



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10/07/2020

Αριθμός απόφασης:1480

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) .

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

4. Την από 23/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, με επαγγελματική διεύθυνση επί της οδού και διεύθυνση κατοικίας επί της οδού, κατά α)της υπ' αρ/17-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και β)της υπ' αρ/17-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω Οριστικές Πράξεις της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και την από 17/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 23/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με 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 υπ' αριθμ. /17-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 17.210,28 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 17.650,86 ευρώ, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.156,19 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **37.017,33 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. /1712-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 249.618,58 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 124.809,29 ευρώ, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 25.148,14 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **399.576,01 ευρώ**.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά τον μερικό έλεγχο ως προς τη φορολογία εισοδήματος που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα για τις χρήσεις 01/01/2013 έως 31/12/2014 από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2238/1994 καθώς και του ν. 4172/2013, σύμφωνα με την /30-01-2019 εντολή ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Στα πλαίσια του ανωτέρου ελέγχου, το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. άντλησε πληροφόρηση από το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π), στο οποίο περιλαμβάνονται κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων του προσφεύγοντος για το χρονικό διάστημα από 01/01/2013 - 31/12/2014.

Αφού ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα με αριθμ. πρωτ. /10-09-2019, /18-09-2019, /18-09-2019, /18-09-2019, /24-09-2019, /07-10-2019, /04-11-2019 υπομνήματα που υπέβαλε ο προσφεύγων πριν τη κοινοποίηση σε αυτόν του υπ' αριθμ. /18-11-2019 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, ο έλεγχος διαπίστωσε: α) προσαύξηση της περιουσίας του, προερχόμενη από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 21 του ν.4172/2013 κατά :

i) το ποσό των **62.710,80 ευρώ για το οικονομικό έτος 2014**, η οποία προέκυψε από πιστώσεις, όπως αυτές αναφέρονται αναλυτικά στις σελίδες 14, και από 15 έως 17 της οικείας έκθεσης ελέγχου.

ii) το ποσό των **5.050,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2014**, η οποία προέκυψε από πιστώσεις, όπως αυτές αναφέρονται αναλυτικά στις σελίδες από 18 έως 19 της οικείας έκθεσης ελέγχου.

β) εισόδημα από αμοιβές του από την εταιρεία με την επωνυμία της οποίας είναι νόμιμος εκπρόσωπος, σύμφωνα με το άρθρο 12 του ν. 4172/2013 συνολικού ποσού 606.314,61 ευρώ για το φορολογικό έτος 2014 βάσει των πρωτογενών πιστώσεων, όπως αυτές αναφέρονται αναλυτικά στις σελίδες από 19 έως 37 και από 38 έως 39 της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι:

- Οι πιστώσεις με αιτιολογία κέρματα αφορούν τη Τα ποσά αυτά έχουν εισπραχθεί για λογαριασμό της καθώς αφορούν συναλλαγές λιανικής της τελευταίας και έχουν δηλωθεί ως εισόδημά της.
- Για τις κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών προκύπτει η πηγή/αιτία τους καθώς υπάρχει συνεργασία της Οι τελευταίοι είναι πελάτες Τα ως άνω προκύπτουν από τις καταστάσεις πελατών-προμηθευτών χρήσεων 2013-2014, καθώς και το ημερολόγιο της επιχείρησης. Επίσης, προκύπτουν από τις δηλώσεις εισοδήματος της
- Οι πιστώσεις – μεταφορές δεν αφορούν αμοιβές όπως εσφαλμένα υπολαμβάνει ο έλεγχος αλλά αναλώθηκαν για κάλυψη λειτουργικών εξόδων (όπως προκύπτει από τα καταχωρημένα έξοδα στα λογιστικά βιβλία της)

I. ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

Επειδή στις διατάξεις της **παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994**, ορίζεται: «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 στις διατάξεις της **παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013** ορίζεται: «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 στις διατάξεις του **άρθρου 39 του ν.4174/2013**, ορίζεται:
«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 **ΠΟΛ. 1095/29.4.2011** «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» ορίζεται:

«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.»

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015** έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«.....

Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

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

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

.....

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 στην ΠΟΛ 1175/16-11-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται:

«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, αναγκάων, 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.

.....

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.

.....

5.4.....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 και με την δημοσιευθείσα στις 07-04-2016 απόφαση του **ΣΤΕ 884/2016 Β' Τμήμα επταμ.** : **«(Α) ...Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – 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 –».**

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013, 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 όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994 και του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, έπειτα από την επεξεργασία των δεδομένων και στοιχείων των φορολογικών δηλώσεων, του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π) το οποίο περιλαμβάνει τις κινήσεις των τραπεζικών συναλλαγών του προσφεύγοντα από την 01/01/2013 έως 31/12/2014 τις οποίες επεξεργάστηκε ο έλεγχος προκειμένου να αντληθούν στοιχεία για τραπεζικούς λογαριασμούς για τις υπό κρίση χρήσεις.

Η μεθοδολογία του εν λόγω ελέγχου, βασίζεται αρχικώς στα επεξεργασμένα αρχεία του ως άνω Λογισμικού και εν συνεχεία για όσες τραπεζικές πιστώσεις της ελεγχόμενης περιόδου δεν υπάρχει συσχέτιση με δηλωθέν εισόδημα ή με κίνηση γνωστής προέλευσης ζητείται από τον φορολογούμενο όπως αιτιολογήσει την προέλευση αυτών. Η εν λόγω αιτιολόγηση θα πρέπει να βασίζεται σε έγγραφα και παραστατικά από τα οποία να προκύπτει και η ροή του χρήματος στους υπό κρίση τραπεζικούς λογαριασμούς δεδομένου ότι ο έλεγχος αφορά αποκλειστικά σε κρίση επί τραπεζικών κινήσεων.

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προβάλλει τους ίδιους ισχυρισμούς που είχε προβάλει κατά τη διάρκεια του ελέγχου με τα υποβληθέντα από μέρους του υπομνήματα. Δεν προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία για να ανατρέψει τις απόψεις του ελέγχου σχετικά με τις ανατιολόγητες πιστώσεις, όπως πχ ημερολογιακές εγγραφές καταχώρισης εσόδων στα λογιστικά αρχεία του νομικού προσώπου με την επωνυμία, φορολογικά παραστατικά τα οποία να επαληθεύουν την ορθή λογιστική καταχώριση των πραγματοποιηθέντων εσόδων στα λογιστικά αρχεία του ως άνω νομικού προσώπου και λοιπά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η αιτία κατάθεσης των συγκεκριμένων ποσών σε προσωπικούς λογαριασμούς του αντί κατάθεσης αυτών των πιστώσεων σε εταιρικούς λογαριασμούς, καθώς και στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η πηγή και η αιτία του εισοδήματος που τροφοδότησε τις συγκεκριμένες πιστώσεις και να προσδιορίζεται η σχέση του καταθέτη με τον προσφεύγοντα.

Επειδή, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα, ως προς τις ως άνω πιστώσεις της διαχειριστικής χρήσης 2013 και του φορολογικού έτους 2014, δεν γίνονται αποδεκτοί και απορρίπτονται καθόσον, οι θέσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 17/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, καθόσον η φορολογική αρχή φέρουσα το βάρος της απόδειξης, απέδειξε με πραγματικά περιστατικά τα στοιχεία εκείνα τα οποία στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη προσαύξηση περιουσίας από αιτία που δεν δικαιολογείται.

Επειδή συνεπώς το εισόδημα προερχόμενο από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή και αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 21 του ν.4172/2013 ύστερα από τα παραπάνω, προσδιορίζεται ως ακολούθως:

α) στο ποσό των **62.710,80 ευρώ για το οικονομικό έτος 2014**, και β) στο ποσό των **5.050,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2014**.

II. ΑΜΟΙΒΕΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΤΑΙΡΕΙΑ

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 12§§ 1, 2, 3 του ν. 4172/2013 (Α' 167), ορίζεται ότι: «1) Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης. 2) Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες: ... δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας. 3) Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής: ... η) κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης, ...»

Επειδή όσον αφορά τις πιστώσεις ύψους 606.314,61 € που καταλογίστηκαν από τον έλεγχο στο φορολογικό έτος 2014 ως αμοιβές από την εταιρεία, της οποίας ο προσφεύγων είναι νόμιμος εκπρόσωπος, ό ίδιος ισχυρίζεται ότι α)πιστώσεις συνολικού ύψους 349.309,16 € αφορούν καταθέσεις από πελάτες της ως άνω εταιρείας και β)μεταφορές

χρημάτων της ως άνω εταιρείας σε προσωπικούς του λογαριασμούς συνολικού ύψους 257.005,00 € αναλώθηκαν για κάλυψη λειτουργικών εξόδων της εταιρείας.

Ωστόσο δεν προκύπτει η αιτία κατάθεσης των συγκεκριμένων ποσών σε προσωπικούς λογαριασμούς του αντί κατάθεσης αυτών των πιστώσεων σε εταιρικούς λογαριασμούς, δεν προκύπτει η αιτία μεταφοράς χρηματικών ποσών σε προσωπικούς λογαριασμούς του αντί παραμονής αυτών σε εταιρικούς λογαριασμούς και κάλυψης των υποχρεώσεων του νομικού προσώπου μέσα από τη δική του φορολογική οντότητα και σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου δεν προσκομίστηκαν τα προσήκοντα φορολογικά παραστατικά που να αποδεικνύουν ότι οι πραγματοποιηθείσες μεταφορές χρημάτων σε προσωπικούς λογαριασμούς του χρησιμοποιήθηκαν για την κάλυψη εξόδων ή προμηθευτών του νομικού προσώπου στο οποίο πραγματικά ανήκαν ενώ από το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π) δεν προέκυψαν αναλήψεις-εκροές για εταιρικό σκοπό καθώς και επιστροφές ποσών προς την εταιρεία.

Επίσης στην από 30/01/2020 έκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι δεν προσκομίστηκαν οι επικαλούμενες συμβάσεις συνεργασίας της με τους επικαλούμενους από τον προσφεύγοντα ως πελάτες του συγκεκριμένου νομικού προσώπου, δεν είχε υποβληθεί η συγκεντρωτική κατάσταση πελατών-προμηθευτών για την για τη διαχειριστική χρήση 2013, σύμφωνα με το εσωτερικό σύστημα ηλεκτρονικής πληροφόρησης της υπηρεσίας και δεν προσκομίστηκαν οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του συγκεκριμένου νομικού προσώπου για το οικονομικό έτος 2014 και το φορολογικό έτος 2014.

Κατόπιν αυτών, δεδομένου ότι τα ποσά των υπό κρίση πιστώσεων συνολικού ύψους 606.314,61 € καταβλήθηκαν πράγματι στον προσφεύγοντα από την εταιρεία ή μέσω τρίτων για λογαριασμό της εταιρείας, χωρίς να προκύπτει ότι αυτά επιστρέφονται με οποιοδήποτε τρόπο ή ότι δαπανήθηκαν για τις ανάγκες του νομικού προσώπου, αυτά θεωρείται ότι αφορούν αμοιβές που έλαβε ο προσφεύγων για υπηρεσίες που παρείχε ως νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12§ 1, §2 περ. δ' και §3 περ. η' του ν. 4172/2013.

Ως εκ τούτου, το συνολικό ποσό των επίμαχων πιστώσεων ποσού 606.314,61 € που έλαβε ο προσφεύγων από την εταιρεία και από τρίτους για λογαριασμό αυτής, ελλείπει άλλης νόμιμης αιτίας, θεωρούνται ως αμοιβές που έλαβε για υπηρεσίες που παρείχε ως νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12§ 1, §2 περ. δ' και §3 περ. η' του ν. 4172/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 23/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, και την επικύρωση:

α) της υπ' αρ/17-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Διαφορά φόρου	17.210,28 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	17.650,86 €
Εισφορά Αλληλεγγύης	2.156,19 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	37.017,33 €

β)της υπ' αρ/1712-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Διαφορά φόρου	249.618,58 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	124.809,29 €
Εισφορά Αλληλεγγύης	25.148,14 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	399.576,01 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.