



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, 09-10-2020

Αριθμός απόφασης: 2155

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 (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 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/20-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά α) της υπ' αριθ. /19-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και β) της υπ' αριθ. /19-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. α) Την υπ' αριθ. /19-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και β) την υπ' αριθ. /19-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης καθώς και της οικείας έκθεσης ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τη με αριθ. και με ημερομηνία έκδοσης 29-09-2020 απόφαση της Υπηρεσίας μας για παράταση της προθεσμίας εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/20-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- α) Με την υπ' αριθ. /19-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της

Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος 78.834,31€, πλέον πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ύψους 80.805,39€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 10.561,08€, ήτοι συνολικό ποσό **170.202,50€**.

β) Με την υπ' αριθ./19-12-2019 **Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος 61.686,57€, πλέον πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ύψους 30.843.29€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 8.308,10€, ήτοι συνολικό ποσό **100.837,96€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησης 19-12-2019 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης,

Πιο συγκεκριμένα, ύστερα από την έκδοση της με αριθ./01-02-2019 (σε αντικατάσταση της με αριθ./15-10-2018) εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του προσφεύγοντος ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και ΦΠΑ για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2013-31/12/2013 και 01/01/2014-31/12/2014.

Στις 30-10-2018 κοινοποιήθηκε νόμιμα η με αρ. πρωτ./30-10-2018 Πρόσκληση του αρ. 14 του ΚΦΔ για προσκόμιση βιβλίων και η με αρ. πρωτ./30-10-2018 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κατ εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18,19 και 72 του Ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 του Ν.4512/2018. Ακολούθως, ο έλεγχος έλαβε πρόσβαση στα χρηματοπιστωτικά δεδομένα του προσφεύγοντος μέσω της εφαρμογής του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας και ανέτρεξε στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος με σκοπό να απεικονίσει τα συνολικά δηλωθέντα εισοδήματα τόσο του ιδίου όσο και της συζύγου του με Α.Φ.Μ., η οποία είναι συνυπόχρεη σε υποβολή φορολογίας εισοδήματος. Για τις ανάγκες του ελέγχου έγινε η

παραδοχή ότι όλα τα ακαθάριστα έσοδα του ελευθέρου επαγγέλματος του προσφεύγοντος και της συζύγου του (μειωμένα κατά το πόσο της παρακράτησης του φόρου) καθώς και τα απαλλασσόμενα ή ειδικώς φορολογούμενα ποσά, κλπ. έχουν κατατεθεί σε τραπεζικούς λογαριασμούς.

Αντιπαραβάλλοντας τα δηλωθέντα εισοδήματα με τις μετά από επεξεργασία συνολικές καταθέσεις ο έλεγχος αρχικά προσδιόρισε ως πρωτογενείς πιστώσεις το συνολικό ποσό των 519.596,98€ για το οικονομικό έτος 2014 και το ποσό των 622.366,50€ για το φορολογικό έτος 2014 αντίστοιχα, τις οποίες κοινοποίησε στον προσφεύγοντα με τη με αριθ. πρωτ./21.11.2018 Πρόσκληση για δικαιολόγηση πιστώσεων μετά από άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών. Ανταποκρινόμενος στην ως Πρόσκληση του ελέγχου, ο προσφεύγων προσκομίσε τον με αριθ. πρωτ./24.01.2019 Πίνακα Εσόδων και Τραπεζικών Καταθέσεων, στον οποίο περιλαμβάνονται τόσο τα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης όσο και αυτά των επιχειρήσεων στις οποίες κατά τα υπό κρίση έτη ήταν διαχειριστής: με Α.Φ.Μ. και με Α.Φ.Μ., επισυνάπτοντας πλήθος δικαιολογητικών εγγράφων (δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Ε3, extrait λογαριασμών όψεως των δύο νομικών οντοτήτων) και ισχυριζόμενος ότι όλες οι πρωτογενείς καταθέσεις αποτελούν έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα των τριών ανωτέρω επιχειρήσεων.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του όλα τα ανωτέρω, προσδιόρισε για τα επίμαχα έτη τις διαφορές που δεν δικαιολογούνται ή δεν αποδεικνύεται ότι φορολογήθηκαν με άλλες διατάξεις ή ότι απαλλάσσονται από φόρο με ειδική διάταξη και θα πρέπει να φορολογηθούν ως προσαύξηση περιουσίας, όπως παρουσιάζονται στον πίνακα που ακολουθεί:

ΧΡΗΣΗ	2013	2014
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ	600.591,56	674.559,91
ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΠΟΥ ΠΡΟΕΡΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΠΙΧ/ΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (ΑΤΟΜΙΚΗ, Α.Ε., Ε.Ε.) ΜΕΤΑ ΑΠΟ ΤΙΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ - ΠΑΡΑΔΟΧΕΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	347.106,24	478.260,86
ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΟΥ ΔΕ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΕΙΤΑΙ	253.485,32	196.299,05

Με βάση όλα τα ανωτέρω, κοινοποιήθηκε στις 20-11-2019 από τη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης στον προσφεύγοντα α) το με αρ./20-11-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων, με το οποίο εκλήθη να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του και να προσκομίσει οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο εντός είκοσι ημερών από την παραλαβή του, β) οι με αριθ. πρωτ. και Προσωρινοί Διορθωτικοί Προσδιορισμοί Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) και φορολογικού έτους 2014 αντίστοιχα. Επί του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων ο προσφεύγων κατέθεσε το με αριθ. πρωτ./11-12-2019 υπόμνημα προβάλλοντας τους ισχυρισμούς του, οι οποίοι δεν έγιναν αποδεκτοί.

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

- Ο έλεγχος όλως αντιφατικώς, αυθαιρέτως και χωρίς την παραμικρή συγκεκριμένη και πλήρη αιτιολογία θεωρεί ότι: α) Όταν κατατίθενται σε τραπεζικό λογαριασμό χρήματα πλέον των εισπράξεων, η διαφορά αυτή είναι προσαύξηση περιουσίας. β) Κάθε κατάθεση πρέπει να είναι μικρότερη ή ισόποση των γεγόμενων από την προηγούμενη κατάθεση εισπράξεων. γ) Ο όποιος επιχειρηματίας δεν έχει το δικαίωμα να κρατά τις σε μετρητά εισπράξεις στο ταμείο του και να επιλεγεί ο ίδιος πότε θα τις καταθέτει στους τραπεζικούς τους λογαριασμούς. δ) Ακόμα και όταν υφίστανται στο συγκεκριμένο έλεγχο και χονδρικές πωλήσεις, δεν αναγνωρίζεται το πραγματικό γεγονός των ετεροχρονισμένων εισπράξεων ή πληρωμών πελατών και προμηθευτών. ε) Ακόμα και όταν οι συναλλαγές αφορούν σε επιχειρήσεις με απλογραφικά βιβλία, ο φορολογούμενος δύναται να ανταποδείξει μόνο με ταυτοποίηση συναλλαγών, ήτοι δηλαδή επιβάλλει στον φορολογούμενο αδύνατο, εκ της ισχύουσας νομοθεσίας και εκ των πραγμάτων, να ικανοποιηθεί βάρος απόδειξης. στ) Κατά τα έτη 2013 και 2014 οι επιχειρήσεις δεν δύναντο να εξοφλούν τους μετρητοίς τις υποχρεώσεις τους και κάθε τέτοια

καταβολή δεν αναγνωρίζεται και δεν αφαιρείται από τις “πρωτογενείς” καταθέσεις.

- Για τα επίμαχα έτη, ο έλεγχος δε λαμβάνει υπόψη ότι από το συνολικά ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατατέθηκε μέρος στους προσωπικούς τραπεζικούς του λογαριασμούς, το οποίο και αναλώθηκε για πληρωμή των υποχρεώσεων, εξόδων και πάσης φύσεως δαπανών των ίδιων επιχειρήσεων.

Στη συνέχεια, με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2020 ΕΜΠ / 29-09-2020 υπόμνημα, ο προσφεύγων προσκόμισε συμπληρωματικά στοιχεία στην Υπηρεσία μας, διά του πληρεξουσίου δικηγόρου του. Πιο συγκεκριμένα, προσκόμισε α) φύλλο excel βάσης δεδομένων με τα από 31-12-2012, 31-12-2013 και 31-12-2014 υπόλοιπα λογαριασμών και β) φύλλο excel βάσης δεδομένων με αναλήψεις μετρητών, γ) φύλλο excel με αναλυτικά στοιχεία τραπεζικών λογαριασμών (Ε.Ε. - Α.Ε. με σύνολα ανά έτος και αναλήψεις ανά έτος), δ) φύλλο excel με ανάλυση εσόδων και εξόδων ανά έτος και κατηγορία, ε) αναλυτικό καθολικό λογαριασμού όψεως και στ) εκτυπώσεις κινήσεων των με αριθ., και τραπεζικών λογαριασμών

Επειδή η υποβολή του εν λόγω υπομνήματος με τα συνημμένα σε αυτό συμπληρωματικά στοιχεία, έλαβε χώρα εντός του, οριζόμενου στο ενδέκατο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 63 ΚΦΔ, διαστήματος των 30 ημερών πριν από την πάροδο της προθεσμίας για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής.

Ως εκ τούτου, εκδόθηκε η με αριθ. και με ημερομηνία έκδοσης 29-09-2020 απόφαση της Υπηρεσίας μας για παράταση της προθεσμίας εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής για επιπλέον τριάντα (30) ημέρες από τη λήξη της, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 4587/2018.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 48§3 του Ν. 2238/1994**, όπως ίσχυε κατά τη 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 επαγγελμάτων της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.».

Επειδή, με βάση στις διατάξεις του **άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013**, όπως ισχύει για την χρήση 2014, ορίζεται ότι:

«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, στην **ΠΟΛ 1095/29.4.2011** «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» ορίζεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: « Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν. 3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

4. ..., 5. ..., 6. ...,

7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.

9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. ...

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος

δύνатаι να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.»

Επειδή, στο με αριθ. 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 ότι:

«.....

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 οικοπέδα, 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 ότι:

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του [...]. 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 αναγκαιών, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφορίες 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).....

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 η Φορολογική Διοίκηση διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της εξετάζοντας πάντα τα πραγματικά περιστατικά.

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 ελευθέρων επαγγελματιών, απλώς υπάγουν, κατά πλάσμα δικαίου και για τις ανάγκες της επιβολής του φόρου εισοδήματος το εισόδημα άγνωστης προέλευσης στη φορολογία εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρων επαγγελμάτων. (ΣτΕ 1895/2015, ΣτΕ Τμήμα Β' 1897/2016).

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, 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 εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη, τα ποσά που θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας με βάση την έκθεση ελέγχου, την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, όπως αυτοί αναφέρονται στην κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή και στο προσκομισθέν συμπληρωματικό υπόμνημα, αναφέρουμε **τα εξής**:

Επειδή, κατά την αντιπαραβολή των δηλωθέντων εισοδημάτων του προσφεύγοντος, με τις συνολικές πρωτογενείς καταθέσεις του, ο έλεγχος προσδιόρισε διαφορές ύψους 519.596,98€ για το έτος 2013 και 622.366,50€ για το έτος 2014 αντίστοιχα.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε στη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου τον με αριθ. πρωτ. εισερχομένου/24.01.2019 Πίνακα Εσόδων και Τραπεζικών Καταθέσεων, στον οποίο περιλαμβάνονται τόσο τα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης όσο και αυτά των επιχειρήσεων στις οποίες κατά τα υπό κρίση έτη ήταν διαχειριστής, δηλαδή των εταιριών με Α.Φ.Μ. και με Α.Φ.Μ., επισυνάπτοντας πλήθος δικαιολογητικών εγγράφων (δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Ε3, extrait λογαριασμών όψεως των δύο νομικών οντοτήτων), ισχυριζόμενος ότι όλες οι πρωτογενείς καταθέσεις αποτελούν έσοδα από την επιχειρηματική δραστηριότητα των τριών ανωτέρω επιχειρήσεων.

Επειδή, ο έλεγχος προκειμένου να διαπιστώσει τα πραγματικά γεγονότα σχετικά με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος ότι ο τζίρος και οι συναλλαγές των τριών επιχειρήσεων στις οποίες μετέχει, περνούν από τους προσωπικούς του λογαριασμούς ζήτησε και έλαβε από τον προσφεύγοντα τα αναλυτικά καθολικά Ταμείου και Λογαριασμού Όψεως της Α.Ε. καθώς και το Βιβλίο Εσόδων της Ε.Ε. και το Βιβλίο Εσόδων της ατομικής του επιχείρησης με σκοπό να γίνει η σύγκριση των ημερησίων εισπράξεων στο σύνολό τους με τις πρωτογενείς καταθέσεις.

Επειδή, κατά την αντιπαραβολή των extrait των εταιρικών λογαριασμών που προσκόμισε ο προσφεύγων με τις κινήσεις των προσωπικών του λογαριασμών, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι μέρος των ακαθαρίστων εσόδων των τριών επιχειρήσεων στις οποίες συμμετείχε ο προσφεύγων, κατατίθεντο στους προσωπικούς λογαριασμούς και όχι στους

εταιρικούς λογαριασμούς. Επιπλέον, οι μεταφορές χρημάτων από τους προσωπικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος προς τους εταιρικούς λογαριασμούς γινόταν πάντα για την κάλυψη επιταγών και άλλων υποχρεώσεων των νομικών προσώπων.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος προχώρησε στις παρακάτω παραδοχές:

- Η ατομική επιχείρηση, όπως και οι επιχειρήσεις στις οποίες μετέχει ο προσφεύγων ως διαχειριστής, είναι επιχειρήσεις εστίασης και πώλησης ειδών διατροφής, επομένως αναμένεται το μεγαλύτερο μέρος των εισπράξεων να είναι σε μετρητά.
- Από τους προσωπικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος προκύπτει ότι πραγματοποιούνται πληρωμές για εξόφληση των υποχρεώσεων και των τριών επιχειρήσεων, όπως επίσης μεταφέρονται χρηματικά ποσά προς τους λογαριασμούς όψεως των Ε.Ε. και Α.Ε. με σκοπό να καλυφτούν επιταγές των δύο επιχειρήσεων. Επομένως αναμένεται ότι αντίστοιχα εισπράξεις των δύο νομικών προσώπων κατατίθενται στους προσωπικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος.

Επειδή, πιο συγκεκριμένα ο έλεγχος προσδιόρισε ότι από τους προσωπικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος α) εξοφλήθηκαν, με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου, υποχρεώσεις (των τριών επιχειρήσεων) προς την επιχείρηση ύψους 31.851,13 για το 2013 και 131.327,79 για το 2014, β) μεταφέρθηκαν προς τον λογαριασμό Όψεως της Ε.Ε. χρηματικά ποσά ύψους 103.590,00€ για το 2013 και 157.400,00€ για το 2014 και γ) μεταφέρθηκαν προς τον λογαριασμό Όψεως της Α.Ε. χρηματικά ποσά ύψους 166.100,00€ για το 2014 και εξοφλήθηκαν υποχρεώσεις της Α.Ε. ύψους 4.582,57€.

Επειδή, σύμφωνα με τα ως άνω, ο έλεγχος αποδέχτηκε ότι κάθε φορά που κατατίθενται μετρητά στους προσωπικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος πρόκειται για εισπράξεις των τριών επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκαν την προηγούμενη ή τις προηγούμενες ημέρες, ενώ ελήφθη υπόψη ότι ο προσφεύγων κρατά μετρητά, τόσο για την εξόφληση υποχρεώσεων των οποίων η πληρωμή γίνεται με μετρητά όσο και για τις προσωπικές και καταναλωτικές ανάγκες της οικογένειάς του ίδιου του προσφεύγοντος και της οικογένειας του τέκνου του με Α.Φ.Μ., το οποίο

εμφανίζεται ως ομόρρυθμος εταίρος με ποσοστό 60% στην επιχείρηση με Α.Φ.Μ.

Επειδή, ο έλεγχος έκρινε ότι όταν η πρωτογενής κατάθεση είναι μικρότερη από το σύνολο των εισπράξεων των προηγούμενων ημερών τότε γίνεται αποδεκτό ότι αφορά εισόδημα από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες, γιατί θεώρησε ότι η πρωτογενής πίστωση αφορά «περίσσευμα», μετά την κάλυψη υποχρεώσεων των επιχειρήσεων που πληρώνονται σε μετρητά και προσωπικών - καταναλωτικών αναγκών του προσφεύγοντος, ενώ όταν η πρωτογενής κατάθεση είναι μεγαλύτερη από το σύνολο των εισπράξεων των προηγούμενων ημερών τότε γίνεται αποδεκτό από τον έλεγχο ότι η κατάθεση αυτή είναι εισόδημα από τις τρεις επιχειρηματικές δραστηριότητες μέχρι το ύψος των εισπράξεων των προηγούμενων ημερών.

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος για τα υπό κρίση έτη α) θεώρησε ότι όταν κατατίθενται στον τραπεζικό του λογαριασμό χρήματα πλέον των εισπράξεων, η διαφορά αυτή είναι προσαύξηση περιουσίας, β) χωρίς αιτιολογία και σε πλήρη αντίθεση με τη συνήθη εμπορική πρακτική, περιοριστικά αναφέρει ότι οι εισπράξεις και των τριών επιχειρήσεων κατατίθενται στους προσωπικούς του λογαριασμούς την αμέσως επόμενη εργάσιμη μέρα λειτουργίας των τραπεζικών ιδρυμάτων, γ) ενώ υπάρχουν και χονδρικές πωλήσεις δεν αναγνωρίζει σε καμία περίπτωση το πραγματικό γεγονός των ετεροχρονισμένων εισπράξεων ή πληρωμών πελατών και προμηθευτών και δ) δε λαμβάνει υπόψη ότι από το συνολικά ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατατέθηκε μέρος στους προσωπικούς του τραπεζικούς λογαριασμούς, το οποίο και αναλώθηκε για πληρωμή των υποχρεώσεων, εξόδων και πάσης φύσεως δαπανών των ίδιων επιχειρήσεων.

Επειδή, με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ /29-09-2020 υπόμνημα, ο προσφεύγων προσκόμισε συμπληρωματικά στοιχεία στην Υπηρεσία μας, σύμφωνα με το οποίο παραθέτει τους παρακάτω ισχυρισμούς για τα υπό κρίση έτη όσον αφορά τα έσοδα των εταιρειών στις οποίες μετέχει (Πίνακας Α'), τα έξοδά τους, (Πίνακας Β') και τις αναλήψεις του (Πίνακας Γ') για τα υπό κρίση έτη.

Επειδή, σύμφωνα με τον Πίνακα Α΄, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι από το σύνολο των εσόδων 2.323.593,82€ των εν λόγω τριών επιχειρήσεων κατατέθηκαν ως μετρητά στους προσωπικούς τραπεζικούς λογαριασμούς του το ποσό των 1.275.151,86€ και στους εταιρικούς τραπεζικούς λογαριασμούς το ποσό των 653.025,40€, ήτοι σύνολο 1.928.177,26€ (=1.275.151,86€ + 653.025,40€). Επομένως, το εναπομείναν ποσό των 379.313,17€ (=2.307.490,43€ - 1.928.177,26€), το οποίο δεν κατατέθηκε σε τραπεζικούς λογαριασμούς, χρησιμοποιήθηκε για την πληρωμή υποχρεώσεων των επιχειρήσεων.

ΠΙΝΑΚΑΣ Α΄

ΧΡΗΣΗ	ΕΣΟΔΑ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ (ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ) ΩΣ ΕΛΕΓΧΟΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΣΜΟΥΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ (ΝΕΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ)	ΑΝΑΛΗΨΕΙΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΑΠΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ
2013	1.090.555,95	600.591,95	133.040,00	333.448,14
2014	1.233.037,87	674.559,91	519.985,40	565.680,00
	2.323.593,82	1.275.151,86	653.025,40	899.128,14

Επειδή, σύμφωνα με τον Πίνακα Β΄, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για τα επίμαχα έτη το σύνολο των εξόδων των εταιρειών ήταν 2.307.490,43€, εκ των οποίων το ποσό των 825.367,05€ μεταφέρθηκε σε εταιρικούς λογαριασμούς με σκοπό την πληρωμή υποχρεώσεων των εταιρειών και, επιπλέον, το ποσό των 648.213,92€ αφορούν πληρωμές επιταγών που εξοφλήθηκαν από τους εταιρικούς λογαριασμούς. Επιπλέον, το από 31-12-2014 υπόλοιπο προμηθευτών της Α.Ε. είναι 59.206,94€, δηλαδή διαπιστώνεται από τα βιβλία της Α.Ε. ότι το σύνολο των εξόδων έχει πληρωθεί.

ΠΙΝΑΚΑΣ Β΄

ΧΡΗΣΗ	(Α) ΕΣΟΔΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	(Β) ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΣΕ ΠΙΣΤΩΣΗ ΠΡΟΣ. ΛΟΓΑΡ. ΜΕ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΓΙΑ ΠΛΗΡΩΜΗ ΥΠΟΧΡ. ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ (ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ)	(Γ) ΠΛΗΡΩΜΕ Σ ΕΠΙΤΑΓΩΝ ΑΠΟ ΛΟΓ. ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ	(Δ) ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ ΑΕ	(Β+Γ-Δ) ΣΥΝΟΛΟ ΠΛΗΡΩΜΩΝ ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ	{Α-(Β+Γ-Δ)} ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΔΑΠΑΝΩΝ ΠΡΟΣ ΠΛΗΡΩΜΗ	ΑΝΑΛΗΨΕΙΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΑΠΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ
2013	1.030.590,22	347.106,24	149.731,40	0	496.837,64	533.752,58	333.448,14
2014	1.276.900,21	478.260,81	498.482,52	59.206,94	917.536,39	359.363,82	565.680,00
	2.307.490,43	825.367,05	648.213,92	59.206,94	1.414.374,03	893.116,40	899.128,14

Επειδή, σύμφωνα με τον Πίνακα Γ', οι πληρωμές εξόδων με βάση τα προσκομισθέντα στοιχεία ανέρχονται στο ποσό των 1.414.374,03€, ενώ το εναπομείναν υπόλοιπο δαπανών-εξόδων προς πληρωμή, αφού υπολογίστηκε και το λογιστικό υπόλοιπο του λογαριασμού προμηθευτών, ήταν 893.116,40€. Το ποσό αυτό πληρώθηκε από αναλήψεις που έγιναν από τους προσωπικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος 333.448,14€ για το έτος 2013 και 565.680,00€ για το έτος 2014, ήτοι συνολικού ύψους 899.128,14€.

ΠΙΝΑΚΑΣ Γ'

ΧΡΗΣΗ	ΕΞΟΔΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΛΗΡΩΜΩΝ ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΩΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΚ. ΝΕΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΔΑΠΑΝΩΝ ΠΡΟΣ ΠΛΗΡΩΜΗ	ΑΝΑΛΗΨΕΙΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΑΠΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ
2013	1.030.590,22	496.837,64	533.752,58	333.448,14
2014	1.276.900,21	917.536,39	359.363,82	565.680,00
	2.307.490,43	1.414.374,03	893.116,40	899.128,14

Επειδή από τις διατάξεις του **άρθρου 64 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

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

Επειδή, από τα στοιχεία του υπό κρίση φακέλου, προκύπτει ότι ο έλεγχος έχει ήδη αποδεχτεί ότι μέρος των εισπράξεων των τριών επιχειρήσεων στις οποίες συμμετείχε ο προσφεύγων, κατατίθεντο στους προσωπικούς λογαριασμούς και όχι στους εταιρικούς λογαριασμούς.

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι εν λόγω καταθέσεις αποτελούσαν ακαθάριστα έσοδα των τριών επιχειρήσεων τα οποία χρησιμοποιήθηκαν για την πληρωμή των εξόδων, δαπανών και υποχρεώσεων τους στα υπό κρίση έτη, ο έλεγχος έκρινε ότι θα μπορούσε να αποδεχτεί μόνο α) τα ποσά που μεταφέρθηκαν από τους προσωπικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος προς τους εταιρικούς, τα οποία, όπως έχει διαπιστωθεί, γίνονταν πάντα για την κάλυψη επιταγών και άλλων

υποχρεώσεων νομικών προσώπων και β) τα ποσά τα οποία μετεφέρθησαν από τους προσωπικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος στους λογαριασμούς των επιχειρήσεων των προμηθευτών για την εξόφληση υποχρεώσεων απέναντί τους. Ωστόσο, μόνο με τα ως άνω ποσά δεν θα ήταν δυνατή η εξόφληση του συνόλου των εξόδων των ως άνω εταιρειών για τα επίμαχα έτη και, συνεπώς, κρίνεται ότι δεν ελήφθη υπόψη η δυνατότητα του προσφεύγοντος για πληρωμή των εξόδων, δαπανών και υποχρεώσεων των εν λόγω εταιρειών είτε τοις μετρητοίς από χρήματα που είχε εις χείρας του είτε από τα κατατεθειμένα χρήματα στους εταιρικούς λογαριασμούς. Συνεπώς, ο έλεγχος αφενός δεν κατάφερε να αποδείξει ότι οι υπό κρίση καταθέσεις ήταν αγνώστου πηγής ή αιτίας προέλευσης και αφετέρου ότι τα ποσά αυτά δεν αναλώθηκαν για την εξόφληση των υποχρεώσεων των τριών επιχειρήσεων, στις οποίες ο προσφεύγων συμμετέχει.

Επειδή, επιπλέον, ο έλεγχος μετά την αντιπαραβολή των πρωτογενών καταθέσεων με τις προγενέστερες ημερήσιες εισπράξεις των τριών επιχειρήσεων προσδιόρισε και καταλόγισε τις εκάστοτε κατ' έτος διαφορές. Ωστόσο, ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τις αναλήψεις μετρητών στις οποίες είχε προβεί ο προσφεύγων προγενέστερα του χρόνου των επίμαχων πρωτογενών καταθέσεων, τα οποία ήταν δυνατόν να επανακατατεθούν και ήταν ικανά να καλύψουν τις διαφορές που κατά τον έλεγχο συνιστούν προσαύξηση περιουσίας.

Ως εκ τούτου, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι δεν τεκμηριώνεται πλήρως, επαρκώς και με συγκεκριμένα στοιχεία η φερόμενη ως προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/20-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και πιο συγκεκριμένα την ακύρωση:

α) της υπ' αριθ./19-12-2019 **Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και

β) της υπ' αριθ./19-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013)

ΑΝΑΛΥΣΗ	Ποσά Δήλωσης (1)	Ποσά Ελέγχου (2)	Ποσά βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (3)	Διαφορά (3) - (1)
Φορολογητέο εισόδημα (ατομικό και τέκνων)	3.065,11	253.485,32	3.065,11	0,00
Φορολογητέο εισόδημα (της συζύγου)	11.904,17		11.904,17	0,00
Φόρος (χρεωστικό ποσό)	300,74	79.135,05	300,74	0,00
Προκαταβολή φόρου	438,31	438,31	438,31	0,00
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων				0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				0,00
Πρόσθετος φόρος/ Πρόστιμο ανακρίβειας		80.805,39		0,00
Εισφορά αλληλεγγύης	140,56	10.701,64	140,56	0,00
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης	1.250,00	1.250,00	1.250,00	0,00
Σύνολο φόρων, τελών & εισφορών	2.127,89	172.330,39	2.127,89	0,00

Φορολογικό έτος 2014 (χρήση 2014)

ΑΝΑΛΥΣΗ	Ποσά Δήλωσης (1)	Ποσά Ελέγχου (2)	Ποσά βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (3)	Διαφορά (3) - (1)
Φορολογητέο εισόδημα (ατομικό και τέκνων)	15.204,66	211.503,71	15.204,66	0,00
Φορολογητέο εισόδημα (της συζύγου)	3.034,19	3.034,19	3.034,19	0,00
Φόρος (χρεωστικό ποσό)	1.076,69	62.763,26	1.076,69	0,00
Προκαταβολή φόρου	833,26	833,26	833,26	
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων				0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				0,00
Πρόσθετος φόρος/ Πρόστιμο ανακρίβειας		30.843,29		0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	152,05	8.460,15	152,05	0,00
Τέλος επιτηδεύματος	1.250,00	1.250,00	1.250,00	
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης				0,00
Σύνολο φόρων, τελών & εισφορών	3.312,00	104.149,96	3.312,00	0,00

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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.