



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 30-9-2020

Αριθμός απόφασης: 2073

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν.4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της με αριθμό Α.1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020)

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 27-1-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του , ΑΦΜ , κατοίκου κατά της με αριθμό / 23-11-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό / 24-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση, καθώς και την από 24-12-2019 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27-1-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , ΑΦΜ , 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:

Με την με αριθμό / 23-11-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013 προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 19.802,01€, πλέον προστίμου λόγω μη δήλωσης 20.308,94€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης 2.118,36€, ήτοι 42.229,31€.

Η προβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της οικείας έκθεσης ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό /2019 εντολής ελέγχου. Ο έλεγχος εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα την με αριθμό / 24-04-2019 Γνωστοποίηση της εντολής καθώς και της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων και την με αριθμό / 17-05-2019 Πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων για τις ελεγχόμενες χρήσεις. Στις 17/07/2017 κατέθεσε ο προσφεύγων το με αριθμό ΥΠΟΜΝΗΜΑ-ΓΡΑΠΤΕΣ ΕΞΗΓΗΣΕΙΣ σε απάντηση στην πρόσκληση για αιτιολόγηση πρωτογενών τραπεζικών καταθέσεων του, καθώς και βιβλία και τα στοιχεία που του είχαν ζητηθεί. Στο υπόμνημα που κατέθεσε ο προσφεύγων επικαλείται ότι ο κύριος όγκος των τραπεζικών πρωτογενών καταθέσεων καλύπτεται από τις ημερήσιες εισπράξεις (η ακόμη και μηνιαίες με ημερήσια αναγωγή) της ατομικής επιχείρησης με ΑΦΜ , η οποία βρίσκεται παραπλεύρως του δικού του αναψυκτηρίου), η οποία προέβη σε έναρξη αυτής επιχείρησης την 20/12/2011 μόνο και μόνο για να βοηθήσει τον προσφεύγοντα χωρίς να θέλει να αναμιχθεί στα οικονομικά, κατά τα λεγόμενα του υπομνήματος. Αποτέλεσε δηλαδή μία φιλική-άτυπη συμφωνία διευκόλυνσης εφόσον ο προσφεύγων δεν είχε άδεια (απορρίφθηκε λόγω αλβανικής υπηκοότητας). Ο ισχυρισμός απορρίφθηκε από τον έλεγχο, καθώς σύμφωνα με τα στοιχεία στο Taxis δεν φαίνεται να υπάρχει συμμετοχή του προσφεύγοντα στην άλλη επιχείρηση ή της κας με ΑΦΜ στην επιχείρηση του προσφεύγοντα και δεν εμφανίζεται σχέση μεταξύ των επιχειρήσεων. Ο έλεγχος προσδιόρισε ότι κατά την ελεγχόμενη περίοδο κατατέθηκαν ποσά συνολικά 874.461,83 ευρώ στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα, για τα οποία δεν δικαιολογήθηκε επαρκώς η προέλευσή τους κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/1994, όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν.3888/2010, που αφορούν εισόδημα αγνώστου προελεύσεως. Με βάσει τα αποτελέσματα του ελέγχου, συντάχθηκαν και κοινοποιήθηκαν, το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και οι προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος για τις χρήσεις 1/1/2013 - 31/12/2013 & 1/1/2014 - 31/12/2014. Στις 29/11/2019 προσήλθε στη Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας ο προσφεύγων συνοδευόμενος από τον λογιστή του και κατέθεσαν τις με αριθμό / 29-11-2019 έγγραφες απόψεις αναφορικά με τα περιγραφόμενα στο με αριθμό /2019 Σ.Δ.Ε.. Λόγω του όγκου των νέων στοιχείων που προσκομίστηκαν και του στενού χρονικού περιθωρίου ο έλεγχος προέβη στην αξιολόγηση των στοιχείων που αφορούσαν τη χρήση 2013. Ο έλεγχος έκανε δεκτές τις πρωτογενείς καταθέσεις που αφορούν μεταφορά χρημάτων (της ίδιας ημέρας) στην προς εξυπηρέτηση του βενζινάδικου καθώς και

καταθέσεις πελατών του βενζινάδικου οι οποίοι έχουν συμπεριληφθεί στις συγκεντρωτικές πελατών -προμηθευτών της κας και προσκομίστηκαν τιμολόγια και καρτέλες πελατών. Αντιθέτως, ο έλεγχος απέρριψε την εισροή μετρητών μέσω POS γιατί συγχέονται δύο δραστηριότητες (αναψυκτήριο, βενζινάδικο) των οποίων οι συναλλαγές δεν δύναται να διακριθούν καθώς ουδέποτε προσκομίστηκαν "Ζ" και αναλυτική ημερήσια κίνηση των εσόδων της κας με ΑΦΜ λόγω επίκλησης τεχνικού προβλήματος (άνευ σχετικής βεβαίωσης). Κατόπιν αυτών, ο έλεγχος προσδιόρισε ποσό 88.207,22€ ως προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντα για τη χρήση 2013 και συνέταξε την οικεία έκθεση ελέγχου και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης για τους εξής λόγους:

- Έλλειψη αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου, καθώς δέχθηκε ορισμένες πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς και όχι και τις υπόλοιπες
- Εσφαλμένη θεώρηση του ελέγχου ως προσαύξηση περιουσίας για τις εισπράξεις μέσω POS
- Εσφαλμένη θεώρηση του ελέγχου ως προσαύξηση περιουσίας για τις πιστώσεις με REC ID 1291, 1323, 1505, 1564, 1640, 1781, 1812, 1844, 1872, 1893, 1929, 1941, 1943, 1969 και 2012 (15 πιστώσεις συνολικού ποσού 8.255€) που αποτελούν εισοδήματά του από την ατομική του επιχείρηση

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 48 «Εισόδημα και απόκτηση του» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 15 του ν.3888/2010: «3.Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ.1175/ 16-11-2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας»:

«Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣΤΕ, επισημαίνονται τα εξής:

1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον

τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

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

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

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. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016).

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

...

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.

...

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, σύμφωνα με τις οδηγίες της ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/ 5-11-2015 «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας»:

«Απαντώντας σε προφορικά και γραπτά ερωτήματα περί της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

...

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.

...

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο

λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

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

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

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.»

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ 1895/2018: «Ωστόσο, η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίνεται στο εν λόγω βάρος της σε περίπτωση, που δεν προβαίνει στην κατά τα ανωτέρω (τεκμηριωμένη) κρίση, αλλά απλώς θεωρεί ότι πρόκειται για περιουσιακή προσαύξηση άγνωστης προέλευσης (επομένως, δυνάμενη να προέρχεται και από πηγή ή αιτία μη αναγόμενη στην άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος) και, συνακόλουθα, βάσει των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, για εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών. Και τούτο, διότι οι τελευταίες αυτές διατάξεις, εντασσόμενες στη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος (και όχι περί φορολογικών στοιχείων), στο μέτρο που προβλέπουν ότι εισόδημα άγνωστης πηγής ή αιτίας λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, απλώς υπάγουν, κατά πλάσμα δικαίου και για τις ανάγκες της επιβολής του φόρου εισοδήματος (όχι και για την εφαρμογή του Κ.Β.Σ. ή της νομοθεσίας περί επιβολής κυρώσεων, λόγω παραβίασης των διατάξεών του), το εισόδημα άγνωστης προέλευσης στη φορολογία εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρων επαγγελμάτων, η υπαγωγή δε αυτή δεν έχει την έννοια

ότι το επίμαχο εισόδημα συνιστά πράγματι καρπό της άσκησης ελευθέρου επαγγέλματος, ώστε να επιβάλλεται η υποχρέωση έκδοσης αντίστοιχης απόδειξης παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με το Κ.Β.Σ. (ΣΤΕ 886/2016, 7μελής).»

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣΤΕ 1893/2018:

«4. ... Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του, αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης παράβασης φοροδιαφυγής, η τέλεση της οποίας μπορεί να προκύπτει 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. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία. Περαιτέρω, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημα του μένει αφορολόγητο. Επομένως, κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του

ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου, ...

7. Επειδή, στις περιπτώσεις στις οποίες αναφέρονται οι δύο προηγούμενες σκέψεις, ο ελεγχόμενος φορολογούμενος δύναται, μεταξύ άλλων, να επικαλεσθεί έναντι της φορολογικής Διοίκησης και, περαιτέρω, ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου ότι το (σημαντικό) χρηματικό ποσό (σε δραχμές ή σε ευρώ) που βρέθηκε είτε σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό που έχει με άλλο ή άλλα πρόσωπα είτε σε τραπεζικό λογαριασμό τρίτων προσώπων προέρχεται από την εισαγωγή συναλλάγματος εκ μέρους ή υπέρ (όχι του ιδίου αλλά) άλλου προσώπου - συνδικαιούχου του επίμαχου λογαριασμού. Ωστόσο ένας τέτοιος ισχυρισμός (ανεξαρτήτως του ζητήματος της προέλευσης του συναλλάγματος και του οικονομικού λόγου της περιέλευσής του στον τρίτο που είναι συνδικαιούχος του λογαριασμού), προκειμένου να τεκμηριωθεί νομίμως και επαρκώς, πρέπει να στηρίζεται στα προβλεπόμενα από το νόμο παραστατικά εισαγωγής συναλλάγματος [αντίστοιχες βεβαιώσεις της τράπεζας, των ΕΛ.ΤΑ. ή της τελωνειακής/φορολογικής αρχής: βλ. σχετικά υπ' αριθμ. Ε.751/22.1.1979 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (Β' 173/21.2.1979), υπ' αριθμ. 1005428/26/0012 ΠΟΛ.1020/16.1.1989 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (Β' 76/1.2.1989) και υπ' αριθμ. υπ' αριθμ. 1035772/676/Α0012/17.4.2002 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (Β' 540/1.5.2002)], καθώς και στις αντίστοιχες πιστωτικές κινήσεις τραπεζικού λογαριασμού σε συνάλλαγμα σε τραπεζικό ίδρυμα της ημεδαπής ή/και σε πιστοποιητικά μετατροπής του εισαχθέντος συναλλάγματος στο εθνικό νόμισμα.»

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ 886/2016: «Ως εκ τούτου ορθώς κατ' αρχήν η φορολογική αρχή θεώρησε τις καταθέσεις του προσφεύγοντος ως εισόδημα από παροχή υπηρεσιών, εφ' όσον υπερέβαιναν τα δηλωθέντα εισοδήματά του, χωρίς να απαιτείται η εξειδίκευση των υπηρεσιών αυτών δια της αναφοράς των ως άνω στοιχείων που επικαλείται ο προσφεύγων, καθ' όσον ο προσφεύγων έχει το βάρος αποδείξεως της πραγματικής πηγής ή αιτίας προελεύσεώς τους.»

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ 884/2016: «9. Επειδή, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην προηγούμενη σκέψη, στο πρώτο σκέλος του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος προσήκει η ακόλουθη απάντηση: Κατά την αρκούντως σαφή

και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.»

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί ελλιπούς αιτιολογίας

Επειδή στη προσβαλλόμενη πράξη δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία και ως εκ τούτου ακυρωτέα και εξ αυτού του λόγου, ελλείπει προσήκουσας αιτιολογίας, πρέπει να ακυρωθεί, ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, διότι στην οικεία έκθεση ελέγχου αναγράφονται όλα τα στοιχεία εκείνα για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, που καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη.

Επειδή τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στην ίδια έκθεση γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στη προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των

διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της υπό κρίση πράξης και της οικείας έκθεσης ελέγχου δεν είναι αόριστη και εντελώς ανεπαρκής.

Ο προσφεύγων κατέθεσε υπόμνημα αιτιολογώντας τις καταθέσεις ως εισροές χρημάτων άλλης επιχείρησης με άλλο ΑΦΜ και μάλιστα πραγματοποίησε αναγωγές μηνιαίων εισπράξεων της τελευταίας σε ημέρες (καθώς δεν κατατέθηκαν τα «Ζ» της άλλης επιχείρησης). Ο έλεγχος, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, αποδέχθηκε μόνο τις πιστώσεις σε λογαριασμούς του προσφεύγοντα για συναλλαγές της επιχείρησης με ΑΦΜ οι οποίες βάσει επίσημης βεβαίωσης της επιχείρησης μεταφέρθηκαν μέσα στην ίδια ημέρα ισόποσα από το λογαριασμό του προσφεύγοντα και κατ' επέκταση δεν παρέμειναν στο λογαριασμό του. Επίσης, ο έλεγχος δέχθηκε πληρωμές προμηθευτών της επιχείρησης με ΑΦΜ που υπήρχαν στις αντίστοιχες καρτέλες που προσκόμισε ο λογιστής του προσφεύγοντα (που είναι και λογιστής της άλλης επιχείρησης). Οι συναλλαγές αυτές έγιναν δεκτές μέχρι το ύψος του ποσού που είχε δηλωθεί στις συγκεντρωτικές πελατών προμηθευτών – το υπερβάλλον δεν έγινε δεκτό καθώς στις καρτέλες πελατών που προσκομίστηκαν οι πιστώσεις είναι μηδενικές και υπάρχουν μόνο χρεώσεις με αποτέλεσμα να μην αποδεικνύεται μείωση της οφειλής του πελάτη μέσω της πίστωσης. Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ως έλλειψη αιτιολογίας για την ακριβή αιτιολόγηση του ελέγχου στην έκθεση ελέγχου των πιστώσεων που έκανε αποδεκτές ως «πιστωτικά» αντί του ορθού κατά τον προσφεύγοντα «μεταφορές από τον λογαριασμό ... της εταιρείας», ο ισχυρισμός προβάλλεται αλυσιτελώς. Αναφορικά με τις πιστώσεις με REC ID 1312, 1465, 1585 και 1753 με αιτιολογία συναλλαγής «.....» δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο, καθώς δεν αποδεικνύεται η προέλευση και η αιτία τους και δεν υπήρχαν στην επίσημη βεβαίωση που προσκομίστηκε στον έλεγχο από την

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί έλλειψης αιτιολογίας στις πιστώσεις που δεν έκανε αποδεκτές ο έλεγχος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί συναλλαγών με POS

Επειδή με πίνακα που προσκομίστηκε στον έλεγχο στις έγγραφες απόψεις όπου φαίνεται ότι μεγάλα ποσά που αφορούν την πληρωμή της εισέρχονται στο λογαριασμό του προσφεύγοντα με μορφή κατάθεσης μετρητών και την ίδια ημέρα μεταφέρονται στην προς αποπληρωμή οφειλών (βάσει εκτύπωσης κίνησης λογαριασμού ανάληψη και προηγούμενο προοδευτικό υπόλοιπο μεταφέρονται αθροιστικά στην). Η ακρίβεια της ως άνω πληροφορίας επαληθεύεται και από το αρχείο επεξεργασίας του ελέγχου βάσει του οποίου προέκυψε το προαναφερθέν αίτημα παροχής πληροφοριών. Επίσης προσκομίστηκε στον έλεγχο, ύστερα από αίτημα στις 18/11/2019, επιστολή της προς την κα στην οποία παρατίθενται όλες οι εισπράξεις της μέσω κατάθεσης σε τραπεζικούς της λογαριασμούς οι οποίες αφορούν πωλήσεις προς το πρατήριο υγρών καυσίμων λιπαντικών, τόκων, ειδών ένδυσης και μισθωμάτων για τη συγκεκριμένη χρήση. Μνημονεύεται από την ότι για τη χρήση

2013 κατατέθηκε στο λογαριασμό του προσφεύγοντα για εξόφληση των οφειλών της από συναλλαγές με ποσό 27.853,54€. Οι συναλλαγές αυτές εμφανίζονται και στην καρτέλα πελάτη της κας Αξίζει να σημειωθεί ότι επειδή ο λογιστής του προσφεύγοντα είναι και λογιστής της κας και προέβη οικειοθελώς σε προσκόμιση βιβλίων της κας και καρτελών πελατών της προκειμένου να αιτιολογηθούν κάποιες πρωτογενείς καταθέσεις που αφορούν πελάτες του βενζινάδικου. Επίσης, προσκομίστηκαν στον έλεγχο απαντητικά έγγραφα τραπεζών (.....) στις οποίες φαίνεται ότι η κα είτε δεν έχει καταθετικούς λογαριασμούς είτε εάν έχει ήταν αδρανείς.

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω ο έλεγχος έκανε δεκτές τις πρωτογενείς καταθέσεις που αφορούν μεταφορά χρημάτων (της ίδιας ημέρας) στην προς εξυπηρέτηση του βενζινάδικου καθώς και πληρωμές προμηθευτών του βενζινάδικου οι οποίοι έχουν συμπεριληφθεί στις συγκεντρωτικές πελατών - προμηθευτών της κας και προσκομίστηκαν τιμολόγια και καρτέλα πελάτη.

Αντιθέτως, ο έλεγχος απέρριψε την εισροή μετρητών μέσω POS γιατί συγχέονται δύο δραστηριότητες (αναψυκτήριο, βενζινάδικο) και επίσης ουδέποτε προσκομίστηκαν «Ζ» της κας λόγω επίκλησης τεχνικού προβλήματος. Αυτό είχε ως συνέπεια να μην μπορούν να προσδιοριστούν από τον έλεγχο με ακρίβεια οι εισπράξεις που αφορούσαν την επιχείρηση της κας

Ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί επισυναπτόμενων και προσκομισθέντων στον έλεγχο δελτίων (Ζ) της δεν ευσταθεί, καθώς μέχρι την έκδοση των οριστικών αποτελεσμάτων ουδέποτε προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα (Ζ) της επιχείρησης, σύμφωνα με τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. που συνοδεύουν την παρούσα υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή. Προσκομίστηκαν ως νέο στοιχείο κατά την κατάθεση της ενδικοφανούς από το Νο389 έως 466 που αφορούν μόνο στο διάστημα από τον 1^ο έως και τον 3^ο του 2013 της επιχείρησης, αλλά και πάλι από τον δειγματοληπτικό έλεγχο προκύπτει ότι τα ημερήσια έσοδα (Ζ) & POS ουδεμία σχέση έχουν με τις πρωτογενείς καταθέσεις. Για παράδειγμα στις 2/1/2013 οι πωλήσεις με βάση το Ζ 390 ανέρχονται 6.275,30 που ουδεμία σχέση έχουν με τις πρωτογενείς καταθέσεις για τη συγκεκριμένη ημερομηνία δεχόμενοι ότι όλες οι εισπράξεις της περνάνε στο ΑΦΜ του προσφεύγοντα. Σαν αποτέλεσμα τα (Ζ) της κας που προσκομίστηκαν μετά το πέρας του ελέγχου έρχονται σε πλήρη ασυμφωνία με το υπόμνημα του φορολογούμενου. Για παράδειγμα στην πρώτη εγγραφή 2/1/2013 στο απαντητικό υπόμνημα αναφέρεται ότι οι πωλήσεις της ημέρας ήταν 9.024,53 ενώ στο (Ζ) που προσκομίστηκε μαζί με την ενδικοφανή για τις 2/1/2013 το ποσό εισπράξεων είναι 3.127,00 ευρώ και μαζί με τις εισπράξεις POS σε καμία περίπτωση δεν προσεγγίζουν το ποσό του υπομνήματος. Στις 7/1/2013 στο υπόμνημα γίνεται μνεία για πωλήσεις ημέρας 10.938,27. Στο (Ζ) στις 7/1/2013 οι λιανικές πωλήσεις (Ζ) είναι 4.737,67. Όπως προκύπτει, υπάρχει ασυμφωνία με όλες τις αιτιολογίες του υπομνήματος όπου εμφανίζονται αυξημένες οι λιανικές πωλήσεις. Σημειωτέον ότι το αναψυκτήριο δεν είχε τεθεί σε λειτουργία μέχρι

τον 30 μήνα δηλαδή τον Μάρτιο. Άρα οι πιστώσεις αφορούν σε λιανικές πωλήσεις αμιγώς του βενζινάδικου. Μετά τον Μάρτιο απουσιάζουν τα (Ζ) της επιχείρησης της κας Από την τρίτη σελίδα του Υπομνήματος που ξεκινά ο Μάρτιος (όπου γίνεται έναρξη του αναψυκτηρίου) οι αιτιολογίες του υπομνήματος ξεκινούν να γίνονται με αναγωγές των μηνιαίων λιανικών πωλήσεων σε ημέρες (αναψυκτηρίου & βενζινάδικου) ελλείψει των (Ζ) του βενζινάδικου.

Συνεπεία των ανωτέρω, για το πρώτο τρίμηνο 2013 όπου δεν υπήρχε το αναψυκτήριο οι πιστώσεις θα ήταν γνωστής πηγής αλλά αγνώστου αιτίας, αφού ο ελεγχόμενος ούτε έναρξη είχε κάνει, ούτε συμμετείχε στη επιχείρηση της κας που αποτελεί μία νομική οντότητα. Πέραν των χρημάτων που πιστώνονται στο λογαριασμό του προσφεύγοντα και μεταφέρονται σχεδόν ταυτόχρονα στην, για τις υπόλοιπες καταθέσεις υπάρχει ασάφεια ως προς τη ροή τους και την αιτία που καταλήγουν σε πρόσωπο μη εμπλεκόμενο με το βενζινάδικο. Το POS αποτελεί μέσο πληρωμής και όχι φορολόγησης. Και στην προκειμένη περίπτωση εισέρχονται χρήματα από δύο κατευθύνσεις ενώ ο τελικός αποδέκτης έχει δικαιώματα μόνο στη μία επιχείρηση. Ο ισχυρισμός του φορολογούμενου μέχρι την σύνταξη των οριστικών πράξεων ότι η ύπαρξη καταστάσεων εισροών- εκροών του βενζινάδικου ισοδυναμούν με (Ζ) αυτού έρχεται σε πλήρη αντίθεση με τον έλεγχο ο οποίος δεν τις έλαβε υπόψη ως μετρήσιμο στοιχείο. Αλλά και τα (Ζ) των τριών μηνών που εκπρόθεσμα (κατά την προσκόμιση της ενδικοφανούς προσφυγής) κατατέθηκαν έρχονται σε πλήρη ασυμφωνία με το υπόμνημα, ενώ ταυτόχρονα η μη προσκόμιση αυτών για το μετέπειτα χρονικό διάστημα (συνύπαρξη με βενζινάδικο) δεν αποδεικνύει την προέλευση των πρωτογενών καταθέσεων όπου και τελικά ο έλεγχος απέρριψε.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί υποχρέωσης του ελέγχου να δεχθεί τις πληρωμές μέσω POS ως εισπράξεις της επιχείρησης της κας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό ότι οι πιστώσεις με REC ID 1291, 1323, 1505, 1564, 1640, 1781, 1812, 1844, 1872, 1893, 1929, 1941, 1943, 1969 και 2012 (15 πιστώσεις συνολικού ποσού 8.255€) αποτελούν έσοδα της ατομικής του επιχείρησης

Επειδή οι δύο πρώτες πιστώσεις πραγματοποιήθηκαν πριν να πραγματοποιήσει ο προσφεύγων έναρξη εργασιών.

Επειδή οι υπόλοιπες καταθέσεις έχουν αιτιολογία «Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό».

Επειδή στο υπόμνημά του ο προσφεύγων είχε ισχυριστεί ότι αποτελούν συναλλαγή με POS και ότι τα ποσά αυτά υπολείπονται των μέσων ημερήσιων εσόδων (έχοντας προσθέσει όμως και τα έσοδα της επιχείρησης της κας).

Επειδή ούτε στο στάδιο του ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. ούτε στο παρόν στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής απέδειξε ο προσφεύγων ότι αφορούν σε έσοδα της επιχείρησής του, εξειδικεύοντας τις πωλήσεις της επιχείρησής του από τις οποίες προέκυψαν.

Επειδή δεν προκύπτει εάν αυτές οι πιστώσεις έχουν πραγματοποιηθεί με POS, όπως ισχυρίστηκε στο υπόμνημα που είχε καταθέσει στον έλεγχο και δεν επαναλαμβάνει στην παρούσα υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί υπερκάλυψης αυτών των ποσών από το σύνολο των ετήσιων εσόδων του ως ατομική επιχείρηση απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 24-12-2019 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό / 27-1-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

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

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013 (πράξη /2019):

Διαφορά φόρου	19.802,01€
Πρόστιμο λόγω ανακρίβειας/μη υποβολής	20.308,94€
Εισφορά αλληλεγγύης	2.118,36€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	42.229,31€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
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.