



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 559

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 21/09/2020

Αριθμός απόφασης: 1776

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τις διατάξεις 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), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **06/02/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, **ΑΦΜ:**, κατοίκου, κατά της υπ' αριθ. /2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 αντίστοιχα, (εισοδήματα 01/01-31/12/2014), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την υπ' αριθ. /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογ. έτους 2014, (εισοδήματα 01/01-31/12/2014), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, της οποίας ζητείται η μερική ή ολική ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ.

7. Το με αριθ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/2020 Συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος

8. Τη με αριθ./2020 Πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας καθώς και την από 28/7/2020 έκθεση συμπληρωματικού ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ.
9. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ.
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **06/02/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2014), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού **14.181,75€**, πλέον πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού **4.254,53€**, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού **1.527,74€**, ήτοι συνολικό ποσό **19.964,02€**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος προέκυψαν από το πόρισμα της από 30/12/2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ./2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ.

Σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα αριθμητικά δεδομένα της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολ. έτους 2014, τις τραπεζικές κινήσεις, το απαντητικό υπόμνημα με τα συνημμένα δικαιολογητικά του προσφεύγοντος, έκρινε ότι πρωτογενείς καταθέσεις ποσού **42.975,00€** χαρακτηρίζονται ως καταθέσεις άγνωστης πηγής ή αιτίας και φορολογούνται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21§4 του ν.4172/2013, σύμφωνα με τον πίνακα που ακολουθεί:

α/α	Αριθμός Λ/σμου	Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων	Πλήθος δικαιούχων	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα
1		8.500,00	2	4.250,00
2		2.000,00	1	2.000,00
3		68.000,00	2	34.000,00
4		3.450,00	2	1.725,00
5		2.000,00	2	1.000,00
		83.950,00		42.975,00

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση μερικά ή ολικά της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παράβαση νόμου, ο έλεγχος όφειλε να εφαρμόσει τον ν. 4172/2013, σύμφωνα με τον οποίο το βάρος της απόδειξης της προσαύξησης εισοδήματος επιρρίπτεται στη φορολογική αρχή.
2. Πλημμελής και εσφαλμένη εκτίμηση πραγματικών δεδομένων- πλάνη περί τα πράγματα- παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος απέρριψε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος ότι το σύνολο των κρινόμενων καταθέσεων αφορά σε εισπράξεις της ομόρρυθμης εταιρίας «.....» που κατατίθεντο στους ελεγχόμενους λογαριασμούς είτε για τη δημιουργία προθεσμιακών λογαριασμών των μελών είτε για τη διάθεσή τους, στη συνέχεια, με σκοπό την πληρωμή των υποχρεώσεων της, διότι δεν προσκομίσθηκαν τα τραπεζικά παραστατικά κατάθεσης, ώστε να προκύπτει αμέσως η πηγή προέλευσης. Η κρίση αυτή είναι λανθασμένη διότι:

2.1 Δεν ελήφθη υπόψη το γεγονός ότι μεταξύ της χρήσης έτους 2014, και του χρόνου ελέγχου, έχει μεσολαβήσει χρονικό διάστημα έξι ετών ήτοι ο έλεγχος δε συνεκτίμησε αυτή την εύλογη αδυναμία προσκόμισης των σχετικών παραστατικών, κατά παράβαση της ΠΟΛ 1175/2017 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και κατά παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης, σύμφωνα με την οποία «ουδείς υποχρεούται στα αδύνατα και δεν επωμίζεται τις συνέπειες από τη μη εκπλήρωση των αδυνάτων».

2.2. Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του ότι σχεδόν κανείς από τους ελεγχόμενους λογαριασμούς δεν είναι ατομικός αλλά σχεδόν όλοι, είναι κοινοί, με συνδικαιούχους τη σύζυγό του ή τον αδελφό του οι οποίοι είναι μέλη της ομόρρυθμης εταιρίας, είναι λοιπόν εύλογο να γίνει δεκτό ότι αυτοί οι κοινοί λογαριασμοί σχετίζονται με την εταιρική δραστηριότητα. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται τις με αρ. 68 και 79 πιστώσεις ποσού 287,85€ και 1.495,80€, αντίστοιχα, που και ο έλεγχος δέχεται ότι αφορούν την εταιρική δραστηριότητα.

2.3 Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του ότι οι υπ' αριθμούς 69-78 πιστώσεις, ποσών 2.000 ευρώ, (4/1/2013), 2.230 ευρώ (11/1/2013), 800 ευρώ (8/3/2013), 1.600 ευρώ (1/4/2013), 550 ευρώ (3/4/2013), 1.000 ευρώ (5/4/2013), 2.200 ευρώ (18/4/2013), 4.000 ευρώ (20/5/2013), 3.000 ευρώ (10/6/2013), 4.500 ευρώ (15/7/2013), πραγματοποιήθηκαν από τον υπάλληλο της ως άνω ομόρρυθμης εταιρείας

2.4 Όπως προκύπτει από τα προσκομισθέντα στοιχεία κατά τη χρήση έτους 2013 η εταιρία είχε ακαθάριστα έσοδα συνολικού ύψους 525.801,01 ευρώ, ενώ από την επίσης προσκομισθείσα κίνηση του υπ' αριθμό, αποκλειστικού ενεργού, κατά τον κρίσιμο χρόνο, λογαριασμού της εταιρίας, δεν προκύπτει ότι ο λογαριασμός έχει πιστωθεί με ποσά ανάλογα των εισπράξεων. Συνεπώς καθίσταται προφανές ότι οι εισπράξεις της εταιρίας δεν κατατίθεντο στον εταιρικό λογαριασμό, αλλά στους ελεγχόμενους ατομικούς λογαριασμούς, οι οποίοι έχουν το κοινό χαρακτηριστικό ότι έχουν συνδικαιούχους τα μέλη της εταιρίας και τον προσφεύγοντα.

2.5 Ο έλεγχος δε δέχθηκε τη δικαιολόγηση της προέλευσης των ποσών που πιστώθηκαν στους ατομικούς ελεγχόμενους λογαριασμούς, ιδίως δε το λογαριασμό

λογαριασμό της, εξέλαβε δε όλες τις πιστώσεις για τις οποίες δεν προσκομίσθηκε παραστατικό που να αποδεικνύει την αιτιολογία πληρωμής και την προέλευσή τους, ως προσαύξηση του ατομικού εισοδήματος, παραγνωρίζοντας όμως ότι από την κίνηση όλων των λογαριασμών προκύπτουν συνεχείς χρεώσεις και πιστώσεις, καταθέσεις και αναλήψεις και αυτό αποδεικνύει τον ισχυρισμό ότι από το λογαριασμό αυτό εξυπηρετούντο οι πληρωμές της εταιρίας είτε με μεταφορά στον εταιρικό λογαριασμό είτε ανάληψη των ποσών που κατατίθεντο και προέρχονταν από τις εισπράξεις της, για την πληρωμή των παραγωγών, η οποία γίνονταν κατά κανόνα «τοις μετρητοίς». Δεν προσιδιάζει σε λογαριασμό που αποδεικνύει προσαύξηση εισοδήματος, η διαρκής αλληλουχία χρεώσεων-πιστώσεων η οποία παραπέμπει σε εικόνα εξυπηρέτησης τρέχουσας επαγγελματικής δραστηριότητας. Χαρακτηριστικό του αποκρυβέντος εισοδήματος, εφόσον πρόκειται για τέτοιο, είναι ότι κατατίθεται στο λογαριασμό και αναλώνεται σταδιακά και μερικά, γιατί απλούστατα αποτελεί καθαρό εισόδημα και όχι ακαθάριστο έσοδο.

Β. Ως προς τον ισχυρισμό περί πλημμελής και εσφαλμένης εκτίμησης πραγματικών δεδομένων – Πλάνη περί τα πράγματα

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **21 του ν. 4172/2013**, ορίζεται ότι:

« 1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισης της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με «τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία».

Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. ...

4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1095/29.4.2011** του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 άρθρου 15 του ν. 3888/2010»:

«Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

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. ..., 5. ..., 6. ..., 7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε 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.[...]

Επειδή, στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης ελέγχων μεταξύ άλλων αναφέρεται :

«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.».

Επειδή, με τις διατάξεις της **ΠΟΛ. 1175/2017**: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» ορίζεται ότι:

«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. [...] 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.[...]»

Επειδή, με την **Πολ. 1033/2013** μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:

«18. Αντιμετώπιση των εμβασμάτων σε περίπτωση συνδικαιούχων.

Για τους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, το ποσό του εμβάσματος επιμερίζεται στους συνδικαιούχους καταρχήν ισομερώς και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο.»

Επειδή, με την **Πολ. 1228/2014** μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:

«3.Κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους.

Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος.

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εκδίδεται εντολή ελέγχου σε όλα τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού και εφόσον συμμετέχει ανήλικος έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2238/1994 όπως ίσχυαν.

Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του.

Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπεριστατωμένη (σχετ. διατ. άρθ. 28 και 64 Ν.4174/2013)»

Επειδή στο **άρθρο 64 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή επίσης στο **άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ** ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος εισοδήματος, στον προσφεύγοντα, με αντικείμενο δραστηριότητας καλλιέργεια εσπεριδοειδών, δυνάμει της με αριθ./2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ για το οικονομικό και φορολογικό έτος 2014.

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα του ως άνω ελέγχου, όπως καταγράφεται στην από 2/12/2019 έκθεση φορολογίας εισοδήματος, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις τραπεζικές κινήσεις του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου (Προσαύξησης Περιουσίας), σε συνδυασμό με τα δηλωθέντα εισοδήματα, όπως αναγράφονται στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014 του προσφεύγοντος, σε συνδυασμό με τα προσκομισθέντα στοιχεία του φορολογούμενου αφού ανταποκρίθηκε στη πρόσκληση της διοίκησης να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία, διαπίστωσε ότι υφίστανται πιστωτικές κινήσεις χρηματικές καταθέσεις, οι οποίες έχοντας συσχετιστεί με τα δηλωθέντα και

φορολογηθέντα εισοδήματα ή τα νομίμως απαλλασσόμενα, δε δικαιολογούνται καθότι δεν αποδεικνύεται η πηγή, η αιτία προέλευσης και η ροή αυτών των χρηματικών ποσών και οι οποίες αποτελούν εισόδημα αγνώστου πηγής και αιτίας προέλευσης. Οι κινήσεις που δε δικαιολογούνται και συνιστούν καταθέσεις αγνώστου προελεύσεως, ήτοι προσαύξηση περιουσίας, για το οικονομικό έτος 2014 είναι 236.382,39€ και για το φορολογικό έτος είναι 42.975,00€.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται δυσχέρεια συγκέντρωσης και προσκόμισης στη φορολογική αρχή του συνόλου των αποδεικτικών κατάθεσης των κρινόμενων πιστώσεων και συγκεκριμένα των πιστώσεων που πραγματοποιήθηκαν στην, επικαλούμενος τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1175/2017.

Επειδή, ωστόσο, από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει ότι ο προσφεύγων αιτήθηκε από την τράπεζα τα σχετικά παραστατικά και ότι εκείνη αδυνατούσε να του τα χορηγήσει, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται επιπλέον ότι στους ελεγχόμενους τραπεζικούς λογαριασμούς κατατίθεντο έσοδα της ομόρρυθμης εταιρείας «.....», ΑΦΜ:, με κύρια δραστηριότητα «Οπωρολαχανέμποροι».

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου και από το taxis προκύπτει ότι μέλη και διαχειριστές της εν λόγω εταιρείας, κατά τα ελεγχόμενα έτη, υπήρξαν η σύζυγος του προσφεύγοντος,, ΑΦΜ: και ο αδερφός του,, ΑΦΜ: Ενώ μέχρι τη χρήση 2007 διαχειριστής της υπό κρίση εταιρείας τελούσε ο προσφεύγων.

Επειδή, στους περισσότερους ελεγχόμενους τραπεζικούς λογαριασμούς, ο προσφεύγων είναι συνδικαιούχος με τον αδερφό του και τη σύζυγό του.

Επειδή, από το από 8/12/2007 καταστατικό της ως άνω ομόρρυθμης εταιρείας προκύπτει ότι οι προαναφερόμενοι διαχειριστές της δύναται να εξουσιοδοτούν με συμβολαιογραφική πράξη τον προσφεύγοντα να μπορεί να εκπροσωπεί την εταιρεία όταν οι δύο εταίροι αδυνατούν.

Επειδή, όπως προκύπτει από τη σελίδα 24 της οικείας έκθεσης ελέγχου, ο έλεγχος έκρινε αναπόδεικτο και αβάσιμο τον εν λόγω ισχυρισμό του προσφεύγοντος, καθώς οι κρινόμενες πιστώσεις είναι ανώνυμες, δεν εμφανίζεται επωνυμία καταθέτη ή αιτιολογία συναλλαγής και δεν ταυτοποιούνται δεδομένου ότι, δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά έγγραφα από τα οποία να προκύπτει η πληροφορία για τους καταθέτες των εν λόγω ποσών, ώστε να αιτιολογηθεί και να προκύπτει σαφώς η αιτία και ο σκοπός της κάθε πίστωσης. Το γεγονός ότι οι εν λόγω λογαριασμοί έχουν τροφοδοτήσει μέσω αναλήψεων το λογαριασμό της εταιρείας για πληρωμή υποχρεώσεων της, δεν μπορεί να αιτιολογήσει από μόνο του ότι αφορούν την εμπορική δραστηριότητα της εταιρείας.

Επειδή, με το αρ. πρωτ. **Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2020 ΕΜΠ/2020** έγγραφο της Υπηρεσίας μας, ζητήσαμε επιπλέον διευκρινήσεις από τον προσφεύγοντα σχετικά με τον κρινόμενο ισχυρισμό του. Συγκεκριμένα ζητήσαμε α) όπως μας αποστείλει, οποιοδήποτε στοιχείο, δικαιολογητικό, τραπεζικό παραστατικό που να αποδεικνύει τον ισχυρισμό, ότι στους ελεγχόμενους τραπεζικούς λογαριασμούς στους οποίους ο προσφεύγων είναι συνδικαιούχος, κατατίθεντο έσοδα της «.....» προκειμένου να συμπεριληφθούν στο φάκελο της υπόθεσης, (σχετ. άρθρο 1 παρ.5 της παραγράφου Α' της

υποπαραγράφου Α5 του Ν. 4152/2013 και άρθρο 3 της ΠΟΛ.1069/04-03-2017) και β) όπως μας γνωρίσει τους τραπεζικούς λογαριασμούς που διατηρούσε η ομόρρυθμη εταιρεία «.....» κατά τα ελεγχόμενα έτη 2013 και 2014 προσκομίζοντας 1) τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών αυτών, 2) τα παραστατικά δαπανών της ως άνω εταιρείας που έχουν εξοφληθεί μέσω των ελεγχόμενων τραπεζικών λογαριασμών (όπως εμφανίζονται στις χρεώσεις των ελεγχόμενων λογαριασμών) και 3) αντίγραφο του βιβλίου εσόδων εξόδων ετών 2013 και 2014 της «.....».

Επειδή, με το αριθ. πρωτ. **ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/2020 συμπληρωματικό** υπόμνημά του, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ως άνω αίτημα για παροχή διευκρινήσεων και μας γνώρισε ότι οι λογαριασμοί της εταιρείας «.....» στους οποίους μεταφέρονταν ποσά από τους ελεγχόμενους λογαριασμούς είναι οι ακόλουθοι:

1. Ο υπ' αριθ. λογαριασμός στην στον οποίο μεταφέρθηκε σειρά ποσών από τον υπ' αριθ. κοινό λογαριασμό με τον αδερφό του για την πληρωμή σειράς επιταγών αλλά και πληρωμή ΦΠΑ, ασφαλιστικών εισφορών στον ΕΦΚΑ και εισφορών στον ΟΑΕΕ
2. Ο υπ' αριθ. λογαριασμό στην στον οποίο γίνονταν μεταφορές από τον υπ' αριθ. κοινό λογαριασμό του προσφεύγοντος με τον αδερφό του.
3. Ο υπ' αριθ. λογαριασμό στην στον οποίο γίνονταν μεταφορές από τον υπ' αριθ, λογαριασμό της
4. Επίσης, με το ως άνω υπόμνημα, ο προσφεύγων προσκόμισε και τα ως άνω ζητηθέντα στοιχεία ήτοι κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών, αντίγραφο βιβλίων εσόδων – εξόδων κ.α.

Επειδή, εν συνεχεία, με την αριθ. /2020 **Πράξη αναπομπής** της Υπηρεσίας μας αποφασίστηκε η αναπομπή της υπόθεσης στην αρμόδια Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ), που εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ή έρευνες), και να αποστείλει στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το σχετικό της πόρισμα και, εφόσον από τις επαληθεύσεις αυτές διαφοροποιείται ο προσδιοριζόμενος φόρος σε σχέση με αυτό του ελέγχου, να γίνει επαναπροσδιορισμός αυτού εντός προθεσμίας δέκα (10) εργάσιμων ημερών σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. Δ3 της ΠΟΛ 1069/14 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Επειδή, με την από **28/7/2020** έκθεση συμπληρωματικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ (ΔΕΔΕΙ 2020 ΕΜΠ/2020), ο έλεγχος έκρινε από τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων προκειμένου να συνδεθούν οι επίμαχες πιστώσεις στους λογαριασμούς με τη δραστηριότητα της «.....», δεν προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτής ώστε να αποδεικνύεται ότι αφορούν συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου. Ως εκ τούτου, με τις συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις δεν τροποποιούνται τα αρχικά αποτελέσματα του ελέγχου.

Επειδή, τα προσκομισθέντα στοιχεία για τις ελεγχόμενες πιστώσεις έτους 2014 είναι είτε αποσπασματικά και ελλιπή είτε αφορούν άλλες χρήσεις από την ελεγχόμενη, συνεπώς οι ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι. Επίσης, οι όποιες μεταφορές από τους ελεγχόμενους κοινούς λογαριασμούς του

προσφεύγοντος σε τραπεζικούς λογαριασμούς της Ο.Ε. είναι μεμονωμένες και δεν δύναται να εξαχθούν ασφαλή συμπεράσματα, χωρίς την προσκόμιση των τραπεζικών παραστατικών καταθέσεων και αναλήψεων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 30/12/2019 οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ορθώς ο Προϊστάμενος προέβη στην έκδοση της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **06/02/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, **ΑΦΜ:**

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

ΕΙΣΟΔΗΜΑ:

Φορολογικό έτος 2014 (Εισοδήματα 1/1-31/12/2014):

Φόρος Εισοδήματος	14.181,75 €
Πρόσθετος φόρος	4.254,53 €
Εισφορά αλληλεγγύης	1.527,74 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	19.964,02 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.