



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

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 05-05-2020

Αριθμός απόφασης: 823

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 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 (Α' 75) και της Ε 2043 /2020.

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

3. Την αριθ. 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. Τη με αριθμό πρωτοκόλλου/04-12-2019 ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατοίκου, επαρχιακή οδός

..... κατά της υπ' αριθ./25-10-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου και της από 25-10-2019 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./25-10-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου και την από 25-10-2019 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/04-12-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά τη 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./25-10-2019 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος 14.989,37€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 2.304,43€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.304,43€, ήτοι συνολικό ποσό **24.788,49€**.

Η ως άνω προσαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 25-10-2019 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος επί εφαρμογής των διατάξεων των ν. 4172/2013 & Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013) της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου

Πιο συγκεκριμένα, αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./2-8-2017 Δελτίο Παροχής Πληροφοριών της Αρχής Καταπολέμησης νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και χρηματοδότησης της τρομοκρατίας

και ελέγχου των δηλώσεων περιουσιακής κατάστασης (Ν.3691/2008), σχετικά με την προσφεύγουσα, το οποίο διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου με το με αρ. πρωτ./15-9-2017 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

Σύμφωνα με το ως άνω δελτίο παροχής πληροφοριών η προσφεύγουσα κατά το χρονικό διάστημα από 01-12-2016 έως 23-03-2017 παρουσίαζε κινήσεις στον με αρ. λογαριασμό ταμιευτηρίου που τηρούσε με σημερινό υπόλοιπο 4.207,95€, με ποσά ασύμβατα με τη φορολογική της δήλωση.

Συγκεκριμένα παρατηρήθηκε η ακόλουθη συναλλακτική κίνηση:

- Καταθέσεις μετρητών (14) συνολικής αξίας 39.172,32€.
- Καταθέσεις ιδιωτικών επιταγών (1) συνολικής αξίας 1.500€.
- Εισερχόμενα εμβάσματα (3) συνολικής αξίας 6.426€.
- Μεταφορές από λογαριασμούς (10) συνολικής αξίας 13.335€.
- Μεταφορές προς λογαριασμούς (43) συνολικής αξίας 34.697€.
- Εξερχόμενα εμβάσματα (36) συνολικής αξίας 34.697€.
- Πληρωμές (11) συνολικής αξίας 12.732€.

Το συνολικό ποσό των πιστώσεων του ανωτέρω λογαριασμού για το ως άνω αναφερόμενο χρονικό διάστημα ανέρχεται σε 60.439,00€.

Σύμφωνα με το ανωτέρω δελτίο πληροφοριών, η προσφεύγουσα διακινούσε μέσω του τραπεζικού της λογαριασμού χρηματικά ποσά ασύμβατα με τη φορολογική της δήλωση, τα οποία υποστηρίζει ότι αφορούσαν την εταιρεία, στην οποία εργάζεται ως λογίστρια, ενώ σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στο έγγραφο της Αρχής καταπολέμησης της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες από τα ΦΕΚ που δημοσιεύει η εταιρεία προκύπτει ότι είναι Πρόεδρος και Διευθύνουσα Σύμβουλος αυτής.

Ύστερα από την έκδοση της με αριθ./02-11-2017 εντολής ελέγχου κατόπιν του σχετικού δελτίου πληροφοριών της Αρχής περί νομιμοποίησης εσόδων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.3691/2008, όπως ισχύει, διενεργήθηκε από τους ως άνω ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου έλεγχος για την προσφεύγουσα προκειμένου να διαπιστωθεί η εκπλήρωση των φορολογικών

υποχρεώσεων του κώδικα φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις Ν.4172/13 και του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/13) και διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Στις 10-01-2018 στάλθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου οι με αρ. πρωτ. και γνωστοποίηση και πρόσκληση ελέγχου για προσκόμιση στοιχείων, σχετικά με τον τηρούμενο λογαριασμό ταμειευτηρίου.

Από το αρχείο της ως άνω Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι για το χρονικό διάστημα από 18-02-2014 έως 17-02-2015 η προσφεύγουσα υπήρξε Πρόεδρος και Διευθύνουσα Σύμβουλος της εταιρείας, με ημερομηνία διακοπής της σχέσης στις 17-02-2015. Εν συνέχεια, με το με αρ. πρωτ. /16-06-2016 έγγραφο του Επιμελητηρίου Λασιθίου τμήματος Μητρώου ανακοινώνεται ότι ομόφωνα το Διοικητικό Συμβούλιο της ανωτέρω εταιρείας με τον διακριτικό τίτλο με Α.Φ.Μ. μεταβιβάζει την εκπροσώπηση της εταιρείας στον Πρόεδρο και Διευθύνοντα Σύμβουλο κ. με ΑΦΜ και στην Αντιπρόεδρο του Δ.Σ. κα, είτε από κοινού, είτε ο καθένας χωριστά, όλες τις αρμοδιότητες, όπως αυτές περιγράφονται στο άρθρο 22 του καταστατικού της εταιρείας. Τέλος, εξουσιοδοτεί την υπάλληλο της εταιρείας με διεύθυνση κατοικίας την, με ΑΔΤ και με ΑΦΜ, να εκπροσωπεί την εταιρεία διεκπεραιώνοντας υποθέσεις της, στις Δ.Ο.Υ., υπηρεσίες Τελωνείου, στις Δημόσιες, Δημοτικές ή άλλες υπηρεσίες και οργανισμούς (ΔΕΚΟ, ΤΡΑΠΕΖΕΣ κλπ.), να μπορεί για λογαριασμό της εταιρείας να παραλαμβάνει, εξοφλεί, προεξοφλεί συναλλαγματικές, γραμμάτια σε διαταγή ως και τραπεζικές ή άλλες επιταγές οποιουδήποτε ποσού, να αιτείται και να παραλαμβάνει από τις συνεργαζόμενες τράπεζες μπλοκ επιταγών. Στη συνέχεια, με το υπ' αριθ. πρωτ. /21-5-18 έγγραφο η προσφεύγουσα προσκόμισε στη Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου γνωστοποίηση ατομικής συμβάσεως εργασίας με τη συγκεκριμένη εταιρεία, όπου από τις 11-02-2016 έχει ειδικότητα και αντικείμενο εργασίας βοηθός λογιστή, στην εταιρεία.

Από τον έλεγχο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος όσον αφορά τα φορολογικά έτη 2016-2017 τα δηλωθέντα εισοδήματα έχουν ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ/ ΔΙΑΧΕΙΡ. ΠΕΡΙΟΔΟΣ	2016 01/01/2016 31/12/2016	2017 01/01/2017 31/12/2017
Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κλπ (εκτός περ. 2,3)	6.797,73	7.615,40
Μερίσματα (προ φόρου) ημεδαπής προέλευσης (Ν.Π. και Νομ. Οντότητες με διπλογρ. βιβλία)		6,40
Τόκοι (προ φόρου) ημεδαπής προέλευσης	0,54	1,59
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ-ΕΣΟΔΩΝ	6.798,27	7.623,39

Επιπλέον, από την επεξεργασία του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών - ΣΜΤΛ & ΛΠ σχετικά με τον προσδιορισμό των καταθέσεων προέκυψαν για τη χρήση 2016 και 2017 καταθέσεις/εμβάσματα συνολικού ύψους 105.445,18€ ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ/ ΔΙΑΧΕΙΡ. ΠΕΡΙΟΔΟΣ	2016 01/12/2016 31/12/2016	2017 01/01/2017 31/12/2017
ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ (€)	1.028,75€	104.416,43€

Συνεπώς, από τη σύγκριση των πρωτογενών καταθέσεων και των εισοδημάτων/εσόδων ανά έτος προέκυψαν τα παρακάτω αποτελέσματα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ/ ΔΙΑΧΕΙΡ. ΠΕΡΙΟΔΟΣ	2016 01/01/2016 31/12/2016	2017 01/01/2017 31/12/2017
ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ (Α)	1.028,75€	104.416,43€
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ/ ΕΣΟΔΑ (Β)	6.798,27€	7.623,39€
ΔΙΑΦΟΡΑ (Α) - (Β)	-5.769,52€	96.793,04€

Συνεπώς, από την επισκόπηση των κινήσεων του επίμαχου λογαριασμού της τράπεζας επιβεβαιώθηκαν δυσανάλογες με τα εισοδήματα της προσφεύγουσας πιστώσεις χρηματικών ποσών. Ως εκ τούτου, η ως άνω αρμόδια φορολογική αρχή έπειτα από την επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων και των στοιχείων που προσκομίστηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου ζήτησε με αίτημα

παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 παρ. 1 του Ν.4171/13 (αριθμ. πρωτ./19-05-2018,/24-05-2018 &/07-08-2017) περαιτέρω διευκρινίσεις για σαράντα (40) και για δεκατρείς (13) συγκεκριμένες κινήσεις (καταθέσεις/εμβάσματα) αντίστοιχα, που αφορούν τον συγκεκριμένο λογαριασμό ταμιευτηρίου.

Με τα υπ' αριθ./31-05-2018 και 27-09-2018 υπομνήματά της, η προσφεύγουσα δήλωσε πως ο λογαριασμός της χρησιμοποιήθηκε για τις λειτουργικές και συναλλακτικές ανάγκες της εταιρείας στην οποία εργάζεται ως λογίστρια, με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ καθώς οι λογαριασμοί της εταιρείας είχαν δεσμευτεί από το Κέντρο Είσπραξης Ασφαλιστικών Εισφορών (ΚΕΑΟ) και θεώρησε ως υποχρέωση της για την επιβίωση της εταιρείας και τις οικογένειες των εργαζομένων να το πράξει χωρίς να έχει κάποιο δόλο ή πρόθεση απόκρυψης.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του τις σχετικές βεβαιώσεις που προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα και τα καταθετήρια (αντίγραφα γραμματίων είσπραξης από τον πελάτη της Τράπεζας), προσδιόρισε δώδεκα (12) τελικές πιστώσεις (κινήσεις) συνολικού ύψους **45.422,32€** από τους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν επαρκή δικαιολογητικά και στοιχεία όπου να αποδεικνύεται ότι οι εν λόγω κινήσεις αφορούν ταμειακές εισπράξεις της εταιρείας με την επωνυμία, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις διατάξεις του αρθ. 21§4 του ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ. 1006/2017. Στον πίνακα που ακολουθεί παρατίθενται οι ως άνω πιστώσεις:

Πίνακας. Αναλυτικά οι πιστώσεις που ο έλεγχος χαρακτήρισε ως πρωτογενείς καταθέσεις

Α/Α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ
1	07/02/2017	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	5.383,45
2	07/02/2017	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.041,40
3	08/02/2017	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4.230,00
4	10/02/2017	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.124,93
5	13/02/2017	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	5.220,00
6	14/02/2017	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	5.525,00

7	15/02/2017	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	962,54
8	20/02/2017	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.990,00
9	20/02/2017	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	5.295,00
10	01/09/2017	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4.350,00
11	18/09/2017	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.000,00
12	23/11/2017	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	5.300,00
	ΣΥΝΟΛΟ		45.422,32

Κατόπιν των ανωτέρω, το φορολογητέο ποσό του εισοδήματος της προσδιορίστηκε σε 53.045,71€ (= 7.623,39€ + 45.422,32€) για το φορολογικό έτος 2017. Στις 02-10-2019 κοινοποιήθηκε με απόδειξη παραλαβής του άρθρου 5 του ν.4174/2013 το με αρ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και οι σχετικές προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων προκειμένου να λάβει γνώση η προσφεύγουσα και να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της. Στις 22-10-2019 η προσφεύγουσα, ανταποκρινόμενη στην ως άνω κλήση προς ακρόαση, υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου το αρ. πρωτ./2019 υπόμνημά της, σύμφωνα με το οποίο δεν αποδέχεται τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

Οι δώδεκα (12) επίμαχες καταθέσεις συνολικού ύψους 45.422,32€ στον τραπεζικό λογαριασμό της για το φορολογικό έτος 2017 δεν αποτελούν δικά της χρήματα (εισόδημα), καθώς αφορούν σε συναλλαγές της εταιρείας και έχουν δηλωθεί και φορολογηθεί νομίμως και επομένως δε μπορούν να θεωρηθούν ότι συνιστούν προσαύξηση της περιουσίας της ώστε να φορολογηθούν ως έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Πιο συγκεκριμένα, πρόκειται για τις ημερήσιες εισπράξεις των καταστημάτων (supermarkets) της επιχείρησης, οι οποίες κατατίθεντο την επόμενη ή τις επόμενες ημέρες στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας και από εκεί γίνονταν οι διάφορες πληρωμές των υποχρεώσεων της εταιρείας. Η προσφεύγουσα είναι έμμισθη υπάλληλος (λογίστρια) και ταυτόχρονα υπήρξε

κατά την υπό κρίση περίοδο και μέλος του ΔΣ με δικαίωμα εκπροσώπησης έναντι των τραπεζών.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκομίζει τα «ΖΗΤΑ» ανά κατάσταση της ως άνω εταιρείας της υπό κρίση περιόδου, από όπου, αφαιρουμένων των εισπράξεων μέσω πιστωτικών καρτών και των τυχόν πληρωμών που έγιναν εκείνες της ημερομηνίες σε μετρητά χρήματα απευθείας στους προμηθευτές χωρίς να έχει μεσολαβήσει κατάθεση στον τραπεζικό της λογαριασμό, το εκάστοτε υπόλοιπο ποσό (των ΖΗΤΑ) κατατίθεται στον τραπεζικό της λογαριασμό και, συνεπώς, από αυτά τα ποσά των καταθέσεων πρόκυψε το ποσό των 45.422,32€.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ), μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει

το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος -πρόστιμο -τέλος -εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 48 παρ.3 του Ν.2238/1994**, όπως προστέθηκε με το **άρθρο 15 παρ.3 του Ν.3888/2010** ορίζεται ότι:

«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων 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 προέλευσης 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 επαγγελμάτων της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή, οι διατάξεις περί προσαύξησης της περιουσίας εντασσόμενες στη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος, στο μέτρο που προβλέπουν ότι εισόδημα άγνωστης πηγής ή αιτίας λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων, απλώς υπάγουν, κατά πλάσμα δικαίου και για τις ανάγκες της επιβολής του φόρου εισοδήματος το εισόδημα άγνωστης προέλευσης στη φορολογία εισοδήματος από την άσκηση ελευθερίων επαγγελμάτων. (ΣτΕ 1895/2015, ΣτΕ Τμήμα Β' 1897/2016).

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ)**, ορίζεται ότι:

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

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

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

Επειδή, στο **άρθρο 39 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ)** ορίζεται ότι:

«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, περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής:

«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 [...] . Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016)...».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι:

«12. Επειδή, η ανωτέρω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ αφορά στη φορολόγηση ως εισοδήματος «προσαύξηση[ς] περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία». Ως «πηγή ή αιτία» της προσαύξησης της χρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου νοείται ο γενεσιουργός λόγος της εισαγωγής/ένταξης των αντίστοιχων ποσών στην περιουσία του[.....]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους...»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι:

«..... Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατώμενα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ./16-06-2016 έγγραφο του Επιμελητηρίου Λασιθίου τμήματος Μητρώου προκύπτει ότι η εταιρεία, εξουσιοδοτεί την υπάλληλο της εταιρείας, να εκπροσωπεί την εταιρεία διεκπεραιώνοντας υποθέσεις της, στις Δ.Ο.Υ., υπηρεσίες Τελωνείου, στις Δημόσιες,

Δημοτικές ή άλλες υπηρεσίες και οργανισμούς (ΔΕΚΟ, ΤΡΑΠΕΖΕΣ κλπ.), να μπορεί για λογαριασμό της εταιρείας να παραλαμβάνει, εξοφλεί, προεξοφλεί συναλλαγματικές, γραμμάτια σε διαταγή ως και τραπεζικές ή άλλες επιταγές οποιουδήποτε ποσού, να αιτείται και να παραλαμβάνει από τις συνεργαζόμενες τράπεζες μπλοκ επιταγών και επιπλέον η προσφεύγουσα με το υπ' αριθ. πρωτ./21-05-2018 έγγραφο της μας προσκόμισε γνωστοποίηση ατομικής συμβάσεως εργασίας αορίστου χρόνου με τη συγκεκριμένη εταιρεία, όπου από τις 11/02/2016 έχει ειδικότητα και αντικείμενο εργασίας βοηθός λογιστή, στην ως άνω εταιρεία.

Επειδή, η προσφεύγουσα είναι κάτοχος του υπ' αριθ./..... λογαριασμού ταμιευτηρίου της Τράπεζας τον οποίο χρησιμοποιούσε, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προκειμένου να βοηθήσει τη συναλλακτική κίνηση της εταιρείας καθόσον οι λογαριασμοί της εταιρείας στην οποία εργαζόταν ως βοηθός λογιστή είχαν δεσμευτεί από οφειλές που υπήρχαν στο ΙΚΑ.

Επειδή, έπειτα από την επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων και των στοιχείων που προσκομίστηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ο έλεγχος ζήτησε με τα αρ. πρωτ./14-5-18 και/24-5-18 αιτήματα για παροχή πληροφοριών, περαιτέρω διευκρινήσεις για σαράντα (40) και για δεκατρείς (13) συγκεκριμένες κινήσεις (καταθέσεις/εμβάσματα) αντίστοιχα, που αφορούν τον συγκεκριμένο λογαριασμό ταμιευτηρίου.

Επειδή, σε απάντηση των ανωτέρω προσκομίστηκε στη Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου το με αρ. πρωτ./31-5-2018 έγγραφο, όπου αναφέρεται ότι οι συγκεκριμένες καταθέσεις προέρχονται από εισπράξεις της εταιρείας στην οποία η προσφεύγουσα εργαζόταν και κατατίθεντο στον λογαριασμό της με σκοπό την πληρωμή υποχρεώσεων της εν λόγω εταιρείας, καθώς είχαν δεσμευτεί οι λογαριασμοί της εταιρείας από το ΚΕΑΟ.

Επειδή, από την από 25-10-2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος επί εφαρμογής των διατάξεων των ν. 4172/2013 & Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου προκύπτει ότι, μετά την προσκόμιση των κινήσεων του εν λόγω τραπεζικού λογαριασμού της προσφεύγουσας για τη

συγκεκριμένη περίοδο και φορολογικών παραστατικών (τιμολόγια - δελτία αποστολής) που αφορούσαν τους προμηθευτές της εταιρείας με ΑΦΜ, ο έλεγχος αναγνώρισε ότι οι πιστώσεις – συναλλαγές που βρίσκονταν στον υπό κρίση τραπεζικό λογαριασμό αφορούσαν έσοδα της εν λόγω εταιρείας προκειμένου η προσφεύγουσα να προβεί σε πληρωμές οφειλών στη Δ.Ε.Η. ΑΕ, στη Δ.Ο.Υ. και το Κ.Ε.Α.Ο. και λοιπές εμπορικές συναλλαγές της εταιρείας.

Επειδή, ο έλεγχος δέχτηκε, όπως πιο πάνω αναφέρθηκε, ένα μεγάλο μέρος των πιστώσεων-κινήσεων εκτός από τις 12 επίμαχες πιστώσεις-κινήσεις, οι οποίες είναι καταθέσεις σε μετρητά χωρίς να αποδεικνύεται η πηγή και η προέλευσή τους.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι οι 12 επίμαχες καταθέσεις στον τραπεζικό της λογαριασμό ύψους 45.422,32 € αφορούν υπόλοιπα των ημερήσιων εισπράξεων σε μετρητά των καταστημάτων (supermarkets) της επιχείρησης (-Ζ-) μετά την αφαίρεση των εισπράξεων μέσω πιστωτικών καρτών, των πληρωμών τοις μετρητοίς σε προμηθευτές, των ποσών από τα διαθέσιμα που παρακρατούνται για το ταμείο της επόμενης μέρας και τυχόν ανάληψη (απόληψη) μετρητών από το ταμείο από τον ιδιοκτήτη της εταιρείας.

Επειδή, επιπλέον, κατά το στάδιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα προσκόμισε αντίγραφα της καρτέλας ταμείων για πληρωμές της εταιρείας από τα τρία (3) καταστήματα και υποκαταστήματα που διαθέτει η εν λόγω εταιρεία, ήτοι νέα στοιχεία που δεν ήταν στην διάθεση του ελέγχου κατά την έκδοση των οριστικών αποτελεσμάτων.

Επειδή, δεν έγινε αναπομπή της υπόθεσης στην αρμόδια φορολογική αρχή καθότι ο έλεγχος πήρε θέση στη με αριθμ πρωτ. /11-12-2019 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, απόσπασμα της οποίας παρατίθεται κάτωθι:

«Από την επεξεργασία των νέων στοιχείων της ενδικοφανούς προσφυγής, ήτοι των καρτελών ταμείων της με τις πληρωμές της εν λόγω εταιρείας κτλ για το επίμαχο χρονικό διάστημα προέκυψε ο παρακάτω πίνακας:

ΗΜΕΡΟΜ ΕΙΣΠΡΑΞΕ ΩΝ -Ζ-	ΕΙΣΠΡΑΞ 'Ζ'	ΜΕΤΡΗΤ Α ΤΑΜΕΙΟ Υ ΑΠΟ ΠΡΟΗΓ ΜΕΡΑ	ΣΥΝΟΛ. ΤΑΜ. ΔΙΑΘΕΣΙ ΜΑ	ΠΟΣΟ ΑΠΟ ΠΙΣΤΩΤ. ΚΑΡΤΕΣ	ΠΛΗΡΩΜΕ Σ ΚΑΤΑ ΤΗΝ	ΗΜΕΡ/ΝΙΕΣ ΠΟΥ ΛΑΜΒΑΝ. ΥΠΟΨΗ	ΠΟΣΑ ΠΛΗΡ ΣΕ ΠΡΟΜΗΘ	ΠΑΡΑΚΡ. ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΤΟ ΤΑΜΕΙΟ ΕΠΟΜ. ΜΕΡΑΣ	ΑΝΑΛ ΜΕΤΡ ΗΤΩΝ	ΔΙΑΘΕΣ ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΘΕ ΣΗ	ΠΑΡΑΤΗ ΡΗΣΕΙΣ
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)
04/02/2017	8416,02		8416,02	79,71	07/02/2017	4-5-6-7/2/2017	14430,68	2300,00		-8394,37	
06/02/2017	7653,19		7653,19	1069,69	06/02/2017	06/02/2017	0,00	2300,00	2240,00	2043,50	
07/02/2019	6790,81	2300,00	9090,81	908,34	08/02/2017	08/02/2017	3718,55	480,00		3983,92	
09/02/2017	6534,55		6534,55	1363,41	10/02/2017	09-10/02/2017	8126,99	1686,00		-4641,85	
10/02/2017	7619,49	1686,00	9305,49	2614,05	13/02/2017	11-12- 13/2/2017	8852,47	153,42		-2314,45	
13/02/2017	7693,72		7693,72	1226,75	14/02/2017	14/02/2017	2934,55	375,00		3157,42	
11/02/2017	8687,15	153,42	8840,57	160,94	15/02/2017	15/02/2017	7373,02	1276,00		30,61	
18/02/2017	9417,84		9417,84	1038,93	20/02/2017	18-19- 20/2/2017	9297,00	2300,00	1643,00	-4861,09	
14/02/2017	6841,82	375,00	7216,82	1558,37	20/02/2017	-	0,00			5658,45	
31/08/2017	9450,42	0,00	9450,42	1678,73	01/09/2017	31/8 & 1/9/2017	1152,39	2300,00		4319,30	ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟ ΜΙΣΤΗΚ Ε ΚΑΡΤΕΛ ΑΤΑΜΕΙ ΟΥ
17/09/2017	9868,95	0,00	9868,95	1519,84	18/09/2017	17-18/9/2017	1329,73	2300,00	5000,00	-280,62	
21/11/2017	6846,11	0,00	6846,11	1058,64	23/11/2017	21-22-23/11/17	1158,47			4629,00	
ΣΥΝΟΛΑ	95.820,07	4.514,42	100.334,4 9	14.277,4			58.373,85	15.470,42	8.883,00	3.329,82	

Επειδή, ο έλεγχος, όσον αφορά το φορολογικό έτος 2017, από σύνολο καταθέσεων στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας ύψους 104.416,43€ αφαίρεσε ποσό ύψους 7.623,39€, το οποίο αφορούσε τα έσοδα της από μισθούς και, εν συνεχεία, από το εναπομείναν ποσό ύψους 96.793,04€ (=104.416,43€ - 7.623,39€) δικαιολόγησε ποσό ύψους 51.370,72€ διότι από τα προσκομισθέντα στοιχεία πρόεκυψε ότι αφορούσαν έσοδα της εταιρείας τα οποία χρησιμοποιήθηκαν για λογαριασμό της εν λόγω εταιρείας με σκοπό την κάλυψη των δαπανών της μέσω του τραπεζικού λογαριασμού της προσφεύγουσας.

Επειδή, σύμφωνα με την προσκομισθείσα αναλυτική κίνηση του υπ' αριθ. λογαριασμού ταμειυτηρίου της Τράπεζας για το φορολογικό

έτος 2017 προκύπτει ότι όλες οι πληρωμές που πραγματοποιούνταν μέσω αυτού του λογαριασμού ανέρχονται περίπου στο ποσό των 50.000€ χωρίς ωστόσο να αποδεικνύεται ότι στο σύνολό τους αποτελούσαν έξοδα ή πληρωμές που γίνονταν για λογαριασμό της εν λόγω εταιρείας

Επειδή, από τα ως άνω εκτεθέντα σε συνδυασμό με την εξέταση των στοιχείων του υπό κρίση φακέλου, αφενός δε μπορεί να αποδειχθεί ότι οι επίμαχες καταθέσεις μετρητών συνολικού ύψους 45.422,32 € για το φορολογικό έτος 2017 αφορούσαν εισπράξεις της εταιρείας και αφετέρου, ότι δεν υπήρχε λόγος κατάθεσης επιπλέον χρημάτων από το ταμείο της εταιρείας στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας εφόσον δεν προκύπτει ότι χρησιμοποιήθηκαν για την κάλυψη των αναγκών της εταιρείας.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 25-10-2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος επί εφαρμογής των διατάξεων των ν. 4172/2013 & Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013) του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη και στη με αριθμ πρωτ./11-12-2019 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ως εκ τούτου για τις επίμαχες πιστώσεις συνολικού ύψους 45.422,32 € για το φορολογικό έτος 2017., συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/04-12-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ και πιο συγκεκριμένα την επικύρωση της/25-10-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου για το φορολογικό έτος 2017.

Προσαύξηση περιουσίας κατ' εφαρμογή της [παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 \(ΚΦΕ\)](#), με βάση την παρούσα εισήγηση:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΈΤΟΣ	Ποσά που αποτελούν προσαύξηση βάσει ελέγχου	Ποσά που αποτελούν προσαύξηση βάσει της παρούσας	Καταλογισθέντα ποσά βάσει της παρούσας
2017	45.422,32 €	45.422,32 €	45.422,32 €

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

Φορολογικό έτος 2017

	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ Δ.Ε.Δ.
Κύριος Φόρος	0,00	14.989,39	14.989,39
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		7,494,69	7,494,69
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		2.304,43	2.304,43
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00	24.788,49	24.788,49

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ**

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.