



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24/09/2020

Αριθμός απόφασης: 1868

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Fax : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

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 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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), 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).

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 /τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 28.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ**, ασκούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο τις υπηρεσίες ενοικίασης επιπλωμένων δωματίων ή διαμερισμάτων για μικρή διάρκεια, ΑΦΜ, κατοίκου, Δήμου

Τ.Κ....., κατά των με αριθ.: α)/2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2014, β)/2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2015, και γ)/2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2016, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις με αριθ.: α)/2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2014, β)/2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2015, και γ)/2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2016, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 18/12/2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

6. Την έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 28.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα στη Δ.Ο.Υ. Βόλου και στη συνέχεια διαβιβάστηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π και έλαβε αρ. πρωτ. /2020 και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό

Με την υπ' αριθμ. /2019 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 12.265,64 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ποσού 6.132,82 €, πλέον διαφοράς στην εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.372,45 € ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **19.770,91 €**.

Με την υπ' αριθμ. /2019 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 1.015,18 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ποσού 507,59 € ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **1.522,77 €**.

Με την υπ' αριθμ. /2019 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 4.242,15 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ)

ποσού 2.121,08 €, πλέον διαφοράς στην εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 61,84 € ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **6.425,07 €**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 18.12.2019 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κ., η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./...../2019 (σε αντικατάσταση της αρχικής/...../2019) εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος για την περίοδο

01/01/2014-31/12/2014:

- από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων και σύμφωνα με το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.) διαπιστώθηκαν 125 πιστώσεις συνολικού ύψους 336.325,51 € (124 πιστώσεις σε ευρώ αξίας 335.934,40 € και 1 πίστωση σε δολάριο αξίας 532,14 \$ ισοδύναμο σε 391,11 €). Κατόπιν της απαντητικής επιστολής του προσφεύγοντος, αιτιολογήθηκαν πιστώσεις συνολικής αξίας 275.379,40 €. Μετά τον επιμερισμό στους πραγματικούς δικαιούχους του κάθε λογαριασμού, οι καταθέσεις που ο έλεγχος διαπίστωσε ως προσαύξηση περιουσίας είναι συνολικού ύψους 37.168,61 €.

01/01/2015-31/12/2015:

- από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων και σύμφωνα με το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών (Σ.Μ.Τ.Λ.) διαπιστώθηκαν 79 πιστώσεις σε ευρώ συνολικού ύψους 378.477,84 € και 4 πιστώσεις σε δολάριο αξίας 6.655,24 \$. Κατόπιν της απαντητικής επιστολής του προσφεύγοντος, αιτιολογήθηκαν πιστώσεις συνολικής αξίας 372.877,84 € και 6.005,24 \$. Μετά τον επιμερισμό στους πραγματικούς δικαιούχους του κάθε λογαριασμού, οι καταθέσεις που ο έλεγχος διαπίστωσε ως προσαύξηση περιουσίας είναι συνολικού ύψους 3.376,29 €.

01/01/2016-31/12/2016:

- από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων και σύμφωνα με το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών (Σ.Μ.Τ.Λ.) διαπιστώθηκαν 141 πιστώσεις σε ευρώ συνολικού ύψους 109.376,81 € Κατόπιν της απαντητικής επιστολής του προσφεύγοντος, αιτιολογήθηκαν πιστώσεις συνολικής αξίας 85.821,81 €. Μετά τον επιμερισμό στους πραγματικούς δικαιούχους του κάθε λογαριασμού, οι καταθέσεις που ο έλεγχος διαπίστωσε ως προσαύξηση περιουσίας είναι συνολικού ύψους 13.830,00 €.

Στη συνέχεια κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ./2019 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του αρ. 28 το ν.4174/2013 μαζί με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016. Ο προσφεύγων απέστειλε το υπ' αριθμ./2019 απαντητικό υπόμνημα με το οποίο αιτιολογήθηκαν επιπλέον πιστώσεις συνολικού ύψους 600,00 € και 1.950,00 € για το φορολογικό έτος 2015 και

2016 αντίστοιχα. Οι τελικές πιστώσεις για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις περί προσαύξησης περιουσίας (κατά το ποσοστό συμμετοχής στους τραπεζικούς λογαριασμούς) είναι συνολικού ύψους 37.168,61 €, 3.076,29 € και 12.855,00 € για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016 αντίστοιχα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Ανύπαρκτη αιτιολόγηση της απόρριψης των προσκομιζόμενων στοιχείων και ο χαρακτηρισμός τους ως «μη αιτιολογημένη πρωτογενής πηγή» από την πλευρά του ελέγχου, ενώ δεν αναφέρθηκε ποιο παραστατικό δεν ήταν ικανό να αιτιολογήσει κάποια από τις συναλλαγές.
- Αδυναμία κατανόησης του επιμερισμού των εισοδημάτων στους συνδικαιούχους και συσχετισμού των εισοδημάτων των συνδικαιούχων με το εισόδημα από την επιχείρηση του προσφεύγοντος.
- Αδυναμία κατανόησης του χαρακτηρισμού των πρωτογενών πιστώσεων ως «μη αιτιολογημένες» παρόλο που έγινε εκτενής ανάλυση των συγκεκριμένων πιστώσεων, της γενικότερης οικονομικής κατάστασης καθώς και της οικονομικής κατάστασης της οικογένειας του.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης...».

Ειδικότερα, όσον αφορά την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. του Ν.4172/2013(ΚΦΕ) ορίζεται ότι:

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

Επειδή, περαιτέρω, με την παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«4.Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 39 του Ν. 4174/2013, σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας

Εισοδήματος, 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 το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

Επειδή, στην εγκύκλιο 1095/2011 §§§ 1, 2, 11 μεταξύ άλλων αναφέρεται 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 εισοδήματος 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 χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ.

....

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.”

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1175/2017 ορίζεται ότι:

«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.

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

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας...».

Επειδή, στο με αριθμ. 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.».

Επειδή, με τις Αποφάσεις του Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ1033/2013, ΠΟΛ 1228/2014, και ΠΟΛ 1050/2014 ορίζεται ότι στις περιπτώσεις ελέγχου εμβασμάτων και τραπεζικών πιστώσεων γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων των υπό διερεύνηση τραπεζικών λογαριασμών. Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του και συγκεκριμένα αναφέρεται:

ΠΟΛ1033/2013

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.»

ΠΟΛ 1228/2014

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).».

ΠΟΛ 1050/2014

«Καταθέσεις σε/ Αναλήψεις από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό), του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών (λογαριασμοί προσωπικοί, οικογενειακοί και επαγγελματικοί). Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).»

Φορολογικό έτος 2014

Ως προς τις πιστώσεις με α/α αιτ. 44, 67, και 71 (REC ID 7199, 7319 και 7344)

Επειδή, ο προσφεύγων για τις υπό κρίση πιστώσεις των 10.000,00 €, 6.000,00 € και 5.800,00 € με ημερομηνίες συναλλαγής 05.05.2014, 01.07.2014 και 14.07.2014 αντίστοιχα ισχυρίζεται καταθέσεις από προηγούμενη ανάληψη (αξίας 20.000,00 €) από κοινό λογαριασμό με τη σύζυγό του με σκοπό την αγορά αυτοκινήτου που δεν πραγματοποιήθηκε. Ωστόσο, από τα προσκομισθέντα παραστατικά δεν προκύπτει ο καταθέτης των χρημάτων, δεν προσκομίσθηκε το καταθετήριο ενώ η ανάληψη είχε πραγματοποιηθεί από λογαριασμό του προσφεύγοντος με τη μητέρα του και το ανήλικό τέκνο του. Ακόμη, το ποσό των καταθέσεων που ο προσφεύγων συνδέει με τη συγκεκριμένη ανάληψη είναι μεγαλύτερο. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός κρίνεται ανεπαρκής και οι παραπάνω πιστώσεις θεωρούνται άγνωστης πηγής και προέλευσης και υπόκεινται σε φορολόγηση σύμφωνα με το αρ. 21§4 Ν. 4172/2013.

Ως προς τις πιστώσεις με α/α αιτ. 101, και 102 (REC ID 7427 και 7430)

Επειδή, ο προσφεύγων για τις υπό κρίση πιστώσεις των 6.000,00 € και 2.500,00 € με ημερομηνίες συναλλαγής 29.08.2014 και 01.09.2014 αντίστοιχα ισχυρίζεται καταθέσεις από ανάληψη επιταγής (αξίας 13.000,00 €) από κοινό λογαριασμό με τη μητέρα του η οποία δεν αξιοποιήθηκε εξ ολοκλήρου. Ωστόσο, από τα προσκομισθέντα παραστατικά δεν προκύπτει ο καταθέτης των χρημάτων, δεν προσκομίσθηκε ούτε το καταθετήριο ούτε αποδεικτικό ότι η επιταγή εξαργυρώθηκε σε μετρητά και ότι από αυτά τα μετρητά υπήρξε διαθέσιμο ποσό προς επανακατάθεση. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός κρίνεται ανεπαρκής και οι παραπάνω πιστώσεις θεωρούνται άγνωστης πηγής και προέλευσης και υπόκεινται σε φορολόγηση σύμφωνα με το αρ. 21§4 Ν. 4172/2013.

Ως προς την πίστωση με α/α αιτ. 106 (REC ID 7460)

Επειδή, ο προσφεύγων για την υπό κρίση πίστωση των 13.000,00 € με ημερομηνία συναλλαγής 22.09.2014 ισχυρίζεται έκδοση επιταγής (αξίας 15.400,00 €) και κατάθεση από οικογενειακούς τραπεζικούς λογαριασμό η οποία δεν αξιοποιήθηκε εξ ολοκλήρου. Ωστόσο, από τα προσκομισθέντα παραστατικά δεν προκύπτει ο καταθέτης των χρημάτων, δεν προσκομίσθηκε ούτε το καταθετήριο ούτε αποδεικτικό ότι η επιταγή εξαργυρώθηκε σε μετρητά και ότι από αυτά τα μετρητά υπήρξε διαθέσιμο ποσό προς επανακατάθεση. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός κρίνεται ανεπαρκής και η παραπάνω πίστωση θεωρείται άγνωστης πηγής και προέλευσης και υπόκειται σε φορολόγηση σύμφωνα με το αρ. 21§4 Ν. 4172/2013.

Ως προς τις πιστώσεις με α/α αιτ. 83, 87, και 122 (REC ID 7386, 7395 και 7629)

Επειδή, ο προσφεύγων για τις υπό κρίση πιστώσεις των 900,00 €, 7.500,00 € και 4.700,00 € με ημερομηνίες συναλλαγής 06.08.2014, 08.08.2014 και 15.12.2014 αντίστοιχα ισχυρίζεται κατάθεση για εξυπηρέτηση πληρωμών της οικογένειας του (για το ποσό των 900,00 €), κατάθεση από προηγούμενες αναλήψεις (για το ποσό των 7.500,00 €) και κατάθεση από αγοροπωλησία ακινήτου (για το ποσό των 4.700,00 €). Ωστόσο, από τα προσκομισθέντα παραστατικά δεν προκύπτει ο καταθέτης των χρημάτων και δεν προσκομίσθηκε το καταθετήριο για καμία από τις παραπάνω συναλλαγές. Πιο συγκεκριμένα, για την κατάθεση των 7.500,00 € ο προσφεύγων επικαλείται αναλήψεις συνολικού ποσού 25.320,00 € ενώ οι καταθέσεις ανέρχονται σε 29.300,00 € και υπερβαίνουν τα ποσά των αναλήψεων. Ως εκ τούτου, οι παραπάνω πιστώσεις θεωρούνται άγνωστης πηγής και προέλευσης και υπόκεινται σε φορολόγηση σύμφωνα με το αρ. 21§4 Ν. 4172/2013.

Ως προς την πίστωση με α/α αιτ. 43 (REC ID 7190)

Επειδή, ο προσφεύγων για την υπό κρίση πίστωση των 4.155,00 € με ημερομηνία συναλλαγής 30.04.2014 ισχυρίζεται συναλλαγή με τον κ., πληρεξούσιο πολιτικό μηχανικό, λόγω πώλησης ακινήτου και προσκομίζει τα σχετικά παραστατικά και συμβόλαια.

Ωστόσο, από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει ότι η πώληση υλοποιήθηκε μεταγενέστερα της πίστωσης, συγκεκριμένα στις 19.11.2014, όπως και τα σχετικά έξοδα, συγκεκριμένα στις 25.08.2014. Ως εκ τούτου, δεν προκύπτει κάποια συνάφεια, ο ισχυρισμός κρίνεται ανεπαρκής και η παραπάνω πίστωση θεωρείται άγνωστης πηγής και προέλευσης και υπόκειται σε φορολόγηση σύμφωνα με το αρ. 21§4 Ν. 4172/2013.

Ως προς την πίστωση με α/α αιτ. 64 (REC ID 7282)

Επειδή, ο προσφεύγων για την υπό κρίση πίστωση των 391,11 €, (ή 532,14 \$) με ημερομηνία συναλλαγής 26.06.2014 ισχυρίζεται αδυναμία εύρεσης δικαιολογητικών καθώς η τράπεζα δεν έχει γραφεία πλέον στην Ελλάδα. Ωστόσο, σε αντίστοιχες περιπτώσεις προσκομίστηκαν τα αντίστοιχα δικαιολογητικά από την ίδια τράπεζα. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός κρίνεται ανεπαρκής και η παραπάνω πίστωση θεωρείται άγνωστης πηγής και προέλευσης και υπόκειται σε φορολόγηση σύμφωνα με το αρ. 21§4 Ν. 4172/2013.

Φορολογικό έτος 2015

Επειδή, από τον έλεγχο που διενήργησε η Υπηρεσία μας στα προσκομισθέντα αποδεικτικά έγγραφα, προέκυψε ότι:

- Για τις πιστώσεις υπ' αριθμ. α/α 2, 6 και 41 δεν προσκομίσθηκε το καταθετήριο και δεν προκύπτει ο καταθέτης των χρημάτων
- Για την πίστωση υπ' αριθμ. α/α 60 δεν υπάρχει κάποιο παραστατικό της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος που θα δικαιολογούσε τη συγκεκριμένη συναλλαγή.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν έδωσε κάποια περαιτέρω εξήγηση, ως εκ τούτου, οι παραπάνω πιστώσεις θεωρούνται άγνωστης πηγής και προέλευσης και υπόκεινται σε φορολόγηση σύμφωνα με το αρ. 21§4 Ν. 4172/2013.

Φορολογικό έτος 2016

Επειδή, από τον έλεγχο που διενήργησε η Υπηρεσία μας στα προσκομισθέντα αποδεικτικά έγγραφα, προέκυψε ότι:

- Για τις πιστώσεις υπ' αριθμ. α/α 75, 96, 97, 118 και 124 δεν προσκομίσθηκε το καταθετήριο και δεν προκύπτει ο καταθέτης των χρημάτων.
- Για την πίστωση υπ' αριθμ. α/α 77 δεν προκύπτει ο καταθέτης ενώ ο λογαριασμός είναι αποκλειστικά του προσφεύγοντος, ως εκ του δεν δικαιολογείται συμψηφισμός για λογαριασμό της συζύγου.
- Για την πίστωση υπ' αριθμ. α/α 117 δεν προσκομίσθηκε ούτε το σώμα της επιταγής ούτε το καταθετήριο επιταγών για το συσχετισμό με τα εισοδήματα της συζύγου.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν έδωσε κάποια περαιτέρω εξήγηση, ως εκ τούτου, οι παραπάνω πιστώσεις θεωρούνται άγνωστης πηγής και προέλευσης και υπόκεινται σε φορολόγηση σύμφωνα με το αρ. 21§4 Ν. 4172/2013.

Επειδή, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου, όπως αυτά καταγράφονται στην από 18.12.2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φορολογίας Εισοδήματος της Προϊσταμένης Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, επαρκείς, 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 αρ. πρωτ./28.01.2020 (Δ.Ο.Υ. Βόλου) και με αρ. πρωτ./03.02.2020 (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) ενδικοφανούς προσφυγής του του, ασκούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο υπηρεσίες ενοικίασης επιπλωμένων δωματίων ή διαμερισμάτων για μικρή διάρκεια, με ΑΦΜ, κατοίκου, Δήμου, και την επικύρωση: α) της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2014, β) της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 και γ) της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2014

Διαφορά φόρου	12.265,64 €
Πρόστιμο άρθ. 58 ΚΦΔ	6.132,82 €
Διαφορά στην εισφορά αλληλεγγύης	1.372,45 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	19.770,91 €

Υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2015

Διαφορά φόρου	1.015,18 €
Πρόστιμο άρθ. 58 ΚΦΔ	507,59 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.522,77 €

**Υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος
Φορολογικού Έτους 2016**

Διαφορά φόρου	4.242,15 €
Πρόστιμο άρθ. 58 ΚΦΔ	2.121,08 €
Διαφορά στην εισφορά αλληλεγγύης	61,84 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.425,07 €

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

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.