επαγγελματικής δραστηριότητάς μου. Σημειώνω ότι το έτος 2013 επιτρέπονταν οι συναλλαγές σε μετρητά έως του ποσού των 1.500€ ανά συναλλαγή και όπως προκύπτει από τα προσκομισθέντα έγγραφα καμία εξ αυτών δεν ξεπερνούσε το ως άνω όριο. Αναλυτικότερα: α) ποσό 1.500€ καταβλήθηκε στην νόμιμη εκπρόσωπο της εταιρείας «.....» (ξενοδοχείο στο)

ως προκαταβολή ενοικίου σαιζόν 2013 για λογαριασμό του τουριστικού γραφείου (σχ.17), β) Ποσό 1.300€ καταβλήθηκε στην , ενοικιαζόμενα διαμερίσματα στην , ως προκαταβολή ενοικίου σαιζόν 2013 για λογαριασμό του τουριστικού γραφείου (σχ.18), γ) Ποσό 15.831,35€ καταβλήθηκε στον για την μεταφορά πελατών των τουριστικών γραφείων , , , , (σχ. 19 και 20) και δ) Ποσό 1.056,85€ καταβλήθηκε στον για την μεταφορά πελατών των αλλοδαπών τουριστικών γραφείων καθώς και ιδιωτών πελατών του γραφείου μου (σχ. 7 και 21).

Κατόπιν όλων των ανωτέρω ουδόλως υφίσταται νόμιμο έρεισμα χαρακτηρισμού των προαναφερομένων ποσών ως τυχόν «*ανατιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας*».

Η Φορολογική Αρχή, υπερβαίνοντας τα διαλαμβανόμενα στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1175/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., δεν κάνει δεκτούς τους σχετικούς ισχυρισμούς μας, υπολαμβάνοντας ότι τα ποσά των εν λόγω καταθέσεων δεν δύνανται να συγκριθούν με τα ακαθάριστα έσοδα της επαγγελματικής δραστηριότητος μου.

Εντούτοις, η προπεριγραφείσα μεθοδολογία του ελέγχου παρίσταται παράνομη και εσφαλμένη καθώς αντιστρατεύεται πλήρως τα οριζόμενα στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1175/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., στην οποία γίνεται ρητώς αναφορά σε αξιολόγηση των ακαθαρίστων εσόδων, που προέρχονται από την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητος, και όχι, βεβαίως, των καθαρών κερδών, που απορρέουν από αυτή.

Επί της από 31/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

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 απόκτηση του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. ... 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσης 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, 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, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα 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 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με την ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β' Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικά με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής:

Α' Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15,16, 17, 18 και 19 του ν. 2238/1994, καθώς και σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, προβλέπεται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό που προσδιορίζεται με τα ως άνω σχετικά άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό εισόδημά του. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ανωτέρω νόμου, η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων περιορίζεται ή καλύπτεται μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο. 2. Με την 1037965/356/0012/ΠΟΛ1094/23-3-1989 διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών καθώς και με την παράγραφο 7 του άρθρου 3 του ν. 3842/2010 που τροποποίησε την παράγραφο 2, περίπτωση ζ', του άρθρου 19 του ν. 2238/94, για τον υπολογισμό του κεφαλαίου που σχηματίζεται κάθε έτος, λαμβάνονται υπόψη εισοδήματα που είχαν φορολογηθεί ή είχαν νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, εισπράχθηκαν αποδεδειγμένα και τα οποία προκύπτουν από τον συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων του ίδιου έτους. Εάν σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο τούτο επηρεάζει αρνητικά τα θετικά στοιχεία των προηγούμενων ετών. Επίσης τα έτη αυτά θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φτάνουν μέχρι το προηγούμενο του έτους που επικαλείται ο φορολογούμενος (κρινόμενο έτος). Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων αυτών των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη. 3. Τα ως άνω αναφερόμενα στις παραγράφους 1 και 2 ίσχυαν για υποθέσεις και διαχειριστικές περιόδους μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2013. Από την 1 Ιανουαρίου 2014 και μετά, ισχύουν οι διατάξεις των άρθρων 30, 31, 32, 33 και 34 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α') όπως αυτές έχουν ερμηνευτεί με την ΠΟΛ 1076/26-3-2015. Συγκεκριμένα οι διατάξεις περί ανάλωσης κεφαλαίου αναφέρονται στην περίπτωση ζ', της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν. 4172/13, ερμηνεύθηκαν με την ΠΟΛ 1076/15 και δεν έχουν διαφοροποιηθεί σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν με τον ν. 2238/94. 4. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που ο φορολογούμενος εξαιρείται από τον εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας με βάση τα άρθρα 31 και 32 του ν. 4172/13 (π.χ. ανάπηρος για επιβατικό αυτοκίνητο), ή για τα κρινόμενα έτη δεν εφαρμόζονταν η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (πόθεν έσχες) του άρθρου 32 ν. 4172/13 και δεν έχει φορολογηθεί το εισόδημά του βάσει προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίου τότε το αρνητικό υπόλοιπο που προκύπτει από την ανάλωση επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα του συνόλου των ετών που επικαλείται ο φορολογούμενος. Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης βάσει των εκάστοτε ισχυουσών διατάξεων, τότε δεν υπάρχει κεφάλαιο προς επίκληση για το έτος αυτό και λαμβάνεται ως μηδενικό. Επίσης, αν σε κάποιο έτος έχει προκύψει αρνητικό υπόλοιπο και το εισόδημα έχει φορολογηθεί βάσει τεκμηρίων τότε αυτό το υπόλοιπο δεν θα συμψηφιστεί με τα θετικά υπόλοιπα των ετών που επικαλείται ο φορολογούμενος (θεωρείται μηδενικό). Διευκρινίζεται ότι τα έτη προς επίκληση πρέπει να είναι συνεχόμενα μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη (σχετ. η ΠΟΛ 1076/26-3-2015).

Β' Προσαύξηση περιουσίας

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.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικοπέδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.

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. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό.

Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδωγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε.

Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

Επειδή, 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. Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του. Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει. Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής. 3. Η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στη νομοθεσία χρόνος παραγραφής) και σε υποθέσεις, στις οποίες η περιουσιακή προσαύξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010 (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 1897/2016).

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία

συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. [...].

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενη ή σχετιζόμενη 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 στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1095/2011 ορίζεται ότι:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α΄ 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής:

«Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

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

5. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες.

6. Συγκεκριμένα, απαιτείται να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή στις υποθέσεις που ελέγχονται και για τις οποίες τα εισοδήματα παρελθόντων ετών ορισμένων κατηγοριών επιτηδευματιών, ή εν γένει φορολογουμένων, έχουν προσδιοριστεί τεκμαρτά, όπως επιχειρήσεις εκμετάλλευσης επιβατικών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης (ΤΑΧΙ), εκμετάλλευσης επιβατικών λεωφορείων των Κ.Τ.Ε.Λ., ή επιχειρήσεις για τις οποίες προβλεπόταν η επιβολή καταβαλλόμενου ετήσιου ποσού φόρου που αντιστοιχούσε σε ποσά εισοδήματος, όπως επιχειρήσεις εκμετάλλευσης φορτηγών αυτοκινήτων Δ.Χ., εκμετάλλευσης ενοικιαζομένων δωματίων και διαμερισμάτων, εκμετάλλευσης camping, πλανόδιων λιανοπωλητών και λιανοπωλητών σε κινητές λαϊκές αγορές κλπ., όπως προβλεπόταν με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Κ.Φ.Ε. Στις υποθέσεις αυτές άλλα ήταν τα πραγματικά εισοδήματα και άλλα τα δηλούμενα, γεγονός που μπορεί να διαπιστωθεί, σε όσες περιπτώσεις οι εν λόγω φορολογούμενοι ήταν υποχρεωμένοι στην τήρηση βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ., ή από άλλα στοιχεία, τιμολόγια κλπ, όταν δεν είναι υπόχρεοι τήρησης βιβλίων.

Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε., όπως ίσχυαν πριν την αντικατάστασή τους με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.3842/2010, το καθαρό εισόδημα των αρχιτεκτόνων μηχανικών εξευρίσκεται με τη χρήση συντελεστή στις ακαθάριστες νόμιμες αμοιβές τους, οπότε και σε αυτή την περίπτωση άλλα είναι τα πραγματικά κέρδη και άλλα τα δηλούμενα φορολογητέα κέρδη.

Κατά τον ίδιο τρόπο το καθαρό γεωργικό εισόδημα, στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας, προσδιορίζεται με αντικειμενική μέθοδο, οπότε είναι πολύ πιθανό το πραγματικό εισόδημα να είναι μεγαλύτερο από το αντικειμενικό – δηλούμενο εισόδημα.

Διευκρινίζεται ότι, σε όσες από τις παραπάνω περιπτώσεις τηρούνται βιβλία του ΚΒΣ, από τα οποία προκύπτουν λογιστικά κέρδη, αλλά οι υπόψη επιχειρήσεις / ελεύθεροι επαγγελματίες φορολογούνται όχι με αυτά, αλλά είτε με τεκμαρτά ποσά, είτε με κατ' αποκοπή φόρο, τότε για την κάλυψη της προσαύξησης της περιουσίας, θα λαμβάνονται υπόψη αυτά τα λογιστικά κέρδη εφόσον είναι μεγαλύτερα των τεκμαρτών.

7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.

9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. Ειδικά για τις περιπτώσεις εκείνες των φορολογουμένων, οι οποίοι επικαλούνται έσοδα από εισοδήματα τα οποία έχουν φορολογηθεί τεκμαρτά με βάση τις ισχύουσες διατάξεις και λοιπές περιπτώσεις, όπως αναφέρονται ενδεικτικά παραπάνω στην παράγραφο 6 και εφόσον αυτά αποδεικνύονται από άλλα στοιχεία, ακαθάριστα έσοδα, βιβλία, τιμολόγια κλπ, οι εν λόγω διατάξεις δεν εφαρμόζονται για προσαύξηση περιουσίας που προκύπτει πριν τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του νόμου.

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

12. Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε.,

από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος.

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές), «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 συνήθως 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 ελλείψει 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 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».

Επειδή, με την ΔΕΣ 1077357ΕΞ/10-5-2013 απόφαση, ορίστηκαν τα εξής:

.....
Ορίζουμε το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των διεθνώς αναγνωρισμένων έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα: της ανάλυσης ρευστότητας (source and application of funds method), της καθαρής θέσης (net worth method) και των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method). Οι ανωτέρω τεχνικές εφαρμόζονται στη διαδικασία του τακτικού ελέγχου για τον προσδιορισμό του πραγματικού φορολογητέου εισοδήματος στις περιπτώσεις που α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία), β) πραγματοποιούνται δαπάνες οι οποίες δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου (ατομικά ή και οικογενειακά), γ) υπάρχουν βάσιμες υποψίες ή πληροφορίες ότι το πραγματικό εισόδημα είναι μεγαλύτερο από το δηλωθέν

Άρθρο 1 Αντικείμενο έμμεσων τεχνικών ελέγχου

Αντικείμενο των έμμεσων τεχνικών ελέγχου είναι η εξεύρεση μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για

έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η υπηρεσία διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ελεγχόμενο τον/την σύζυγό του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

Άρθρο 2 Περιεχόμενο-Ενέργειες Έμμεσων τεχνικών – Έννοιες

2.1. Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method)

2.2. Τεχνική καθαρής θέσης του φορολογούμενου (net worth method)

2.3. Τεχνική τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method)

2.4. Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται ως έννοιες:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 ν.4174/2013:

1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

Επειδή, περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα εξής: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, τη δαπάνη ποσού 2.906,00 ευρώ, που αφορά τρία (3) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών έκδοσης, ο έλεγχος την απέρριψε και την θεώρησε λογιστική διαφορά με την οποία προσαύξησε τα καθαρά κέρδη της χρήσης 2013 με την αιτιολογία ότι τα εν λόγω παραστατικά δεν αποτελούν νόμιμα δικαιολογητικά.

Επειδή η αιτιολογία απόρριψης ως άνω της δαπάνης ΑΕ, είναι παντελώς αόριστη, καθόσον ο έλεγχος δεν αναφέρει αν πραγματοποιήθηκαν ή όχι οι υπηρεσίες που αναφέρονται σε αυτά και όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις, η ως άνω ΑΕ έχει δηλωθεί από τον προσφεύγοντα ως προμηθευτής της, κρίνουμε ότι το ποσό αυτό δύναται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα.

Επειδή, ως προς τις πιστώσεις: α) ποσού 700€ στις 23/4/2013, 22/5/2013, 19/7/2013, 03/9/2013, 11/10/2013 και 800€ στις 26/2/2013 και 02/4/2013, ήτοι σύνολο 5.100,00€ με αιτιολογία κατάθεσης, όπως προκύπτει από το υποβληθέν έντυπο Ε2 του προσφεύγοντα, αφορούν ενοίκια Επαγγελματικής στέγης 45 τμ, της οποίας ο προσφεύγων είναι κύριος του 18,75%.

Επειδή ο έλεγχος στη σελίδα 23 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος συμπεριέλαβε τελικά στο συνολικό ποσό των πρωτογενών καταθέσεων που προσδιόρισε, ποσό ύψους 4.156,50 ευρώ με την αιτιολογία "ΕΝΟΙΚΙΑ".

Επειδή ο έλεγχος δεν αιτιολογεί τη κρίση του ότι από το συνολικό ποσό των πιστώσεων ύψους 5.100,00 ευρώ μόνο το ποσό των 4.156,50 ευρώ αποτελεί προσαύξηση περιουσίας. Κατά συνέπεια το ποσό των 4.156,50 ευρώ δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας καθόσον φορολογείται ως εισόδημα από ακίνητα.

Επειδή, ως προς τις πιστώσεις συνολικού ποσού 3.710,46€ στον αριθμ. λογαριασμό και συγκεκριμένα α) ποσού 1.320€ την 13/11/2013, β) ποσού 672€ την 27/11/2013, γ) ποσού 655,46€ την 10/8/2013, δ) ποσού 560€ την 5/7/2013 και ε) ποσού 503€ την 29/10/2013, με αιτιολογία πληρωμή πιστωτικής και καθόσον από τη φορολογική αρχή δεν γίνεται καμιά αναφορά επ' αυτού ούτε στην έκθεση ελέγχου ούτε στις απόψεις της αν ο προσφεύγων είχε τη δυνατότητα κατάθεσης των ποσών αυτών, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας γίνεται δεκτός.

Επειδή, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα ότι: α) το σύνολο των καταθέσεων που χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως «πρωτογενείς» καλύπτονται πλήρως από τα νομίμως δηλωθέντα και φορολογηθέντα εισοδήματά του των ετών 1994-2013 ανερχόμενα συνολικά στο ποσό των 357.494,23€ (κεφάλαιο παρελθόντων ετών) και β) ποσό 31.280,00 ευρώ αποτελούσε έσοδο του έτους 2012 και είχε νομίμως φορολογηθεί, είναι αόριστοι και αβάσιμοι καθόσον ο επίδικος έλεγχος αφορά έλεγχο πρωτογενών καταθέσεων για τις οποίες δεν προβάλλεται ο ισχυρισμός της προηγούμενης ανάληψης, δεν προσκομίζεται κατάσταση ανάληψης και επανακατάθεσης των ποσών αυτών και για το ποσό των 31.280,00 ευρώ δεν προσκομίζονται αποδεικτικά στοιχεία, όπως τιμολόγια, αποδείξεις είσπραξης κλπ της χρήσης του 2012.

Επειδή, οι λοιποί ισχυρισμοί του προσφεύγοντα αφορούν πληρωμές της επιχείρησης προς διάφορους, δηλαδή χρεώσεις των λογαριασμών και όχι δικαιολόγηση πρωτογενών πιστώσεων.

Ποσά που γίνονται δεκτά και ότι αυτά δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας 7.866,96 ευρώ.

Ποσό που αποτελεί προσαύξηση περιουσίας 95.980,62 ευρώ (103.847,34 - 7.866,96).

Ποσό που εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα 2.906,00 ευρώ.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ:

Κέρδη βάσει δήλωσης:	10.277,78 ευρώ
Πλέον: λογιστικές διαφορές	<u>1.199,98 ευρώ</u>
Σύνολο εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις	11.477,76 ευρώ
Πλέον: Εισόδημα άρθρου 48 παρ.3 ν.2238/94	<u>95.980,62 ευρώ</u>
Σύνολο	107.458,38 ευρώ

Αποφασίζουμε

την **μερική αποδοχή** της από 31/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ.

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

Α. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2012-31/12/2013

Α.1 ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
Α - Β. Από ακίνητα	5.762,66	0,00	5.762,66	0,00	0,00
Γ. Από κινητές αξίες	0,00		0,00	0,00	0,00
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις	10.277,78	0,00	11.477,76	0,00	1.199,98
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις			0,00	0,00	0,00
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες			0,00	0,00	0,00

Z. Από ελευθέρια επαγγέλματα	0,00	0,00	95.980,62	0,00	95.980,62
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης				0,00	0,00
Συνολικό εισόδημα	16.040,44	0,00	113.221,04	0,00	97.180,62
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται					
Υπόλοιπο	16.040,44	0,00	113.221,04	0,00	97.180,62
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται					
Άθροισμα	16.040,44	0,00	113.221,04	0,00	97.180,62
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994					
Φορολογητέο εισόδημα	16.040,44	0,00	113.221,04	0,00	97.180,62

A.2 ΦΟΡΟΣ

Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας			Ποσά Δήλωσης		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
			Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	
Εισόδημα-φόρος κλίμακας			16.040,44	3.248,49	113.221,04	32.176,00	97.180,60
Του συζύγου	Μείωση του φόρου						
Υπόλοιπο φόρου (α)		3.248,49		32.176,00		28.927,51	
Εισόδημα-φόρος κλίμακας			0,00	0,00	0,00	0,00	
Της συζύγου	Μείωση του φόρου						
Υπόλοιπο φόρου (β)		0,00		0,00		0,00	
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)						0,00	
Συμπληρωματικός φόρος							
Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)			5.999,33	137,46	5.999,33	137,46	34,65
Φόρος που αναλογεί [(α) + (β) + (γ) + (δ)]				3.385,95		32.274,46	28.927,51
Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί							
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :							
α) Κινητές αξίες							
β) Εμπορικές επιχειρήσεις							
γ) Ακίνητα							
δ) Μισθωτές υπηρεσίες							
ε) Ελευθέρια επαγγέλματα							
στ) Την αλλοδαπή							
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :							
α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος			2.136,94		2.136,94		
3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση							

	Υπόλοιπο φόρου		1.249,01		30.137,52	28.927,51
Σε περίπτωση χρεωστικού υπόλοιπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπόλοιπου φόρου αφαιρούνται :						
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικονομικό έτος			0,00		0,00	0,00
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων			94,95		94,95	0,00
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου			18,99		18,99	0,00
4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου			0,00		0,00	
5. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω εκπροθέσμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ			0,00		0,00	
6. Πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής (ευνοϊκότερη κύρωση)					0,00	0,00
α) Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής αρθ.1 ν.2523/1997						
<i>Ανακρίβεια</i>	65μήνες*2%	130,00%				
β) Πρόστιμο άρθρο 58 και τόκος άρθρου 53 ν.4174/2013						
<i>Ανακρίβεια</i>	28.927,51*0,5	50,00%			14.463,76	14.463,76
<i>Τόκοι</i>	65 μήνες Χ 0,73%	47,45%			13.726,10	13.726,10
7. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβ.						0,00
8. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου						0,00
9. Τέλος Επιπ/τος			650,00		650,00	0,00
10. Εισφορά Αλληλεγγύης			498,72		4.480,84	3.982,12
						0,00
Σύνολο			2.511,67		63.611,16	61.099,49
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμψηφισμών						
	Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		2.511,67		63.611,16	61.099,49
	Πιστωτικό ποσό για επιστροφή					
	Ποσό που επιστράφηκε					0,00
	Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		2.511,67		63.611,16	61.099,49

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 .