



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/12/2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Αριθμός απόφασης: 4557

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aaade.gr

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 ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **22/07/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου**ΧΑΛΚΙΔΙΚΗΣ**, κατά της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2016.

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **22/07/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία υπεβλήθη **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 108.526,14 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ύψους 54.263,07 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 29.290,15 €, ήτοι συνολικό ποσό **192.079,36 €**.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 14/06/2021 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ. /01-04-2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Ελέγχου:

- από τον έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών που συμμετέχει ο προσφεύγων ως δικαιούχος ή συνδικαιούχος και τηρούνται σε πιστωτικά ιδρύματα της χώρας και ο οποίος πραγματοποιήθηκε από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λοιπών Πληρωμών (ΣΜΤ/ΛΠ), διαπιστώθηκαν για τη χρήση 2016 συνολικά είκοσι μία (21) καταθέσεις/πιστώσεις συνολικού ύψους **281.730,97 €**, οι οποίες κρίθηκαν από τον έλεγχο «πρωτογενείς» και για τις οποίες δεν αιτιολογήθηκε η προέλευσή τους, με αποτέλεσμα να καταλογιστούν ως εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με το άρθρο 21, παρ. 4 του Ν. 4174/2013. Από τις εν λόγω «πρωτογενείς» καταθέσεις/πιστώσεις:
 - έξι (6) επιμέρους καταθέσεις/πιστώσεις, αφορούν εμβάσματα από λογαριασμό που ο προσφεύγων διατηρεί στη Γερμανία:

A/A	Χρημ. Ίδρυμα	Ημερομηνία	Ποσό (€)
1	ALPHA BANK	21/1/2016	49.000,00
15	ALPHA BANK	23/9/2016	49.000,00
1	EUROBANK	16/2/2016	15.000,00
15	EUROBANK	7/11/2016	49.000,00
16	EUROBANK	1/12/2016	20.000,00
1	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	16/2/2016	49.000,00
Σύνολο			231.000,00

- οι υπόλοιπες δεκαπέντε (15) επιμέρους καταθέσεις/πιστώσεις, είναι οι κάτωθι:

A/A	Χρημ. Ίδρυμα	Ημερομηνία	Ποσό (€)
2	ALPHA BANK	7/3/2016	405,00
5	ALPHA BANK	15/3/2016	4.052,81
6	ALPHA BANK	31/3/2016	4.052,93
7	ALPHA BANK	4/5/2016	7.844,26
9	ALPHA BANK	2/6/2016	8.105,74
10	ALPHA BANK	2/6/2016	346,79
12	ALPHA BANK	29/6/2016	7.844,26
13	ALPHA BANK	22/7/2016	200,00
10	EUROBANK	19/8/2016	200,00
11	EUROBANK	24/8/2016	138,18
1	ΕΘΝΙΚΗ	16/2/2016	12.000,00
2	ΕΘΝΙΚΗ	24/8/2016	70,00
11	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	15/12/2016	5.000,00
14	ALPHA BANK	11/8/2016	215,00
13	EUROBANK	27/9/2016	256,00
Σύνολο			50.730,97

- από τον έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών που συμμετέχει ο προσφεύγων ως δικαιούχος ή συνδικαιούχος και τηρούνται σε πιστωτικά ιδρύματα της χώρας και ο οποίος πραγματοποιήθηκε από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λοιπών Πληρωμών (ΣΜΤΛΛΠ), διαπιστώθηκε μία (1) κατάθεση/πίστωση με ημερομηνία 09/06/2016 που αφορά σε έμβασμα από την εταιρεία με Α.Φ.Μ., ύψους 27.140,00 €. Για την εν λόγω πίστωση, προσκομίστηκε στον έλεγχο βεβαίωση εισπραξης κερδών από την εν λόγω εταιρεία για το φορολογικό έτος 2014, από όπου προκύπτει ότι ο προσφεύγων εισέπραξε κέρδη ύψους 24.101,96 € από τη συμμετοχή του σε αυτήν. Σύμφωνα με την Έκθεση Ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για το φορολογικό έτος 2014, ο προσφεύγων είχε εισπράξει, και ως εκ τούτου είχε δικαιολογηθεί από τον έλεγχο, πίστωση ύψους 16.697,00 €. Επομένως, ο έλεγχος έκανε δεκτό τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος μέχρι το ποσό που αντιστοιχεί στην προσκομισθείσα βεβαίωση κερδών, αφαιρώντας το ποσό που ήδη έχει εισπραχθεί, ήτοι 7.404,96 € (= 24.101,96 - 16.697,00). Για το υπόλοιπο ποσό των **19.735,04 €** (= 27.140,00 - 7.404,96), ο έλεγχος έκρινε ότι αφορά αμοιβή που έλαβε για υπηρεσίες που παρείχε στην εταιρεία, με αποτέλεσμα να καταλογιστεί ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με το άρθρο 12, παρ. 2 (δ') του Ν. 4174/2013.
- ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων, του οποίου η επαγγελματική δραστηριότητα αφορά σε ενοικίαση δωματίων ξενοδοχείου, δεν εξέδωσε το προσήκον φορολογικό στοιχείο για δύο (2) περιπτώσεις πελατών που διανυκτέρευσαν, με αποτέλεσμα να πληρείται η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 προκειμένου για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Ο έλεγχος προσδιόρισε τα μη δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα, με τη μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, στο ποσό των 25.677,87 €. Παράλληλα, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση δαπανών συνολικού ποσού 8.879,54 € (αξίας εκάστης άνω των 500€), δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκε αποδεικτικό πληρωμής με τραπεζικό μέσο. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος καταλόγισε εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα συνολικού ποσού **34.557,41 €** (= 25.667,87 + 8.879,54).
- ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων δεν είχε δηλώσει ποσά τόκων από τραπεζικές καταθέσεις αλλοδαπής συνολικού ύψους **155,48 €**, ποσό το οποίο και καταλογίστηκε ως εισόδημα από κεφάλαιο (τόκους), σύμφωνα με το άρθρο 37 του Ν. 4172/2013.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Αναφορικά με τις έξι (6) επιμέρους καταθέσεις/πιστώσεις που αφορούν εμβάσματα από τη Γερμανία, αυτές δικαιολογούνται πλήρως, δεδομένου ότι αποτελούν επανεισαγωγή στην Ελλάδα χρημάτων που είχαν εξαχθεί κατά το παρελθόν.

2ος λόγος: Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου αναφορικά με το ποσό των 19.735,04 € που κρίθηκε εισόδημα από μισθωτή εργασία.

3ος λόγος: Η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, προκειμένου για τον προσδιορισμό του μη δηλωθέντος εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, στερείται νομικού ερείσματος.

4ος λόγος: Παράνομος και εσφαλμένος ο καταλογισμός ως εισοδήματος από προσαύξηση περιουσίας «μικροποσών» σύμφωνα με την ΣτΕ 884/2016.

5ος λόγος: Αναφορικά με το ποσό των 8.879,54 € των δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο, η κρίση του ελέγχου τυγχάνει εσφαλμένη, δεδομένου ότι πρόκειται για αγορές

παγίων και συνεπώς, κατά το κρινόμενο έτος 2016, εκπέστηκε το νόμιμο ποσοστό των αποσβέσεων και όχι το σύνολο των δαπανών.

Ως προς τον 1ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21, παρ. 4 του Ν. 4172/2013 «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 σύμφωνα με το άρθρο 39 του Ν. 4174/2013 «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/2017 «Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση 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 ο έλεγχος καταλόγισε στον προσφεύγοντα ως εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας το άθροισμα έξι (6) εμβασμάτων από τη Γερμανία ποσού 231.000,00 €.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το εν λόγω ποσό δικαιολογείται πλήρως, δεδομένου ότι πρόκειται για επανεισαγωγή στην Ελλάδα χρημάτων που είχαν εξαχθεί στη Γερμανία από τον ίδιο κατά τη διάρκεια της ελληνικής οικονομικής κρίσης (έτη 2010 και 2011) και είχαν κατατεθεί συγκεκριμένα στον τραπεζικό λογαριασμό με IBAN DE *...7982.

Επειδή ο έλεγχος απέστειλε το υπ' αριθμόν /19-10-2020 Αίτημα Ανταλλαγής Πληροφοριών προς τις αρμόδιες φορολογικές αρχές της Γερμανίας μέσω της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων-Τμήμα Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας της ΑΑΔΕ.

Επειδή οι γερμανικές φορολογικές αρχές ανταποκρίθηκαν στο ανωτέρω και απέστειλαν αντίγραφο της ανάλυσης κινήσεων του λογαριασμού του προσφεύγοντος με IBAN DE *...7982,

το οποίο η Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων της ΑΑΔΕ απέστειλε στον έλεγχο με το υπ' αριθμόν ΔΟΣ Γ' ΕΞ 2021 ΕΜΠ/19-08-2021 έγγραφό της και το οποίο ο έλεγχος με τη σειρά του προώθησε στην Υπηρεσία μας μέσω του υπ' αριθμόν /11-11-2021 εγγράφου του (ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/22-11-2021), μαζί με τις αιτιολογημένες απόψεις του.

Επειδή από την επεξεργασία των κινήσεων του ανωτέρω γερμανικού τραπεζικού λογαριασμού, ο οποίος τροφοδότησε τους ελληνικούς τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, προκύπτουν τα εξής:

- αναφορικά με την πίστωση υπ' αριθμόν **A/A 1- ALPHA BANK-21/1/2016-49.000,00 €**, προκύπτει ισόποση μεταφορά με ημερομηνία 20/01/2016 από έτερο γερμανικό τραπεζικό λογαριασμό και συγκεκριμένα λογαριασμό με IBAN DE *...8611. Δηλαδή αποδεικνύεται μη αληθής ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το σχετικό ποσό είχε πιστωθεί στον λογαριασμό με IBAN DE *...7982 μέσω εμβάσματος από ελληνική τράπεζα κατά τα έτη 2010 και 2011. Συνεπώς, δεν αποδεικνύεται ότι ο χρόνος κατά τον οποίο προσαυξήθηκε η περιουσία του προσφεύγοντος με το εν λόγω ποσό είναι διαφορετικός από το φορολογικό έτος 2016 και, ελλείψει λοιπών στοιχείων, τεκμαίρεται ότι κρίσιμος χρόνος είναι ο χρόνος του εμβάσματος.
- αναφορικά με την πίστωση υπ' αριθμόν **A/A 15- ALPHA BANK-23/9/2016-49.000,00 €**, προκύπτει μεταφορά 59.000,00 € με ημερομηνία 22/09/2016 από έτερο γερμανικό τραπεζικό λογαριασμό και συγκεκριμένα λογαριασμό με IBAN DE *...1390. Δηλαδή αποδεικνύεται μη αληθής ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το σχετικό ποσό είχε πιστωθεί στον λογαριασμό με IBAN DE *...7982 μέσω εμβάσματος από ελληνική τράπεζα κατά τα έτη 2010 και 2011. Συνεπώς, δεν αποδεικνύεται ότι ο χρόνος κατά τον οποίο προσαυξήθηκε η περιουσία του προσφεύγοντος με το εν λόγω ποσό είναι διαφορετικός από το φορολογικό έτος 2016 και, ελλείψει λοιπών στοιχείων, τεκμαίρεται ότι κρίσιμος χρόνος είναι ο χρόνος του εμβάσματος.
- αναφορικά με τις πιστώσεις υπ' αριθμόν **A/A 1- EUROBANK -16/2/2016-15.000,00 €** και **A/A 1- ΠΕΙΡΑΙΩΣ -16/2/2016-49.000,00 €**, προκύπτει εισερχόμενη πληρωμή 76.000,00 € με ημερομηνία 15/02/2016 χωρίς να προκύπτουν λοιπά στοιχεία για την προέλευση των χρημάτων. Δηλαδή αποδεικνύεται μη αληθής ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τα σχετικά ποσά είχαν πιστωθεί στον λογαριασμό με IBAN DE *...7982 μέσω εμβάσματος από ελληνική τράπεζα κατά τα έτη 2010 και 2011. Συνεπώς, δεν αποδεικνύεται ότι ο χρόνος κατά τον οποίο προσαυξήθηκε η περιουσία του προσφεύγοντος με τα εν λόγω ποσά είναι διαφορετικός από το φορολογικό έτος 2016 και, ελλείψει λοιπών στοιχείων, τεκμαίρεται ότι κρίσιμος χρόνος είναι ο χρόνος του εμβάσματος.
- αναφορικά με την πίστωση υπ' αριθμόν **A/A 15- EUROBANK -7/11/2016-49.000,00 €**, προκύπτει ισόποση εισροή, η οποία αποτυπώνεται στην ακριβώς ανωτέρω γραμμή της ανάλυσης κίνησης. Ωστόσο, οι πληροφορίες που αφορούν την εν λόγω συναλλαγή είναι υπογραμμισμένες με μαύρο χρώμα από τις γερμανικές αρχές. Συνεπώς, δεν αποδεικνύεται ότι ο χρόνος κατά τον οποίο προσαυξήθηκε η περιουσία του προσφεύγοντος με το εν λόγω ποσό είναι διαφορετικός από το φορολογικό έτος 2016 και, ελλείψει λοιπών στοιχείων, τεκμαίρεται ότι κρίσιμος χρόνος είναι ο χρόνος του εμβάσματος.
- αναφορικά με την πίστωση υπ' αριθμόν **A/A 16- EUROBANK -1/12/2016-20.000,00 €**, προκύπτει εισροή 30.000,00 €, η οποία αποτυπώνεται στην ακριβώς ανωτέρω γραμμή της ανάλυσης κίνησης. Ωστόσο, οι πληροφορίες που αφορούν την εν λόγω συναλλαγή

είναι υπογραμμισμένες με μαύρο χρώμα από τις γερμανικές αρχές. Συνεπώς, δεν αποδεικνύεται ότι ο χρόνος κατά τον οποίο προσauξήθηκε η περιουσία του προσφεύγοντος με το εν λόγω ποσό είναι διαφορετικός από το φορολογικό έτος 2016 και, ελλείψει λοιπών στοιχείων, τεκμαίρεται ότι κρίσιμος χρόνος είναι ο χρόνος του εμβάσματος.

Επειδή συνεπώς, κρίνεται ότι η περιουσία του προσφεύγοντος προσauξήθηκε με τις έξι (6) συγκεκριμένες επίμαχες πιστώσεις στις ελληνικές τράπεζες κατά το κρινόμενο έτος 2016.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή ο έλεγχος καταλόγισε στον προσφεύγοντα το ποσό των **19.735,04 €** που προέρχεται από την εταιρεία με Α.Φ.Μ., της οποίας τυγχάνει μέλος, ως εισόδημα από μισθωτή εργασία.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 12 του Ν. 4172/2013:

«1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:

...

δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,

...».

Επειδή ο ίδιος ο προσφεύγων αποδέχεται τελικά τον εν λόγω καταλογισμό, όπως προκύπτει από την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή (σελ. 53) όπου αναφέρει ότι «θεωρεί νόμιμη και δίκαια τη θέση του ελέγχου, συνεπώς θεωρεί ότι το συγκεκριμένο ποσό, πρέπει να φορολογηθεί κατά το φορολογικό έτος 2016 με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 15 του Ν. 4172/2013 περί Κ.Φ.Ε.».

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή ο έλεγχος προέβη σε προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων του προσφεύγοντος μέσω της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, δεδομένου ότι διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων, του οποίου η επαγγελματική δραστηριότητα αφορά σε ενοικίαση δωματίων ξενοδοχείου, δεν εξέδωσε το προσήκον φορολογικό στοιχείο για δύο (2) περιπτώσεις πελατών που διανυκτέρευσαν.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο ανωτέρω προσδιορισμός εκ μέρους του ελέγχου στερείται νομικού ερείσματος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013:

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα».

Επειδή σύμφωνα με την Α. 1008/2020:

«...»

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά.[...]

...».

Επειδή σύμφωνα με την Ε. 2015/2020:

«...»

Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση **φορολογικών στοιχείων**, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

...

Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν 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.

...

Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

...».

Επειδή από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η μη έκδοση των προβλεπόμενων φορολογικών στοιχείων εκ μέρους του προσφεύγοντος σε δύο (2) περιπτώσεις.

Επειδή παράλληλα, προέκυψε εισόδημα του προσφεύγοντος από προσαύξηση περιουσίας εντός του κρινόμενου φορολογικού έτους.

Επειδή συνεπώς, προκύπτει ότι πληρείται τόσο η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 όσο και αυτή της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 προκειμένου για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Επειδή η μεθοδολογία που ακολούθησε ο έλεγχος, όπως αυτή αποτυπώνεται στην οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 31-42) κρίνεται βάσιμη, αποδεκτή και πλήρως αιτιολογημένη.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 4ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι μη ορθώς ο έλεγχος του καταλόγισε ως εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας ποσά πιστώσεων/καταθέσεων που δεν είναι «μεγάλα».

Επειδή όπως έχει κριθεί από το **ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επ'απαμειβίσεως**, 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 ύπαρξης 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, αναγκαιών, 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, και 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 σύμφωνα με παλαιότερη θέση της Υπηρεσίας μας επί αντίστοιχης υπόθεσης (ΔΕΔ 1928/2018), δεν αποτελεί «μεγάλο ποσό» το όριο των 1.000,00 € αν πρόκειται για καταθέσεις σε ατομικό λογαριασμό, εφαρμοζόμενο όμως και επί του υπολοίπου της κατάθεσης που απομένει μετά την μερική αιτιολόγησή της, ενώ αν πρόκειται για κοινό λογαριασμό με τρεις συνδικαιούχους, δεν αποτελεί «μεγάλο ποσό» το ποσό των 3.000,00 €.

Επειδή η ΣΤΕ 884/16 καλύπτει **μόνο** περιπτώσεις που χρήματα που κατέχονται ανά χείρας σε μορφή μετρητών κατατίθενται σε τραπεζικό λογαριασμό, και όχι λοιπές περιπτώσεις εμβασμάτων.

Επειδή εν προκειμένω, από τις ανωτέρω καταθέσεις/πιστώσεις που δεν αιτιολογήθηκαν, μόνο η Α/Α 13-22/07/2016 (200,00 €) αφορά σε κατάθεση μετρητών, όπως προκύπτει και από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ 54-55).

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται **μερικώς αποδεκτός** και το ποσό που καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας, **μειώνεται κατά το ποσό των 200,00 €**.

Ως προς τον 5ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση δαπανών συνολικού ποσού **8.879,54 €** (αξίας εκάστης άνω των 500€), δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκε αποδεικτικό πληρωμής με τραπεζικό μέσο.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρόκειται για αγορές παγίων και συνεπώς, κατά το κρινόμενο έτος 2016, εκπέστηκε το νόμιμο ποσοστό των αποσβέσεων και όχι το σύνολο των δαπανών, με αποτέλεσμα το ορθό ποσό προς αναμόρφωση να ανέρχεται σε 364,94 €.

Επειδή όπως προκύπτει από την Έκθεση Απόψεων του ελέγχου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς την Υπηρεσία μας, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη το ανωτέρω, εισηγείται την αποδοχή του εν λόγω ισχυρισμού του προσφεύγοντος.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός και το ποσό που δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση περιορίζεται σε **364,94 €** και το καταλογιζόμενο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα διαμορφώνεται ως εξής:

	Ποσά (€)
Διαφορά ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου	25.677,87
Πλέον: λογιστικές διαφορές	364,94
Καταλογιζόμενο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	26.042,81

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **22/07/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

Εισόδημα	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Μερίσματα-Τόκοι-Δικαιώματα	12,51 €	167,99 €	167,99 €	155,48 €
Μισθωτή εργασία	- €	19.735,04 €	19.735,04 €	19.735,04 €
Ακίνητη περιουσία	5.200,05 €	5.200,05 €	5.200,05 €	- €
Επιχειρηματική δραστηριότητα		34.557,41 €	26.042,81 €	26.042,81 €
Προσαύξηση περιουσίας (άρθ. 21, παρ. 4 ΚΦΕ)	- €	281.730,97 €	281.530,97 €	281.530,97 €
Σύνολο	5.212,56 €	341.391,46 €	332.676,86 €	327.464,30 €
Φόρος που αναλογεί				
Μερίσματα-Τόκοι-Δικαιώματα	1,88 €	25,20 €	25,20 €	23,32 €
Μισθωτή εργασία & επιχειρηματική δραστηριότητα	- €	15.531,60 €	11.700,03 €	11.700,03 €
Ακίνητη περιουσία	780,01 €	780,01 €	780,01 €	- €
Προσαύξηση περιουσίας (άρθ. 21, παρ. 4 ΚΦΕ)		92.971,22 €	92.905,22 €	92.905,22 €
Σύνολο	781,88 €	109.308,03 €	105.410,46 €	104.628,57 €
Φόρος που παρακρατήθηκε	1,88 €	1,88 €	1,88 €	- €
Υπόλοιπο φόρου	780,00 €	109.306,15 €	105.408,58 €	104.628,57 €

Πρόστιμο Άρθρου 58 ΚΦΔ (50%)		54.263,07 €	52.314,29 €	52.314,29 €
Εισφορά αλληλεγγύης	- €	29.290,15 €	28.418,69 €	28.418,69 €
Τέλος επιτηδεύματος	1.250,00 €	1.250,00 €	1.250,00 €	- €
Συνολικό ποσό για καταβολή	2.030,00 €	194.109,37 €	187.391,55 €	185.361,55 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		192.079,36 €	185.361,55 €	

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.