



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 30/09/2020

Αριθμός Απόφασης: 2112

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

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

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) και της 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 Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 29/01/2020 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός

κατά της υπ' αρ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 31/12/2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του ίδιου ελεγκτικού κέντρου.

6. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/08-05-2020 Συμπληρωματικό Υπόμνημα καθώς και το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/21-09-2020 Δεύτερο Συμπληρωματικό Υπόμνημα του προσφεύγοντος.

7. Τις απόψεις του ΚΕΦΟΜΕΠ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29/01/2020 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 384.068,08 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 393.900,22 ευρώ, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 46.988,48 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 824.956,78 ευρώ.

Ειδικότερα, δυνάμει της υπ' αριθ./...../2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την υπ' αριθ./...../2019 εντολή, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013.

Σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα επί της με ημερομηνία θεώρησης 31/12/2019 Έκθεσης φορολογίας εισοδήματος, από την επεξεργασία των κινήσεων-συναλλαγών προέκυψαν πρωτογενείς πιστώσεις συνολικού ύψους 1.174.448,72€ οι οποίες φορολογήθηκαν ως

προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 και απεικονίζονται ομαδοποιημένα και επιμερισμένα στον παρακάτω πίνακα:

ΤΕΛΙΚΟΣ ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΑΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΗΣ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΧΡΗΣΗΣ 2013		
ΠΟΣΑ ΑΓΝΩΣΤΟΥ ΠΗΓΗΣ ΚΑΙ ΑΙΤΙΑΣ ΠΡΟΕΡΧΟΜΕΝΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΑ ΟΠΟΙΑ Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΠΟΦΑΙΝΕΤΑΙ ΟΤΙ ΑΠΟΤΕΛΟΥΝ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΤΟΥ Φ.Π.		946.542,93€
ΠΟΣΑ ΑΓΝΩΣΤΟΥ ΠΗΓΗΣ ΚΑΙ ΑΙΤΙΑΣ ΠΡΟΕΡΧΟΜΕΝΑ ΤΗΣ ΤΑ ΟΠΟΙΑ Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΠΟΦΑΙΝΕΤΑΙ ΟΤΙ ΑΠΟΤΕΛΟΥΝ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΤΟΥ Φ.Π.		109.838,95 €
ΠΙΝΑΚΑΣ Δ	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΣΕ ΥΠΟΛΟΙΠΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΗΜΕΡΑΣ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ".....", ".....", "....." ΚΑΙ "....."	13.796,31€
ΠΙΝΑΚΑΣ Ζ	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΣΕ ΧΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΙΣ ΣΕ ΦΙΛΟΥΣ	2.800,00€
ΠΙΝΑΚΑΣ Μ	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΣΕ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ ΜΟΥ,	4.342,50€
ΠΙΝΑΚΑΣ Ν	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΦΟΡΟΥΝ ΣΕ ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΑΛΛΑ ΣΕ ΧΡΕΟΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	73.404,82€
ΠΙΝΑΚΑΣ Χ	ΛΟΙΠΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	455,05€
ΠΙΝΑΚΑΣ Υ	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΣΕ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ "....."	14.054,53 €
ΠΙΝΑΚΑΣ Τ	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΣΕ ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ ΕΠΙΤΑΓΩΝ ΑΠΟ ΠΕΛΑΤΕΣ ΤΗΣ "....."	9.213,63€
ΣΥΝΟΛΟ ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΩΝ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΧΡΗΣΗΣ 2013		1.174.448,72€

Περαιτέρω, διαπιστώθηκαν διαφορές ως προς το εισόδημα από κινητές αξίες διότι δηλώθηκε ανακριβώς από τον προσφεύγοντα στον κωδικό 667: «Τόκοι Καταθέσεων ημεδαπής προέλευσης» το ποσό 91.945,84 € αντί του ορθού 92.169,69€ και στον κωδικό 433: «Φόρος που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα (αφορολόγητα /αυτοτελώς φορολογούμενα)» τα ποσό 16.225,71 € αντί του ορθού 16.265,21€.

Ο προσφεύγων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Κατάφωρη παραβίαση των διατάξεων των άρθρων 48 παρ. 3 Ν. 2238/1994 και 21 παρ. 4 Ν. 4172/2013, σε συνδυασμό με την υπ' αριθμ. 1175/2017 ΠΟΛ «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας», της ΠΟΛ 1095/2011 και της υπ' αριθμ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5-11-2015 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων.
- Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου και κακή εκτίμηση των αποδείξεων ως προς την

απόρριψη των ισχυρισμών του περί των καταθέσεων που έλαβαν χώρα από τη συνδικαιούχο του ελεγχόμενου λογαριασμού σύζυγό του.

- Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου και εσφαλμένη εκτίμηση των αποδείξεων σχετικά με τις πιστώσεις του Πίνακα «Χρηματικά ποσά που αφορούν σε χρηματικές διευκολύνσεις σε φίλους».
- Εσφαλμένη εκτίμηση των αποδείξεων ως προς την πίστωση με ID 15370, ποσού 146.809,64 ευρώ – Παραβίαση των αρχών της χρηστής Διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.
- Εσφαλμένη εκτίμηση των αποδείξεων ως προς τις πιστώσεις της κατηγορίας «Χρηματικά ποσά που αφορούν σε εμπορικές συναλλαγές της εταιρίας» (σελ. 276-279 της έκθεσης ελέγχου).
- Νομική και ουσιαστική αβασιμότητα της κρίσης του ελέγχου ως προς την με ID 14593 πίστωση.
- Αβάσιμη η κρίση του ελέγχου ως προς τις πιστώσεις του Πίνακα Τ της σελ. 280 της έκθεσης ελέγχου «Χρηματικά ποσά που αφορούν σε εισπράξεις επιταγών από πελάτες της κοινοπραξίας».
- Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης, ως και εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 48 παρ. 3 Ν. 2238/1994 και 21 παρ. 4 Ν. 4172/2013, αναφορικά με την απαίτηση του ελέγχου για δικαιολόγηση μικρών και αμελητέων, βάσει των συνθηκών της υπό κρίση περίπτωσης, ποσών – Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 48 παρ. 3 Ν. 2238/1994 και 21 παρ. 4 Ν. 4172/2013, σε συνδυασμό με την υπ' Αριθ. Πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5-11-2015 Απόφαση της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων/Διεύθυνση Ελέγχων και Κακή εκτίμηση των αποδείξεων ως προς τις πιστώσεις του Πίνακα Δ (σελ. 268 επ. της έκθεσης ελέγχου).

Επιπροσθέτως, ο προσφεύγων με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/08-05-2020 υπόμνημά του, προβάλλει τον ισχυρισμό ότι είναι πλημμελής και αντιφατική η αιτιολογία της Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Εισοδήματος, η οποία καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη ακυρωτέα, ενώ επικουρικά ισχυρίζεται ότι: Ταμειακή διευκόλυνση ύψους 1.013.868,81 € της εταιρείας «.....» προς τους μετόχους της το έτος 2013, αποδεικνύει την οικονομική του δυνατότητα να διαθέτει (επιπλέον των δηλωθέντων εισοδημάτων του) το ποσό των 506.935,40 € (1.013.868,81 € / 2).

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση 2013, ορίζεται ότι:

«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 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 προσαύξησης 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, 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.

.....

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. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

Στην περίπτωση που **ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας**, καθώς είναι γνωστής προέλευσης.

Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι **αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση** (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.»

Επειδή ο προσφεύγων με τον πρώτο κατά σειρά προβαλλόμενο λόγο στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι παραβιάστηκαν οι διατάξεις των άρθρων 48 παρ. 3 Ν. 2238/1994 και 21 παρ. 4 Ν. 4172/2013, σε συνδυασμό με την υπ' αριθμ. 1175/2017 ΠΟΛ «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας», της ΠΟΛ 1095/2011 και της υπ' αριθμ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5-11-2015 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων. Ειδικότερα, διατείνεται ότι, ενώ ο έλεγχος δέχεται τους ισχυρισμούς του ότι η συντριπτική πλειοψηφία των ελεγχόμενων πιστώσεων αφορά έσοδα από τη δραστηριότητα των εταιριών και, ως και των δύο κοινοπραξιών, της κοινοπραξίας και της κοινοπραξίας, στις οποίες μετείχε, και ενώ χαρακτηρίζει τις πιστώσεις αυτές ως γνωστής προέλευσης (πηγής), εντούτοις, τις υπαγάγει στην έννοια του άρθρ. 48 παρ. 3 ν. 2238/1994, απαιτώντας να αποδείξει και την αιτία της κατάθεσης, το λόγο, δηλαδή για τον οποίο κατατίθεντο χρήματα που ανήκαν στις εν λόγω εταιρίες/κοινοπραξίες σε λογαριασμούς που εκείνος ήταν συνδικαιούχος.

Επειδή η φορολογική αρχή σύμφωνα με το σκεπτικό που εκτενώς αναπτύσσεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, αποδέχεται ότι η πλειοψηφία των πιστώσεων (ποσό 1.093.446,20€ εκ της συνολικής διαφοράς ύψους 1.174.488,72€) προέρχεται από τις εταιρείες «.....», «.....», «.....» και «.....» στις οποίες συμμετέχει ο προσφεύγων (ως Μέτοχος, Ιδρυτής, Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος των ανωνύμων εταιριών και διαχειριστής

των κοινοπραξιών). Ωστόσο, κρίνει η φορολογική αρχή ότι τα ποσά αυτά συνιστούν προσαύξηση περιουσίας, διότι, προκύπτει μεν η πηγή χωρίς όμως να προκύπτει η αιτία προέλευσής τους. Και τούτο διότι από τις εγγραφές των βιβλίων των σχετιζόμενων εταιρειών και τα λοιπά στοιχεία που ο έλεγχος είχε στη διάθεσή του, προκύπτει ότι τα χρήματα αυτά φέρονται να βρίσκονται στο ταμείο της εκάστοτε εταιρείας και συνεπώς ανατιολόγητα βρίσκονταν στους λογαριασμούς του φυσικού προσώπου.

Επειδή ο έλεγχος, σύμφωνα με τις έγγραφες απόψεις που υπέβαλλε επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, επισημαίνει ότι «η πηγή προέλευσης των πιστώσεων στους λογαριασμούς ταμιευτηρίου ήταν τα χρηματικά διαθέσιμα (Ταμείο) των εταιριών που συμμετέχει (έσοδα αυτών, μεταφορές από τον όψεως αυτών κ.λπ.).». Περαιτέρω, έκρινε ότι: «Με τον τρόπο αυτό μέσα σε ένα πλέγμα συναλλαγών, ο ελεγχόμενος αφού σκοπίμως δε χρησιμοποίησε δοσοληπτικούς λογαριασμούς και δεν έκανε λογιστικές εγγραφές για περίπου 30 εκατομμύρια ευρώ που οικειοποιήθηκε, τα οποία στην πλειονότητά της, ήτοι περίπου 28 εκατομμύρια ευρώ επεστράφησαν στην εταιρία και από τα οποία προέκυπτε φορολογική υποχρέωση τελών χαρτοσήμου αξίας οκτακοσίων και πλέον χιλιάδων ευρώ, ιδιοποιήθηκε δολίως 1.056.381,88€ από δύο εταιρίες (έπειτα από επιμερισμό στους δύο συνδικαιούχους), χωρίς να έχει φορολογηθεί ως όφειλε για το ποσό αυτό.»

Επειδή μεταξύ των στοιχείων του φακέλου της παρούσας υπόθεσης συμπεριλαμβάνεται και η με ημερομηνία θεώρησης 24/06/2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, για τον φορολογούμενο του (αδερφό του προσφεύγοντος) με ΑΦΜ Ειδικότερα, δυνάμει της με αριθ./...../...../2018 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, διενεργήθηκε για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2013-31/12/2014 μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος στον αδερφό του προσφεύγοντος, ο οποίος από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε και την επεξεργασία των στοιχείων που τέθηκαν στη διάθεσή του, δεν διαπίστωσε διαφορές. Συγκεκριμένα, στο κεφάλαιο «Επιχειρηματική Πρακτική Τήρησης των Λογαριασμών» (σελ.12 έκθεσης) αναφέρονται τα παρακάτω: «Για το σύνολο των τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους ο ελεγχόμενος είναι συνδικαιούχος, ο έλεγχος ζήτησε εντός χρονικής περιόδου 15 ημερών να αιτιολογηθούν όλες οι τραπεζικές καταθέσεις οι οποίες κατόπιν επεξεργασίας χαρακτηρίστηκαν ως πρωτογενείς με την έννοια ότι αυτές δεν προήλθαν από προηγούμενη ανάληψη του ελεγχόμενου ή από συμφηφιστικές κινήσεις μεταξύ λογαριασμών

ιδίων συμφερόντων. Το σύνολο των κινήσεων που ζητήσαμε να αιτιολογηθεί ανέρχεται στα 20.631.168,04€ και αφορούσαν δύο λογαριασμούς της και δύο της ως η συνημμένη κατάσταση Νο 2. Στις 07/03/2019 ο ελεγχόμενος ζήτησε παράταση δέκα ημερών προκειμένου να συγκεντρώσει τις απαραίτητες πληροφορίες. Στις 19/03/2019 λάβαμε υπόμνημα Επίσης, πέρα από τις ανωτέρω πληροφορίες υπέβαλε στον έλεγχό μας και πίνακα όπου συνέδεε και αιτιολογούσε την κάθε κίνηση με κάποιο λογιστικό γεγονός των εταιρειών που αναφέρονται ανωτέρω. Στη συνέχεια με σχετικό αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 15 Ν. 4174/2013 προς τα νομικά πρόσωπα, και ζητήσαμε να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου τα δικαιολογητικά έγγραφα προκειμένου να ελεγχθεί και να διαπιστωθεί η νομιμότητα των υπό έλεγχο κινήσεων. Από τη μελέτη όλων ανωτέρω επιβεβαιώθηκαν τα όσα αναφέρονται στο σχετικό υπόμνημα και σε ότι αφορά τον τρόπο που τηρούσαν τους λογαριασμούς τους, τον τρόπο που τηρούσαν τα βιβλία των επιχειρήσεων και γενικότερα την επιχειρηματική πολιτική που ακολουθούσαν. Ο ελεγχόμενος αφενός είναι σε θέση να αιτιολογήσει την προέλευση των χρημάτων / πρωτογενών καταθέσεων και να τεκμηριώσει το γεγονός ότι αυτές αφορούν λογιστικά γεγονότα των νομικών προσώπων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία αφετέρου καταδεικνύει παραβάσεις που διαπράχθηκαν από αυτά τα νομικά πρόσωπα. Η απεικόνιση των λογιστικών γεγονότων στα βιβλία των νομικών προσώπων είναι εσφαλμένη αφού σύμφωνα με τα βιβλία καταθέτονταν χρηματικά κεφάλαια στο κεντρικό ταμείο της επιχείρησης ενώ στην πραγματικότητα καταθέτονταν σε προσωπικούς λογαριασμούς φυσικών προσώπων. Η υπηρεσία μας με τις ως άνω διαπιστώσεις προέβη στην έκδοση εντολών ελέγχου στα εν λόγω νομικά πρόσωπα ώστε να εκδοθούν πράξεις επιβολής προστίμου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013...»

Επειδή ως προς τον ως άνω διενεργηθέντα από τη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης έλεγχο στον αδερφό του προσφεύγοντος, το ΚΕΦΟΜΕΠ επισημαίνει σχετικά ότι περιήλθε στη διάθεσή του το με αριθ. πρωτοκόλλου/2019 έγγραφο της ΔΟΥ Κοζάνης, το οποίο έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου/2019, σε απάντηση του με αριθμό ΕΜΠ/2019 εγγράφου. Στο εν λόγω έγγραφο, αποσπάσματα του οποίου το ΚΕΦΟΜΕΠ παραθέτει στις υποβληθείσες έγγραφες απόψεις, επισημαίνεται από τη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης: «...Γ. Στα τηρούμενα φορολογικά βιβλία έχουν καταχωρηθεί όλες οι κινήσεις αντικαθιστώντας τον με αριθ. λογαριασμό της με τον λογ. 3800000000 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ του

εκάστοτε νομικού προσώπου. Εδώ διαπιστώνεται και η παράβαση όλων των εμπλεκομένων νομικών προσώπων. Στην πραγματικότητα τα φυσικά ταμεία (ΛΟΓ. 3800000000) των νομικών προσώπων δεν είχαν χρηματικά διαθέσιμα. Οι εισπράξεις από απαιτήσεις στην πραγματικότητα κατατίθονταν στον εν λόγω τραπεζικό λογαριασμό ενώ στα βιβλία, λογιστικά και μόνο, καταχωρίζονταν ως χρέωση του λογ. ΛΟΓ. 3800000000 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ. Αντίστοιχα γίνονταν και με τις πληρωμές των υποχρεώσεων τους. Στην πραγματικότητα για τις εκάστοτε πληρωμές τα χρήματα προέρχονταν από τον αριθ. της ενώ σύμφωνα με τη λογιστική εγγραφή τα χρήματα προέρχονταν από το κεντρικό ταμείο της επιχείρησης δηλαδή στα βιβλία πιστώνονταν ο ΛΟΓ. 3800000000 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ..... Δ&Ε) Η εμφάνιση των εμπλεκομένων λογιστικών γεγονότων στον ισολογισμό ή και η ορθή μεταφορά αυτών στις φορολογικές δηλώσεις είναι αντικείμενο ελέγχου στα Νομικά Πρόσωπα για τα οποία δεν έχουν εκδοθεί εντολές και ως εκ τούτου δεν έχουν πραγματοποιηθεί τέτοιοι έλεγχοι από την υπηρεσία μας. Αυτό που διαπιστώθηκε από την έως σήμερα έρευνα είναι ότι το υπόλοιπο του λογαριασμού «3800000000 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ» όλων των εμπλεκομένων νομικών προσώπων έτσι όπως εμφανίζεται στα μεγέθη του ισολογισμού τους δεν δύναται να ήταν το πραγματικό (φυσικά χρηματικά διαθέσιμα) της 31/12/ των ετών 2013 και 2014. Περαιτέρω σας ενημερώνουμε ότι τα εν λόγω νομικά πρόσωπα δεν τυχαίνει να είναι στις προτεραιοποιημένες υποθέσεις για έλεγχο από τη υπηρεσία μας. Υπό την πίεση του χρόνου για την ολοκλήρωση άλλων παραγραφόμενων υποθέσεων οι οποίες είναι ήδη σε εξέλιξη, καθίσταται άσκοπη ή και αδύνατη η έκδοση νέων εντολών ελέγχου προς αυτά τα νομικά πρόσωπα όταν από την δική μας έρευνα δεν προέκυψε προσαύξηση περιουσίας ή ενδείξεις για φοροδιαφυγή από τις συγκεκριμένες εταιρείες. Εάν από την δική σας έρευνα προκύψουν ενδείξεις φοροδιαφυγής ή και αδικαιολόγητες κινήσεις που αφορούν τα εν λόγω νομικά πρόσωπα δικής μας αρμοδιότητας θα προβούμε άμεσα στην έκδοση εντολών.»

Επειδή σε συνέχεια των παραπάνω διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, ο παρών έλεγχος επεσήμανε σχετικά στις έγγραφες απόψεις που υπέβαλλε επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής: «Ο έλεγχος παρέθεσε όλα όσα ανέφερε παραπάνω για να επισημάνει το γεγονός ότι ακόμα και η ακριβής έκδοση όλων των φορολογικών στοιχείων εσόδων, τα οποία αφορούν δημόσια έργα δεν επαρκεί για να μην υπάρχει φοροδιαφυγή ή φοροαποφυγή, κατόπιν τούτου δεν προκύπτει ότι τα έσοδα που επικαλείται ο ελεγχόμενος είναι νόμιμα φορολογημένα εξαιτίας της πηγής προέλευσης αυτών.

Υπάρχει οικειοποίηση χρηματικών διαθεσίμων όπως ρητά με σαφήνεια και επάρκεια αυτή προσδιορίστηκε στη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου αλλά και σύμφωνα με την αποδοχή της παραπάνω θέσης από τη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης ότι τα ταμεία των εταιρειών τηρούνταν σε λογαριασμούς ταμειευτηρίου των φυσικών προσώπων.

Το αποτέλεσμα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, η παράβαση που καταλογίστηκε και η κρίση της για το αν στα νομικά πρόσωπα έπρεπε να εκδοθούν εντολές ελέγχου δεν είναι κάτι το οποίο άπτεται στη δικαιοδοσία του παρόντος έλεγχου.

Οι διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ. ως προς τα πραγματικά περιστατικά επαληθεύουν τους ισχυρισμούς του ελέγχου, οι οποίοι βασίστηκαν σε πραγματικά γεγονότα, κινήσεις λογαριασμών και χρηματικές ροές και όχι σε κατά το δοκούν ερμηνείες γεγονότων έτσι ώστε να διαστρεβλωθούν τα πραγματικά περιστατικά.

Το δε γεγονός ότι η απάντηση της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης προς την υπηρεσία μας φέρει ημερομηνία πρωτοκόλλου 10/12/2019 (ημερομηνία πρωτοκόλλου εισερχομένου 17/12/2019), απέτρεψε την όποια εκ νέου αποστολή στοιχείων από πλευράς μας προς αυτήν διότι πλέον δεν θα μπορούσε να γίνει έλεγχος από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., ούτε να καταλογιστούν ποσά λόγω της επικείμενης παραγραφής (δεν υπήρχε χρόνος να εκδοθεί εντολή, να κοινοποιηθεί, να κοινοποιηθεί σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και προσωρινός προσδιορισμός φόρου, ο οποίος δίνει την ευχέρεια στον ελεγχόμενο να διατυπώσει εντός 20 ημερών της απόψεως του πριν την σύνταξη της σχετικής έκθεσης και την κοινοποίηση της οριστικής πράξης).»

Επειδή από τον συνδυασμό όλων των παραπάνω αναφερομένων και όπως και η ίδια η φορολογική αρχή συνομολογεί, πηγή προέλευσης των πιστώσεων ύψους 1.093.446,20€ είναι οι ανώνυμες εταιρείες «.....» και «.....», και οι κοινοπραξίες «..... -» και «.....» στις οποίες ο προσφεύγων συμμετέχει.

Επειδή επιπροσθέτως, ο έλεγχος γνωρίζοντας ήδη την πηγή επιχείρησε να προσδιορίσει την αιτία προέλευσης των πιστώσεων αυτών και να τις εντάξει σε κάποια από τις κατονομαζόμενες στην παρ. 2 του άρθρου 4 του Ν. 2238/94 πηγές εισοδήματος. Όπως αναλυτικά εκτίθεται στην οικεία έκθεση, η φορολογική αρχή έκρινε ότι τα ποσά αυτά δεν δύνανται να συνιστούν μέρισμα ή προμέρισμα διότι «σύμφωνα με τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις στο εθνικό Τυπογραφείο και στο ΓΕΜΗ των εταιριών και δεν έγινε διανομή αποτελέσματος στους μετόχους τη χρήση 2013». Επιπλέον, από τον ίδιο έλεγχο κρίθηκε ότι τα ποσά δεν αφορούν σε αμοιβές Δ.Σ. διότι «Ο ελεγχόμενος δε δήλωσε έσοδα από αμοιβές Δ.Σ. στην

υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014.». Περαιτέρω, δεν αφορούσαν τα ποσά σε διανομή αποθεματικών ή μείωση μετοχικού κεφαλαίου με βάση τα στοιχεία που ο έλεγχος άντλησε από τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις των επίμαχων εταιρειών. Τέλος, η έλεγχος δεν μπόρεσε να στοιχειοθετήσει την ύπαρξη δανείου, δεδομένης της ιδιότητας του προσφεύγοντος, ως Προέδρου του Δ.Σ., ενώ ομοίως έκρινε ότι δεν υφίσταται ταμειακή διευκόλυνση, «δεδομένου ότι η μεταφορά των χρημάτων από τις εν λόγω εταιρίες στα φυσικά πρόσωπα, έγινε κατά περίπτωση χωρίς, τη χρήση δοσοληπτικού λογαριασμού, χωρίς δηλαδή λογιστικές εγγραφές και ούτε προκύπτει αυτό σε καμία των περιπτώσεων από οποιοδήποτε έγγραφο.»

Επειδή με βάση όσα συνοπτικά παρατέθηκαν παραπάνω, η φορολογική αρχή, εφόσον είχε δεδομένη την πηγή προέλευσης των διερευνώμενων πιστώσεων, επιχείρησε να αποδείξει ότι αυτές συνιστούν προσαύξηση περιουσίας, αποκλείοντας με εις άτοπον απαγωγή πιθανές αιτίες προέλευσης των ποσών αυτών. Όπως προκύπτει από τα διαλαμβανόμενα επί της οικείας έκθεσης, η κρίση της φορολογικής αρχής ότι τα επίμαχα ποσά δεν συνιστούν μέρισμα, δάνειο, αμοιβή, χρηματική διευκόλυνση κ.ο.κ., ερείδεται αφενός στα δεδομένα που εμπεριέχονταν στις δημοσιευθείσες οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών και αφετέρου στο γεγονός της μη τήρησης δοσοληπτικών λογαριασμών στις εμπλεκόμενες εταιρείες. Ωστόσο, το πόρισμα στο οποίο καταλήγει δεν είναι ασφαλές διότι, προκειμένου να διερευνηθούν οι πραγματικές αιτίες που τα ποσά αυτά, ενώ φέρονται να διακρατούνται στα ταμεία των εταιρειών ως χρηματικά διαθέσιμα, στην πραγματικότητα διακινούνται μέσω των προσωπικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, απαιτεί φορολογικό έλεγχο των συσχετιζόμενων εταιρειών και όχι απλή ανάγνωση των οικονομικών καταστάσεων ή εξαγωγή συμπερασμάτων από μεμονωμένους λογαριασμούς που ο προσφεύγων προσκόμισε επιχειρώντας να αιτιολογήσει τις διερευνώμενες πιστώσεις.

Επειδή ο έλεγχος καταλόγισε τα ποσά των εν λόγω πιστώσεων ως προσαύξηση περιουσίας διότι «δεν προσκομίστηκαν στοιχεία στον έλεγχο ως προς την αιτία που τα χρήματα αυτά ήταν στο λογαριασμό του φυσικού προσώπου, χωρίς να υπάρχουν λογιστικές εγγραφές που να αποτυπώνουν το αυτό γεγονός στα βιβλία των εταιριών.» Ωστόσο, η θέση αυτή συνιστά αντίφαση εκ μέρους της φορολογικής αρχής, καθόσον, προβαίνει σε παραδοχές και συμπεράσματα μέσω στοιχείων τα οποία αντλεί από τις οικονομικές καταστάσεις και τους λογαριασμούς των νομικών προσώπων και, την ίδια στιγμή, επισημαίνοντας ότι τα τηρούμενα βιβλία των νομικών προσώπων δεν αποτυπώνουν την πραγματική εικόνα τους, αμφισβητεί στην ουσία τα στοιχεία στα οποία θεμελίωσε την κρίση της.

Επειδή, η ορθή τήρηση των βιβλίων, η ορθή αποτύπωση του λογαριασμού ταμειακών διαθεσίμων και των λοιπών λογαριασμών και συναλλαγών των εταιρειών που συμμετέχει ο προσφεύγων, ακόμη και αν ενδεχομένως αποκρύβεται φορολογητέα ύλη, δεν άπτονται της παρούσας προσφυγής αλλά συνιστούν αντικείμενο έτερου ελέγχου των νομικών προσώπων. Ως εκ τούτου, χωρίς τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων στα βιβλία και στοιχεία των εμπλεκομένων εταιρειών, δεν θα μπορούσε να αποκλειστεί με βεβαιότητα οποιαδήποτε αιτία για την μεταφορά των ταμειακών διαθεσίμων των εταιρειών στους ατομικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος.

Επειδή, εν προκειμένω, αντικείμενο του κρινόμενου ελέγχου καθώς και της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, αποτελούν οι πιστώσεις που φέρεται να συνιστούν προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος από άγνωστη πηγή ή αιτία προέλευσης. Συνεπώς, στην εξεταζόμενη περίπτωση, λαμβάνοντας υπόψη ότι αποδεικνύεται ότι η πηγή προέλευσης των επίμαχων πιστώσεων είναι γνωστή (ταμειακά διαθέσιμα των νομικών προσώπων), δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 και δεν δύναται να συνιστούν προσαύξηση περιουσίας. Ως εκ τούτου, γενομένων δεκτών των ανωτέρω, οι πιστώσεις ύψους 946.542,93€, που προέρχονται από την εταιρεία «.....», ύψους 109.838,95 € προερχόμενες από την «.....» πρέπει να διαγραφούν.

Σημειώνεται δε ότι ο προσφεύγων προσκόμισε με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή απόσπασμα των βιβλίων της (Σχετ. 8), δυνάμει των οποίων ισχυρίζεται ότι η εταιρεία κατέβαλε σε εκείνον και τον αδερφό του το συνολικό ποσό του 1.013.868,81 ευρώ (ο καθένας δικαιούμενος του ημίσεως) ως ταμειακή διευκόλυνση, καταβληθέντος και του αναλογούντος τέλους χαρτοσήμου (Σχετ. 9). Συνεπώς, διατείνεται ο προσφεύγων εκ των διαφορών ποσού 946.542,93 ευρώ που του καταλογίζονται με τις προσβαλλόμενες πράξεις ως προσαύξηση περιουσίας προερχόμενη από την, θα πρέπει να αφαιρεθεί τουλάχιστον το ποσό των $(1.013.868,81/2) = 506.934,405$ ευρώ, το οποίο, έχει γνωστή αιτία και πηγή προέλευσης (ταμειακή διευκόλυνση της εταιρίας προς τον μέτοχό της) και έχει φορολογηθεί νομίμως, ώστε δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας.

Ωστόσο, όπως αναφέρθηκε στην προηγούμενη παράγραφο, τα ποσά που αποδεδειγμένα προήλθαν από τις δύο προαναφερθείσες εταιρείες δεν δύναται να χαρακτηρισθούν ως προσαύξηση περιουσίας. Ως εκ τούτου, γενομένων δεκτών των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση του εν λόγω ισχυρισμού.

Ως προς τις ακόλουθες πιστώσεις:

A/A	REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Είδος Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπεζής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ-Πίστωση	Πλήθος δικαιούχων που επιμερίζεται ο λογαριασμός	Ποσό που επιμερίζεται στον ελεγχόμενο
1	14144	..... ..... .....	..... ..... .....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	14/01/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	2.955,00 €	2	1.477,50
3	14409	..... ..... .....	..... ..... .....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	20/03/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	760,00 €	2	380,00
4	14515	..... ..... .....	..... ..... .....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	15/04/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	950,00 €	2	475,00
5	14741	..... ..... .....	..... ..... .....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	14/06/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	500,00 €	2	250,00
7	15008	..... ..... .....	..... ..... .....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	09/08/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	780,00 €	2	390,00
9	15115	..... ..... .....	..... ..... .....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	16/09/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	550,00 €	2	275,00
12	15261	..... ..... .....	..... ..... .....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	15/10/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	550,00 €	2	275,00
14	15398	..... ..... .....	..... ..... .....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	14/11/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	..... ..... .....	640,00 €	2	320,00
15	15527	..... ..... .....	..... ..... .....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	16/12/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	1.000,00 €	2	500,00
ΣΥΝΟΛΟ								8.685,00		4.342,50

Επειδή ως προς τις πιστώσεις του παραπάνω πίνακα ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρόκειται για καταθέσεις της συζύγου του («κατάθεση από δικαιούχο του λογ/σμού» αναφέρουν όλα τα νέα προσκομιζόμενα παραστατικά), προς το σκοπό της εξόφλησης δόσεων της πιστωτικής της κάρτας.

Επειδή η φορολογική αρχή απέρριψε τους προβαλλόμενους λόγους γιατί ο προσφεύγων για την αιτιολόγηση των εν λόγω ποσών είχε επικαλεστεί επανακαταθέσεις από προηγούμενες αναλήψεις. Περαιτέρω, ο έλεγχος επισημαίνει ότι από τα παραστατικά που προσκομίστηκαν δεν

προκύπτει ότι οι καταθέσεις έγιναν από το ίδιο πρόσωπο καθώς κατά περίπτωση οι υπογραφές του καταθέτη διαφέρουν και συνεπώς δεν προκύπτει ότι αυτές έγιναν από τη σύζυγο.

Επειδή η αναγραφή επί των προσκομισθέντων παραστατικών καταθέσεων ότι η κατάθεση έγινε από τον δικαιούχο του λογαριασμού, δεν αποδεικνύει από μόνη της ότι αυτή πραγματοποιήθηκε από τη σύζυγο του προσφεύγοντος. Ειδικότερα, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, οι δικαιούχοι του υπ' αριθ. λογαριασμού της τράπεζας είναι δύο (ο προσφεύγων και η σύζυγός του). Ως εκ τούτου, λαμβάνοντας υπόψη ότι οι επίμαχες πιστώσεις θα μπορούσαν να έχουν πραγματοποιηθεί και από τους δύο, ορθώς η φορολογική αρχή επιμέρισε τις επίμαχες πιστώσεις με βάση το πλήθος των δικαιούχων του λογαριασμού και οι σχετικές αιτιάσεις του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμες.

Ως προς τις ακόλουθες πιστώσεις

A/A	REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Είδος Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ-Πίστωση	Πλήθος δικαιούχων	Ποσό που επιμερίζεται στον ελεγχόμενο
13	14256	..... ..... .....	..... ..... .....	Καταθετικός	5/2/2013 0:00	ΚΤΘ ΚΑ- ΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	..... .....	600,00	2	300,00
62	14602	..... ..... .....	..... ..... .....	Καταθετικός	2/5/2013 0:00	ΚΤΘ ΚΑ- ΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΑΠΟ	5.000,00	2	2.500,00
ΣΥΝΟΛΟ								5.600,00		2.800,00

Επειδή ως προς τις προαναφερθείσες πιστώσεις ο προσφεύγων προβάλλει ισχυρισμούς περί επιστροφής δανείου και περαιτέρω εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου και εσφαλμένη εκτίμηση των αποδείξεων και ότι η σύναψη σύμβασης δανείου μπορεί να αποδειχθεί με οποιοδήποτε πρόσφορο αποδεικτικό μέσο. Εν προκειμένω, ως προς τη με A/A 62 πίστωση ποσού 5.000 ευρώ από τον κ. διατείνεται ότι ήδη είχε προσκομιστεί στον έλεγχο υπεύθυνη δήλωση του καταθέτη ότι πρόκειται για επιστροφή δανείου (Σχ. 41).

Επειδή με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 806 του Αστικού Κώδικα: «Με τη σύμβαση του δανείου ο ένας από τους συμβαλλομένους μεταβιβάζει στον άλλον κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας.»

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, για τη σύσταση του δανείου, απαιτείται να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- 1) συμφωνία δανειστή και οφειλέτη, σχετικά με την αιτία, για την οποία μεταβιβάζεται η κυριότητα των αντικαταστατών πραγμάτων
- 2) παράδοση του πράγματος από τον δανειστή στον οφειλέτη, και
- 3) απόδοση του πράγματος από τον οφειλέτη στον δανειστή.

Εφόσον πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις, υπάρχει δάνειο κατά την έννοια του άρθρου 806 του ΑΚ, έστω και αν η σύμβαση δεν χαρακτηρίστηκε ως δάνειο από τα συμβαλλόμενα μέρη (Α.Π. 137/1968, Εφ.Αθ. 2447/1962).

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την περ. ε' της παρ. 8 του άρθρου 5 της 1037956/356/Α0012/ΠΟΛ. 1094/23-3-1989: «...τα δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί πρέπει να αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία»

Επειδή με τα διαλαμβανόμενα στην ΠΟΛ. 1175/2017 χορηγήθηκαν διευκρινήσεις σε θέματα προσαύξησης περιουσίας και μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: «...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 βάσει των ανωτέρω διατάξεων και εγκυκλίων οδηγιών, συνάγεται ότι, προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ένα δάνειο με τη μορφή ιδιωτικού συμφωνητικού για δικαιολόγηση ποσών που χαρακτηρίζονται από τη φορολογική αρχή ως «πρωτογενείς πιστώσεις» θα πρέπει να συντρέχουν, και μάλιστα αθροιστικά, οι ακόλουθες προϋποθέσεις: α) Το δάνειο να είναι πραγματικό, β) το έγγραφο να φέρει βέβαιη χρονολογία θεωρημένη από αρμόδια αρχή και γ) το δάνειο να έχει ληφθεί πριν την πραγματοποίηση της σχετικής πίστωσης.

Επειδή, ο φορολογούμενος, ο οποίος φέρει το βάρος της απόδειξης, δεν αρκεί μόνο να επικαλείται αλλά οφείλει να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο.

Επειδή ο προσφεύγων για την επίρρωση του ισχυρισμού του δεν προσκομίζει κανένα αποδεικτικό στοιχείο πλην της προαναφερθείσας υπεύθυνης δήλωσης του

..... Επιπλέον, δεν προσκομίσθηκαν τόσο στην φορολογική αρχή, όσο και στα συνημμένα της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, κανένα αποδεικτικό στοιχείο πλην της προαναφερθείσας υπεύθυνης δήλωσης του, από το οποίο να αποδεικνύεται ότι η επίμαχη δανειοδότηση έλαβε πράγματι χώρα όπως λ.χ. κατάθεση ποσού μέσω τραπέζης του προσφεύγοντος προς τον δανειζόμενο κ.ο.κ.. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, δεν συντρέχουν στην εξεταζόμενη περίπτωση οι προϋποθέσεις σύστασης ή συνομολόγησης δανείου κατά το άρθρο 806 του Αστικού Κώδικα και ως εκ τούτου λαμβάνοντας υπ' όψιν τα διαθέσιμα στοιχεία και κρίνοντας τα πραγματικά περιστατικά, οι εν λόγω πιστώσεις ποσών που πραγματοποιήθηκαν σε λογαριασμούς του προσφεύγοντος, συνιστούν προσαύξηση περιουσίας η οποία φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994.

Ως προς την παρακάτω πίστωση:

A/A	REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Είδος Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ-Πίστωση	Πλήθος δι-καιούχων που επιμερίζεται ο λογαριασμός	Ποσό που επιμερίζεται στον ελεγχόμενο
133	15370	..... .....	..... ..... .....	Καταθετικός	08/11/2013 0:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΣΥΜ/ΤΕ ΜΕ ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΠΟ ΟΨΕΩΣ	146.809,64	2	73.404,82 €

Επειδή για τη συγκεκριμένη πίστωση ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρόκειται για κατάθεση χρημάτων που αφορούσαν τις συναλλαγές μεταξύ της κοινοπραξίας και της εταιρίας που ήταν μέτοχος, άρα πρόκειται για πίστωση με γνωστή πηγή και αιτία προέλευσης.

Επειδή η φορολογική αρχή επισημαίνει σχετικά επί των εγγράφων απόψεων ότι στη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ουδεμία αναφορά γίνεται ότι η επίμαχη πίστωση αφορά συναλλαγή μεταξύ νομικών προσώπων. Συγκεκριμένα, υπογραμμίζει ότι η ανάληψη που έγινε από τον ίδιο λογαριασμό ποσού 142.809,64€, όντως σχετίστηκε με πληρωμή που έγινε για λογαριασμό νομικού προσώπου που συμμετέχει ο προσφεύγων. Ωστόσο, η κατάθεση που έγινε στη συνέχεια δεν συσχετίζεται με την προηγούμενη ανάληψη που έγινε από τον ίδιο λογαριασμό, αφού όπως αναφέρεται στη συνταχθείσα έκθεση η ανάληψη που έγινε από το λογαριασμό του προσφεύγοντος συσχετίστηκε με κατάθεση που έγινε σε λογαριασμό όψεως της «.....» χωρίς στη συνέχεια να γίνει ανάληψη από τον λογαριασμό όψεως της «.....» που συσχετίζεται με την κατάθεση του ποσού των 146.809,64€ στον λογαριασμό του προσφεύγοντος. Κατά συνέπεια η εν λόγω κατάθεση είναι αγνώστου πηγής και δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο ότι συσχετίζεται με τα νομικά πρόσωπα.

Επειδή με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων επαναφέρει τις αιτιάσεις που είχε αρχικώς προβάλλει ενώπιον του ελέγχου, χωρίς ωστόσο να προσκομίσει οποιοδήποτε στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι η εν λόγω συναλλαγή αφορούσε αποκλειστικά τα δύο προαναφερόμενα νομικά πρόσωπα ή είχε ως πηγή προέλευσης κάποια από τις εταιρείες στις οποίες συμμετείχε. Ως εκ τούτου, ορθώς κρίθηκε από τον έλεγχο ότι η εν λόγω πίστωση είναι αγνώστου πηγής ή προέλευσης και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Ως προς τις παρακάτω πιστώσεις:

A/A	REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογα- ριασμού	Είδος Λογα- ριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευ- ρώ- Πίστωση	Πλήθος δικαιού- χων	Ποσό που επιμερίζε- ται στον ελεγχόμε- νο
18	14304	..... .....	..... .....	Καταθετικός	25/02/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	..... .....	520,00 €	2	260,00 €
24	14346	..... .....	..... .....	Καταθετικός	05/03/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	..... .....	6.550,00 €	2	3.275,00 €
46	14504	..... .....	..... .....	Καταθετικός	12/04/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	..... .....	4.250,00 €	2	2.125,00 €
145	15487	..... .....	..... .....	Καταθετικός	03/12/2013	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	..... .....	7.300,00 €	2	3.650,00 €
159	15637	..... .....	..... .....	Καταθετικός	23/12/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	..... .....	6.550,00 €	2	3.275,00 €
163	15652	..... .....	..... .....	Καταθετικός	27/12/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	..... .....	5.700,00 €	2	2.850,00 €
88	14868	..... .....	..... .....	Καταθετικός	05/07/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	..... .....	4.512,03 €	2	2.,256,02€
126	15331	..... .....	..... .....	Καταθετικός	31/10/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	..... .....	3.225,30 €	2	1.612,65 €
142	15442	..... .....	..... .....	Καταθετικός	22/11/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	..... .....	2.271,72 €	2	1.135,86 €

Επειδή ο προσφεύγων διατείνεται ότι οι προπεριγραφόμενες πιστώσεις αφορούν σε εμπορικές συναλλαγές της εταιρίας Συγκεκριμένα, επισημαίνει ότι σε κάποιες περιπτώσεις το ποσό της πίστωσης δεν ταυτίζεται πλήρως με το ποσό της οφειλής που εξοφλείται

(η διαφορά αφορά την κάλυψη διαφόρων εξόδων), όπως και ότι δεν αποτυπώνεται στα λογιστικά βιβλία της Περαιτέρω ο προσφεύγων εξηγεί ότι μία κατάθεση στον εν λόγω λογαριασμό λαμβάνει χώρα από την εταιρεία η οποία ήταν υπόχρεη έναντι του Δημοσίου για την πληρωμή του φόρου, και μία από την υπερβολάβο, καθώς βάσει της μεταξύ τους σύμβασης, αυτή όφειλε να αποδώσει στην εταιρεία το σχετικό ποσό. Δηλαδή, με την καταβολή εξοφλείται υποχρέωση της υπερβολάβου έναντι της εργολάβου Συνεπώς, προκύπτει ότι πρόκειται για κατάθεση (εξόφληση συμβατική υποχρέωσης υπερβολάβου προς την εργολάβο) που αφορά την περιουσία της εταιρείας, στην οποία μετέχει ο προσφεύγων.

Επειδή τέλος ο προσφεύγων επισημαίνει ότι μπορεί να μην υπάρχει ταύτιση μεταξύ των κινήσεων ως προς τις ημερομηνίες πίστωσης και πληρωμής της έκαστης υποχρέωσης της εργολάβου. Τούτο, όμως, είναι εύλογο, καθώς, ενόψει του όγκου των κινήσεων δεν μπορούσε να παρακολουθεί αυτές την ώρα που λάμβαναν χώρα. Συνεπώς, πρωτίστως φρόντιζε να διασφαλίζει την τήρηση των υποχρεώσεων της εργολάβου έναντι του εργοδότη της Δημοσίου και, εν συνεχεία, την παρακολούθηση της τήρησης των συμβατικών υποχρεώσεων της υπερβολάβου.

Επειδή ο έλεγχος επισημαίνει σχετικά στις υποβληθείσες έγγραφες απόψεις ότι δεν αποδέχεται τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς διότι δεν έγιναν σχετικές εγγραφές στα βιβλία της εταιρίας και κατά συνέπεια δεν προκύπτει ότι οι παραπάνω καταθέσεις είναι συναλλαγές της εταιρίας «.....».

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων προβάλλει τις ίδιες αιτιάσεις που είχε ήδη προβάλλει ενώπιον του ελέγχου. Περαιτέρω λαμβάνοντας υπόψη, την έλλειψη ταύτισης τόσο ως προς τις ημερομηνίες όσο και ως προς τα ποσά σε συνδυασμό με το γεγονός ότι ο προσφεύγων δεν προσκομίζει δικαιολογητικά τα οποία να τεκμηριώνουν ότι πράγματι οι διερευνώμενες πιστώσεις αφορούν σε εμπορικές συναλλαγές της εταιρίας, οι σχετικοί προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Ως προς την πίστωση του παρακάτω πίνακα:

A/A	REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Είδος Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπεζής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ Πίστωση	Πλήθος δικαιούχων	Ποσό που επιμερίζεται στον ελεγχόμενο
-----	--------	----------------------	---------------------	-------------------	-----------------------	---------------------------------------	-----------------------	-------------------	-------------------	---------------------------------------

61	14593			Καταθετι- κός	30/04/2013 0:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	TAMEIO EXPRESS	910,10 €	2	455,05 €
----	-------	----------------	-------------------------	------------------	--------------------	------------------------	-------------------------------------	----------	---	-------------

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν αμφισβήτησε ότι η αιτία της εν λόγω πίστωσης είναι η επιστροφή δικαστικών εξόδων (όπως αναγράφεται στην αιτιολογία της συναλλαγής), αλλά του απέδωσε πλημμέλεια ως προς τη μη απόδειξη του αν η εν λόγω επιστροφή χρημάτων αφορά εκείνον ατομικά ή τις εταιρίες, στις οποίες μετέχει. Σε κάθε περίπτωση α) αν η επιστροφή δικαστικών εξόδων (δηλαδή δαπανών τα οποία αχρεωστήτως καταβλήθηκαν και για το λόγο αυτό επιστρέφονται) αφορά εκείνον, δεν πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας, δοθέντος ότι επιστρέφει σε προσωπικό του λογαριασμό, ποσό του οποίου είναι δικαιούχος, και β) αν η επιστροφή δικαστικών εξόδων αφορά κάποια από τις εταιρίες στις οποίες μετέχει, και πάλι, δοθέντος της συνομολογούμενης και από τον έλεγχο λειτουργίας και του υπό εξέταση λογαριασμού ως «οιονεί όψεως» των εταιριών στις οποίες μετέχει, η πηγή της εν λόγω πίστωσης είναι γνωστή κατά την ΠΟΛ 1175/2017, και συνίσταται στην περιουσία των νομικών προσώπων στα οποία μετέχει, ώστε δεν δύναται να κριθεί ως προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή η φορολογική αρχή για την παραπάνω περίπτωση έκρινε ότι δεν έγινε γνωστή η πηγή προέλευσης καθώς ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία για το αν η συναλλαγή αφορά τον ίδιο ή κάποιο νομικό πρόσωπο. Στην περίπτωση που η καταβολή των εξόδων έγινε από τον ίδιο δεν προκύπτει ότι είχε ο ίδιος διαθέσιμο εισόδημα που φορολογήθηκε για να καταβάλλει τα έξοδα αφού στη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου τεκμηριώνεται ότι αναλώθηκε το σύνολο των μετρητών που διέθετε ο προσφεύγων από τις αναλήψεις που έγιναν από τους λογαριασμούς του. Επομένως τα στοιχεία που προσκόμισε δεν είναι επαρκή προκειμένου να δικαιολογηθεί ότι η δαπάνη που πραγματοποιήθηκε έγινε με ποσό που έχει φορολογηθεί. Στην περίπτωση δε που η καταβολή των εξόδων έγινε από την εταιρεία δεν προσκομίστηκαν ημερολογιακές εγγραφές.

Επειδή από την αναγραφόμενη αιτιολογία της επίμαχης συναλλαγής συνάγεται ότι αυτή αφορά κατ' αρχάς σε επιστροφή ποσού από δικαστικά έξοδα. Περαιτέρω, η θέση του ελέγχου ότι ο προσφεύγων δεν είχε διαθέσιμα μετρητά να δαπανήσει για καταβολή δικαστικών εξόδων διότι είχε αναλώσει το σύνολο των μετρητών του είναι αβάσιμη. Και τούτο διότι καταρχάς δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο πότε έγινε η καταβολή των δικαστικών εξόδων τα οποία επεστράφησαν με την κρινόμενη πίστωση. Συνεπώς, η καταβολή θα μπορούσε να έχει λάβει χώρα σε οποιοδήποτε

έτος κατά το παρελθόν και ως εκ τούτου η μη ύπαρξη ρευστών διαθεσίμων εντός του έτους 2013, λαμβάνοντας παράλληλα υπόψη και το πολύ μικρό ύψος της επίμαχης πίστωσης, είναι μη ικανός λόγος απόρριψης της προβαλλόμενης από τον προσφεύγοντα αιτιολόγησης.

Επιπροσθέτως, η επιστροφή των δικαστικών εξόδων ανεξάρτητα εάν αφορά τον ίδιο τον προσφεύγοντα ή κάποια από τις εταιρείες στις οποίες μετέχει, δεν μπορεί να συνιστά προσαύξηση περιουσίας καθόσον σε κάθε περίπτωση προκύπτει η αιτία προέλευσης του εν λόγω ποσού. Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 και η εν λόγω πίστωση πρέπει να διαγραφεί.

Ως προς τις ακόλουθες πιστώσεις:

A/A	REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Είδος Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ- Πίστωση	Πλήθος δικαιούχων	Ποσό που επιμερίζεται στον ελεγχόμενο
48	14518	..... ..... .....	..... ..... ..... .....	Καταθετικός	15/04/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΕΓΓ/ΤΙΚΟΥ	9.400,18 €	2	4.700,09 €
127	15332	..... ..... .....	..... ..... ..... .....	Καταθετικός	31/10/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	..... .....	9.027,07 €	2	4.513,54 €
ΣΥΝΟΛΟ								18.427,25 €		9.213,63 €

Επειδή ως προς τις πιστώσεις που απεικονίζονται ανωτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορούν σε εμπορικές συναλλαγές της κοινοπραξίας ".....". Ειδικότερα, η ανωτέρω κοινοπραξία είχε αναλάβει την εκτέλεση του έργου «.....» στα πλαίσια της οποίας ενεχόταν στην έκδοση εγγυητικών επιστολών προς τον κύριο του έργου (εργοδότη), τα έξοδα της έκδοσης των οποίων επιμερίζονταν κατ' ισομοιρία στα μέλη της κοινοπραξίας (άρθρο 5 του συμφωνητικού σύστασης κοινοπραξίας - Σχετ. 44). Η καταβολή των εν λόγω ποσών του Πίνακα Τ από τον κ., έχει, επομένως, ως αιτία την καταβολή εξόδων που αναλογούσαν στην "....." για την έκδοση εγγυητικών επιστολών της Κοινοπραξίας ".....".

Επειδή η φορολογική αρχή απέρριψε τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος, επισημαίνοντας ότι πράγματι προσκομίστηκαν στοιχεία σύμφωνα με τα οποία προκύπτει υποχρέωση της κοινοπραξίας για καταβολή εξόδων, χωρίς όμως να προκύπτει ότι οι επίμαχες συναλλαγές αφορούν την αιτία που επικαλείται ο προσφεύγων.

Επειδή με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίζονται επαρκή στοιχεία από τα οποία να τεκμηριώνεται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ορθώς κρίθηκε από τη φορολογική αρχή ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.

Ως προς τις πιστώσεις του ακόλουθου πίνακα:

A/A	REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπεζής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ-Πίστωση
36	14465	..... .....	..... .....	03/04/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		1.712,04 €
77	14754	..... .....	..... .....	18/06/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		4.000,00 €
85	14859	..... .....	..... .....	04/07/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		2.672,93 €
92	14922	..... .....	..... .....	18/07/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		6.285,87 €
95	14967	..... .....	..... .....	30/07/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		2.544,59 €
96	14995	..... .....	..... .....	06/08/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		4.368,79 €
121	15229	..... .....	..... .....	07/10/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		1.000,00 €
151	15530	..... .....	..... .....	16/12/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		3.491,33 €
Σύνολο							26.075,55€

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος δεν εξαίρεσε τις ανωτέρω πιστώσεις, ως και κάθε άλλη πίστωση χαμηλότερη του ποσού των 7.000 ευρώ, καθώς βάσει των δεδομένων της ένδικης περίπτωσης, ήτοι του πλήθους των υπό εξέταση πιστώσεων, των εξαιρετικά υψηλών κατά κύριο λόγο πιστώσεων προς δικαιολόγηση, αλλά και του υψηλού κύκλου εργασιών των εταιριών και κοινοπραξιών στις οποίες μετέχει, πιστώσεις μέχρι του ποσού των 7.000 ευρώ χαρακτηρίζονται ως «μικρά ποσά» σύμφωνα με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση ΣτΕ.

Επειδή όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ με την απόφαση 884/2016 (τμ. Β' επταμελές), επί προδικαστικών αιτημάτων:

«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 άρθρου 66 § 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 § 1 του ν. 4174/2013, ... 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, ...

Β....το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.) – Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων.

Γ. 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...».

Επειδή με βάση την ως άνω Απόφαση του ΣτΕ 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 μπορεί ευχερώς και υποχρεούται να υποδείξει στη φορολογική αρχή την πηγή προέλευσης αυτών, τούτο δε, δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης.

Επομένως, ναι μεν επιτρέπεται η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης υπέρ της φορολογικής διοίκησης, όχι όμως χωρίς όρια, δεδομένου ότι ως ασφαλιστική δικλείδα πρέπει να ζητούνται από το φορολογούμενο να αιτιολογήσει τα μεγάλα ποσά, τα οποία σε κάθε περίπτωση κρίνονται από τον έλεγχο μετά τη μελέτη του φακέλου της υπόθεσης. Επομένως η διαπίστωση προσαύξησης περιουσίας πρέπει να εδράζεται σε «μεγάλα ποσά» (ΣτΕ 884/2016) για τα οποία ο φορολογούμενος οφείλει να γνωρίζει την πηγή προέλευσής τους.

Η έννοια «μεγάλα ποσά» εξειδικεύεται κατά περίπτωση ανάλογα με το προφίλ και την οικονομική δυνατότητα του φορολογουμένου και ως εκ τούτου η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το επάγγελμά του, το είδος των εισοδημάτων του, την περιοδικότητα των καταθέσεων του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ το δε τιθέμενο όριο καταθέσεων πάνω από το οποίο θα πρέπει να ζητείται από τον φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας κατάθεσης πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος ουσιαστικά να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή, κατά τη διενέργεια του παρόντος ελέγχου, εξαίρεσε από τις προς διερεύνηση πιστώσεις, όσες ήταν μικρότερες των 500,00€. Ειδικότερα, έκρινε με βάση το προφίλ του προσφεύγοντος σε συνδυασμό με το λογισμικό που περιήλθε στη διάθεση του ελέγχου με το σύνολο των κινήσεων των τραπεζικών του λογαριασμών ότι κάθε υπό διερεύνηση πρωτογενής πίστωση που υπερβαίνει το ποσό των 500,00€ αποτελεί πιθανή προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αιτία. Και τούτο διότι, οι διερευνώμενες πιστώσεις αξιολογήθηκαν σε αντιδιαστολή με τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος συνολικού ύψους 154.358,41€, τα οποία προέρχονται από έσοδα από ατομική επιχείρηση, στην οποία έχει κοπεί ένα μόνο τιμολόγιο εσόδων, εισόδημα από εκμίσθωση γαιών και εισόδημα από τόκους καταθέσεων, ενώ, δε δηλώθηκαν δαπάνες πέραν των ασφαλιστικών εισφορών.

Επιπροσθέτως, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του το σύνολο των εταιριών που συμμετέχει ο προσφεύγων και το γεγονός ότι αυτές τηρούν διπλογραφικά λογιστικά αρχεία, με αποτέλεσμα να είναι εφικτό για τον προσφεύγοντα να ανακτήσει όλες τις αναγκαίες πληροφορίες για συναλλαγές που σχετίζονται με τις εν λόγω εταιρείες.

Ως εκ τούτου, με βάση τα παραπάνω εκτεθέντα το ποσό των 500,00€, που έθεσε ο έλεγχος ως όριο, κάτω από το οποίο δεν υπήρχε υποχρέωση αιτιολόγησης των συναλλαγών, κρίνεται εύλογο και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος

Ως προς τις παρακάτω πιστώσεις

A/A	REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Είδος Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ- Πίστωση	Πλήθος δικαιούχων	Ποσό που επιμερίζεται στον ελεγχόμενο
6	14125	.....	.....	Καταθετικός	08/01/2013 0:00	ΚΤΘ ΚΑ-ΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤ ΩΝ		1.517,01 €	2	758,51 €
22	14337	.....	.....	Καταθετικός	04/03/2013 0:00	ΚΤΘ ΚΑ-ΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤ ΩΝ		1.642,05 €	1	1.642,05 €
36	14465	.....	.....	Καταθετικός	03/04/2013 0:00	ΚΤΘ ΚΑ-ΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤ ΩΝ		1.712,04 €	2	856,02 €
43	14501	.....	.....	Καταθετικός	12/04/2013 0:00	ΚΤΘ ΚΑ-ΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤ ΩΝ		811,52 €	1	811,52 €
44	14502	.....	.....	Καταθετικός	12/04/2013 11:15	ΚΑΤΑΘΕΣΗ		2.756,72 €	2	1.378,36 €
77	14754	.....	.....	Καταθετικός	18/06/2013 0:00	ΚΤΘ ΚΑ-ΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤ ΩΝ		4.000,00 €	2	2.000,00 €
85	14859	.....	.....	Καταθετικός	04/07/2013 0:00	ΚΤΘ ΚΑ-ΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤ ΩΝ		2.672,93 €	2	1.336,47 €

92	14922	.....	.....	Καταθετικός	18/07/2013 0:00	ΚΤΘ ΚΑ- ΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤ ΩΝ		6.285,87 €	2	3.142,94 €
95	14967	.....	.....	Καταθετικός	30/07/2013 0:00	ΚΤΘ ΚΑ- ΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤ ΩΝ		2.544,59 €	2	1.272,30 €
96	14995	.....	.....	Καταθετικός	06/08/2013 0:00	ΚΤΘ ΚΑ- ΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤ ΩΝ		4.368,79 €	2	2.184,40 €
121	15229	.....	.....	Καταθετικός	07/10/2013 0:00	ΚΤΘ ΚΑ- ΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤ ΩΝ		1.000,00 €	2	500,00 €
151	15530	.....	.....	Καταθετικός	16/12/2013 0:00	ΚΤΘ ΚΑ- ΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤ ΩΝ		3.491,33 €	2	1.745,67 €
ΣΥΝΟΛΟ								32.802,85€		17.628,24 €

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι παραπάνω πιστώσεις, ορισμένες εκ των οποίων συμπεριλαμβάνονται και στον προηγούμενο πίνακα, αφορούν σε επανακαταθέσεις ποσών που απέμεναν εις χείρας του, μετά την κατάθεση τμήματος των αναλήψεων από προσωπικούς λογαριασμούς σε λογαριασμούς όψεως των εταιριών και κοινοπραξιών στις οποίες συμμετείχε. Τα υπόλοιπα αυτά χαρακτήριζε ως «υπόλοιπα ημέρας». Σημειώνεται δε από τον προσφεύγοντα ότι τις εν λόγω αναλήψεις από προσωπικούς λογαριασμούς και καταθέσεις στους όψεως των εταιριών και κοινοπραξιών τις αποδέχτηκε και ο έλεγχος, ο οποίος διαπιστώνει «επιστροφές» ποσών στις εταιρίες και στις κοινοπραξίες.

Επειδή ο έλεγχος ως προς τις προβαλλόμενες αιτιάσεις σημειώνει ότι στην οικεία έκθεση ελέγχου έγινε αποδεκτό ότι το σύνολο των μετρητών που αναλήφθηκαν από λογαριασμούς του προσφεύγοντος δύναται να συσχετίζεται με δαπάνες που καταβλήθηκαν για λογαριασμό της εταιρείας «.....» δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν αιτιολόγησε τον τρόπο καταβολής των δαπανών παρότι αυτό του ζητήθηκε από τον έλεγχο και είχε την υποχρέωση να παρέχει σχετικές απαντήσεις. Περαιτέρω, επισημαίνει ότι το σύνολο των πιστώσεων του

λογαριασμού 38.00 Ταμείο της εταιρίας «.....» ήταν 30.735.202,66€, το έτος 2013. Επιπροσθέτως, ο προσφεύγων επικαλέστηκε ότι έγιναν καταθέσεις με προέλευση την εταιρία «.....» και ότι στη συνέχεια εξοφλούνταν μέσω των προσωπικών του λογαριασμών υποχρεώσεις της εταιρίας χωρίς να τις προσδιορίζει συγκεκριμένα. Ο έλεγχος αποδέχθηκε εν μέρει τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου και έγινε η παραδοχή ότι με τις αναλήψεις μετρητών καλύφθηκαν υποχρεώσεις της «.....».

Επειδή από το σύνολο των στοιχείων του παρόντος φακέλου σε συνδυασμό με τα διαλαμβανόμενα επί της οικείας έκθεσης ελέγχου προκύπτει ότι οι αναλήψεις από λογαριασμούς του προσφεύγοντος που δεν συσχετίστηκαν από τον έλεγχο με κινήσεις των νομικών προσώπων δεν παρουσιάζονται στη συνταχθείσα έκθεση, καθώς ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι το σύνολο των επίμαχων κινήσεων αφορούσε τα νομικά πρόσωπα και είχε χαρακτηρίσει τους λογαριασμούς «οιονεί όψεως».

Συνεπώς, ο προσφεύγων, λειτουργώντας κατ' αυτόν τον τρόπο τους επίμαχους λογαριασμούς, γνώριζε τις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν μέσω των λογαριασμών του και μπορούσε να παράσχει στη φορολογική αρχή όλες τις αναγκαίες πληροφορίες για συγκεκριμένες αναλήψεις που πραγματοποίησε και ποιά ποσά εξ αυτών στη συνέχεια επανακατέθεσε. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αόριστος και αναπόδεικτος.

Επειδή αναφορικά με τις διαφορές που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο ως εισόδημα από κινητές αξίες, ο προσφεύγων δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή. Συνεπώς, εφόσον οι εν λόγω διαφορές δεν αμφισβητούνται από τον προσφεύγοντα δεν εξετάζονται στα πλαίσια της παρούσας.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από 29/01/2020 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ και την τροποποίηση, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό, της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας

απόφασης:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (Χρήση 2013)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Προσαύξηση περιουσίας αρ. 48 παρ. 3 ν. 2238/1994	1.174.448,72	117.611,79
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά κλπ	223,84	223,84

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2014

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά Απόφασης ΔΕΔ		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	συζύγου	Ατομικό και τέκνων	συζύγου	Ατομικό και τέκνων	συζύγου	
A - B. Από ακίνητα	48,82		48,82		48,82		
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις							
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	46.138,04	17.310,50	46.138,04	17.310,50	46.138,04	17.310,50	
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα			1.174.448,72		117.611,79		117.611,79
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης							
Συνολικό εισόδημα	46.186,86	17.310,50	1.220.635,58	17.310,50	163.798,65	17.310,50	117.611,79
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	46.186,86	17.310,50	1.220.635,58	17.310,50	163.798,65	17.310,50	117.611,79
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							
Άθροισμα	46.186,86	17.310,50	1.220.635,58	17.310,50	163.798,65	17.310,50	117.611,79
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994							
Φορολογητέο εισόδημα	46.186,86	17.310,50	1.220.635,58	17.310,50	163.798,65	17.310,50	117.611,79

	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΔΕΔ	
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΓΙΑ ΕΠΙΒΟΛΗ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΥΗΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	46.186,86	17.310,50	1.220.635,58	17.310,50	163.768,95	17.310,50
ΑΥΤΟΤΕΛΩΣ ΦΟΡΟΓΗΘΕΝΤΑ Κ.ΛΠ. ΠΟΣΑ	91.945,84	6.913,87	92.169,69	6.913,87	92.169,69	6.913,87
ΦΟΡΟΣ ΑΥΤΟΤΕΛΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ ΠΟΣΩΝ	16.225,71	1.220,07	16.265,21	1.220,07	16.265,21	1.220,07
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	154.358,41	25.444,44	1.329.070,48	25.444,44	272.203,85	25.444,44
ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	4.750,00	4.100,00	4.750,00	4.100,00	4.750,00	4.100,00
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΔ. ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΥΗΣ	154.358,41	25.444,44	1.329.070,48	25.444,44	272.203,85	25.444,44

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας		Ποσά Δήλωσης		Ποσά Απόφασης ΔΕΔ		Διαφορά	
		Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.		
1. Του συζύγου	Εισόδημα-φόρος κλίμακας	46.186,86	12.682,96	163.798,65	47.994,75		
	Μείωση του φόρου				0,00		
	Υπόλοιπο φόρου (α)		12.682,96		47.994,75		
2. Της συζύγου	Εισόδημα-φόρος κλίμακας	17.310,50	3.808,31	17.310,50	3.808,31		
	Μείωση του φόρου		2.100,00		2.100,00		
	Υπόλοιπο φόρου (β)		1.708,31		1.708,31		
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)			0,00		0,00		
Β. Συμπληρωματικός φόρος							
Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)		51,39	1,54	51,39	1,54		
Φόρος που αναλογεί [(α) + (β) + (γ) + (δ)]			14.392,81		49.704,60	35.311,79	
Γ. Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί							
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :							
α) Κινητές αξίες				0,00			
β) Εμπορικές επιχειρήσεις				0,00			
γ) Ακίνητα				0,00			
δ) Μισθωτές υπηρεσίες		1.739,22		1.739,22			
ε) Ελευθέρια επαγγέλματα		10.000,00		10.000,00			
στ) Την αλλοδαπή				0,00			
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :							
α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος				0,00			
β) Ειδικών περιπτώσεων			11.739,22	0,00	11.739,22		
3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση							
Υπόλοιπο φόρου			2.653,95		37.965,38	35.311,43	
Δ. Σε περίπτωση χρεωστικού υπόλοιπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπόλοιπου φόρου αφαιρούνται :							
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικονομικό έτος				0,00	0,00		
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων			1,54	1,54	0,00		
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου			0,31	0,31	0,00		
4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου				0,00	0,00		
5. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω εκπροθέσμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ				0,00	0,00		
6. Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				36.215,41	36.215,41		
Μη υποβολή 35.311,43*0,5				17.655,72			
Τόκοι 72 μήνες Χ 0,73 %				18.559,69			
7. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβ.		0,00%		0,00	0,00		
8. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου				0,00	0,00		
9. Εισφορά ΕΛΓΑ				0,00	0,00		
10. Εισφορά Αλληλεγγύης			6.508,36	10.888,15	4.379,79		
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. εισφοράς αλληλεγγύης					0,00		
Μη υποβολή 490,36 * 0,5							
Τόκοι 52 μήνες Χ 0,73 %							
11. Τέλος Επιτηδεύματος			400,00	400,00	0,00		
12. Φόρος Πολυτ. Διαβ.							
13. Διαφορά Συμψηφισμού				0,00			
Σύνολο			9.564,16	85.470,79	75.906,63		
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμψηφισμών			0,46	0,46	0,00		
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			9.563,70	85.470,33	75.906,63		
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή			0,00	0,00	0,00		
Ποσό που επιστράφηκε			0,00	0,00	0,00		
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			9.563,70	85.470,33	75.906,63		

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.