



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 17 / 03 / 2022

Αριθμός Απόφασης **834**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604561
e-mail : ded.ath@aade.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 τροποποιήθηκε και ισχύει,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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 Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από **19/11/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου - (.....), κατά της υπ' αριθ./**2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** φορολογικού έτους **2015** και της υπ' αριθ./**2021** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Χανίων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Χανίων, καθώς και τις από **18/10/2021** εκθέσεις μερικού ελέγχου 1) Φορολογίας **Εισοδήματος** και 2) **ΚΦΔ**, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **19/11/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **22/10/2021**, μετά δε

τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με τις προσβαλλόμενες πράξεις, καταλογίστηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Πράξη	Φορολ. έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρθ. 58 & 54 ΚΦΔ	Εισφορά Αλληλεγγύης	Συνολικό ποσό που βεβαιώθηκε
1	 - 18/10/21	Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος	2015	2.199,99€	2.637,58€	1.318,79€		3.956,37€
2	 - 18/10/21	Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013	2021			100,00€		100,00€
Σύνολα				2.199,99€	2.637,58€	1.418,79€	0,00€	4.056,37€

Οι ως άνω διαφορές φόρων, προέκυψαν μετά από έλεγχο Φορολογίας Εισοδήματος που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη **2015 - 2018**, δυνάμει της υπ' αριθ./**2021** εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Χανίων.

Από την ελεγκτική αρχή, πραγματοποιήθηκε επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους ο προσφεύγων ήταν δικαιούχος ή συνδικαιούχος, οι οποίες ελήφθησαν μέσω του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λοιπών χρηματοοικονομικών Προϊόντων (Σ.Μ.Τ.Λ&Λ.Π), και προέκυψαν πιστώσεις μετρητών, μεταφορές χρηματικών ποσών, ονομαστικές πιστώσεις κλπ, οι οποίες, σε όσες περιπτώσεις δεν συσχετίζονταν με χρεώσεις των τραπεζικών της λογαριασμών και δεν προέκυπτε η αιτία τους, χαρακτηρίστηκαν από την ελέγχουσα φορολογική Αρχή ως **πρωτογενείς πιστώσεις**, δεδομένου δε ότι ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε ούτε στο αίτημα του άρθρου 14 του ΚΦΔ που συνέταξε ο έλεγχος, ούτε επί του σημειώματος διαπιστώσεων και των προσωρινών πράξεων, η ελεγκτική αρχή κατέληξε στο πόρισμά της που περιλαμβάνεται στην έκθεση ελέγχου, σύμφωνα με το οποίο διαπιστώθηκε για τον προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος **2015** **προσαύξηση περιουσίας άρθρου 21§4** του Κ.Φ.Ε ύψους **2.199,99€**, ενώ ο έλεγχος συνεχίζεται για τα επόμενα τα φορολογικά έτη **2016 - 2018**.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση ή την μεταρρύθμιση** των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας ότι από την ελεγκτική αρχή έγινε εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 29§4 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε) και της ΠΟΛ. 1175/2017 και ειδικότερα ότι οι πρωτογενείς πιστώσεις που του καταλογίστηκαν προέρχονται από την εταιρεία στην οποία συμμετέχει μαζί με τα αδέλφια του ως μέτοχος.

Περαιτέρω ο προσφεύγων υπέβαλε στην υπηρεσία μας το υπ' αριθ. **ΔΕΔΕΙ2022ΕΜΠ/ 11-03-2022 Υπόμνημα**, προβάλλει ότι:

- 1) Οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται από άλλο υπάλληλο απ' αυτόν που ανατέθηκε ο έλεγχος και περιλαμβάνεται στην εντολή ελέγχου και ειδικότερα την έκθεση ελέγχου έχει υπογράψει (στη θέση ελέγχθηκε ο επόπτης α/α) ο αντί της η οποία περιλαμβανόταν στην εντολή ελέγχου,
- 2) Η ελεγκτική αρχή του ζήτησε με το αίτημα παροχής πληροφοριών, γνωστές σ' αυτήν πληροφορίες, αφού ταυτόχρονα διενήργησε και έλεγχο στα βιβλία και τα στοιχεία της εταιρείας «.....», από το περιεχόμενο των οποίων, αποδεικνύεται η προέλευση των χρηματικών πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς,
- 3) Ουδέν πραγματικό δικαίωμα είχε επί του ελεγχόμενου τραπεζικού λογαριασμού και η συμμετοχή του σε αυτό είχε τυπικό χαρακτήρα,
- 4) Οι πιστώσεις που καταλογίστηκαν, υπάγονται στην έννοια του μικροποσού (Απόφαση ΔΕΔ 1213/2021),
- 5) Εφόσον το τελικό εισόδημα που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο ανέρχεται στο ποσό των 9.589,62€ το οποίο συμπίπτει με βάση τα δεδομένα που συμπεριέλαβε στην δήλωσή του, ουδεμία διαφορά φόρου δύναται να τεκμηριωθεί με το ίδιο αυτό εισόδημα. Περαιτέρω, από

καμία διάταξη νόμου δεν συνάγεται ότι εφόσον διαπιστώνεται εισόδημα, σε κάποιο έτος, προερχόμενο από εφαρμογή του άρθρου 21§4 ΚΦΕ, αλλά σε ύψος μικρότερο του εισοδήματος που προσδιορίστηκε με βάση τα τεκμήρια, αυτό έχει σαν συνέπεια να τροποποιείται η φορολογική κλίμακα και να φορολογείται ολόκληρο το τεκμαρτό εισόδημα σαν να είχε επιχειρηματική προέλευση παρότι δεν είχε τέτοια και ήταν στην απόλυτη πλειονότητά του τεκμαρτό.

Επειδή στον προσφεύγοντα καταλογίστηκε ως εισόδημα άρθρου 21§4 ν. 4172/2013, για το φορολογικό έτος 2015, συνολικό ποσό ύψους **2.199,99€**, που προέρχεται από τις κατωτέρω πιστώσεις:

Τράπεζα	Λογ/μός	Είδος Λογαριασμού	Περιγραφή Συναλλαγής	Ημερ/νία κατάθεσης	Ποσό Πίστωσης	Συνδικαιούχοι	Ποσό που αναλογεί
.....		Καταθετικός	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	16/3/2015	3.100,00€	3	1.033,33€
.....		Καταθετικός	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΤΑΞΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ	17/6/2015	3.500,00€	3	1.166,66€
Σύνολο Πιστώσεων 2015					6.600,00€		2.199,99€

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013 (Α' 167), 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», με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 4174/2013 (Α' 170), 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, με την ΠΟΛ. 1175/16-11-2017 εγκύκλιο διαταγή του Διοικητή της ΑΑΔΕ, διευκρινίστηκαν μεταξύ άλλων τα ακόλουθα: «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. ... 5) Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρξει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων: ... 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 άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (**ΣΤΕ 884/2016 σκέψη 7**),

Επειδή, στην έκθεση απόψεων της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής, η οποία παρελήφθη από την υπηρεσία μας μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή (**ID:...../2021**), αναφέρονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα: «... η εταιρεία «.....» ήδη ελέγχθηκε, δυνάμει της αρ./2021 εντολής elenxis, από τον ίδιο ελεγκτή της Υπηρεσίας μας και το ίδιο χρονικό διάστημα (φορολ. έτος 2015) και δεν διαπιστώθηκε από τον έλεγχο η τήρηση (εκ μέρους της Ανώνυμης εταιρείας) λογαριασμού αναλυτικού καθολικού (καρτέλα λογαριασμού) στο οποίο να «εμφανίζονται» με την μορφή χρέωσης ή πίστωσης τα ποσά που αόριστα επικαλείται ο ελεγχόμενος. Εξάλλου το ελεγχόμενο φυσικό πρόσωπο ΔΕΝ προσκόμισε ούτε όταν κλήθηκε γραπτώς με την πρόσκληση του άρθρου 14 Κ.Φ.Δ, ούτε με το Σημείωμα Διαπιστώσεων, ούτε τώρα με την ενδικοφανή προσφυγή κανένα απολύτως αποδεικτικό στοιχείο (όπως σύμβαση, λογιστική εγγραφή, απόδειξη τραπέζης, απόδειξη είσπραξης / πληρωμής) από την οποία να θεμελιώνονται οι ισχυρισμοί του»,

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επιφυλάχθηκε της υποβολής πρόσθετων στοιχείων στην υπηρεσία μας, λόγω της αντικειμενικής αδυναμίας του να εξεύρει τα σχετικά δικαιολογητικά από την τράπεζα, αφού έχει παρέλθει μεγάλο χρονικό διάστημα από το ελεγχόμενο έτος σε συνδυασμό με το σύντομο χρονικό διάστημα για την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, με την υπ' αριθ. **ΔΕΔΕΞ2022ΕΜΠ/25-02-2022 κλήση προς ακρόαση** μέσω υποβολής έγγραφων απόψεων, τον καλέσαμε να μας προσκομίσει τυχόν νέα στοιχεία, σχετικά με την αιτιολόγηση των πιστώσεων, και ειδικότερα προκειμένου να εκτιμηθεί αν οι πρωτογενείς πιστώσεις προέρχονται από την εταιρεία «.....», ζητήσαμε την **προσκόμιση αντιγράφου κίνησης τραπεζικών των λογαριασμών της εταιρείας, από τους οποίους να προκύπτει ότι τα επίμαχα ποσά των πρωτογενών πιστώσεων, μεταφέρθηκαν απ' αυτούς**, καθώς και οποιοδήποτε επιπλέον νέο στοιχείο σχετικά με τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμούς. Η κλήση απεστάλη μέσω ΕΛΤΑ (**RE GR**) στις **28/02/2022**, επί της οποίας, αν και παρήλθε η τεθείσα προθεσμία των πέντε ημερολογιακών ημερών, ουδεμία απάντηση έχει ληφθεί μέχρι σήμερα. Περαιτέρω, όμοια κλήση εστάλη και στους λοιπούς συνδικαιούχους του λογαριασμού, αλλά ούτε και απ' αυτούς παρελήφθη οποιαδήποτε απάντηση.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι οι επίμαχες πιστώσεις προέρχονται από εταιρεία στην οποία συμμετέχει καθώς και ότι ο ίδιος ήταν ο δικαιούχος των χρημάτων των ελεγχόμενων λογαριασμών και κακώς οι πιστώσεις αυτών επιμερίστηκαν στους συνδικαιούχους, πρέπει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ να **απορριφθούν**

ως αναπόδεικτοι, αφού δεν προσκομίστηκε οποιοδήποτε στοιχείο που να τεκμηριώνει τους ισχυρισμούς του.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων προβάλλει ότι εφόσον το τελικό εισόδημα που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο ανέρχεται στο ποσό των 9.589,62€ το οποίο συμπίπτει με βάση τα δεδομένα που συμπεριέλαβε στην δήλωσή του, ουδεμία διαφορά φόρου δύναται να τεκμηριωθεί για το ίδιο αυτό εισόδημα. Περαιτέρω, από καμία διάταξη νόμου δεν συνάγεται ότι εφόσον διαπιστώνεται εισόδημα, σε κάποιο έτος, προερχόμενο από εφαρμογή του άρθρου 21§4 ΚΦΕ, αλλά σε ύψος μικρότερο του εισοδήματος που προσδιορίστηκε με βάση τα τεκμήρια, αυτό έχει σαν συνέπεια να τροποποιείται η φορολογική κλίμακα και να φορολογείται ολόκληρο το τεκμαρτό εισόδημα σαν να είχε επιχειρηματική προέλευση παρότι δεν είχε τέτοια και ήταν στην απόλυτη πλειονότητά του τεκμαρτό,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 34§1 του ν. 4172/2013 – ΚΦΕ (Α' 167), ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: «Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται: α) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 15 εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή δεν υπάρχει εισόδημα από καμία κατηγορία ή έχει εισόδημα μόνο από κεφάλαιο ή / και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου και το τεκμαρτό του εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των εννιά χιλιάδων πεντακοσίων (9.500) ευρώ ή β) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις»,

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, μόνο όταν το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του φορολογουμένου προέρχεται από εισόδημα από μισθωτή εργασία ή όταν δεν υπάρχει εισόδημα από καμία κατηγορία, ενώ η εν λόγω διαφορά φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα κατ' άρθρο 29§1 του ίδιου κώδικα εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προέρχεται από μισθωτή εργασία και συντάξεις,

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση ο προσφεύγων κατά την υποβολή της φορολογικής του δήλωσης, δήλωσε **μηδενικό πραγματικό εισόδημα** και για το λόγο αυτό φορολογήθηκε και για τη διαφορά μεταξύ πραγματικού και τεκμαρτού εισοδήματος (δηλαδή για το σύνολο του τεκμαρτού του εισοδήματος) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΦΕ. Δεδομένου όμως ότι από τον έλεγχο προέκυψε η ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 21§4 του ΚΦΕ, το ποσό του εισοδήματος αυτού φορολογείται με τις διατάξεις του άρθρου 29§4 (33%) και η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και του πραγματικού εισοδήματος φορολογείται με τις διατάξεις του άρθρου 29§1 ήτοι: $(2.199,99\text{€} \times 33\%) + [(9.589,62\text{€} - 2.199,99\text{€}) \times 26\%]$. Ως εκ τούτου ορθώς υπολογίστηκε φόρος στην πρώτη προσβαλλόμενη πράξη και οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος **απορρίπτονται ως αβάσιμοι**.

Επειδή περαιτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι πολλές από τις καταθέσεις της ως άνω εταιρείας στους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς έγιναν με σκοπό ο κάθε δικαιούχος να μπορεί να αναλάβει το ελάχιστο επιτρεπόμενο ποσό ανάληψης που ίσχυε (λόγω των capital controls) προκειμένου να πληρωθούν υποχρεώσεις τις εταιρείας, **απορρίπτεται**, καθόσον δεν αποδείχθηκε ότι οι ελεγχόμενες πιστώσεις προέρχονται από την εταιρεία αλλά και από το γεγονός ότι ήταν δυνατή τότε (λόγω των capital controls) η πληρωμή των προμηθευτών από την εταιρεία με τη χρήση τραπεζικού μέσου.

Επειδή τέλος, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται από άλλο υπάλληλο απ' αυτόν που ανατέθηκε ο έλεγχος και περιλαμβάνεται στην εντολή ελέγχου,

Επειδή κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας η αρμόδια ελεγκτική αρχή μας απέστειλε το υπ' αριθ. ΔΕΔΕΙ2022ΕΜΠ/17-03-2022 έγγραφο, με το οποίο μας γνωρίζει ότι η επόπτρια απουσιάζει από την υπηρεσία λόγω μακροχρόνιας σοβαρής ασθένειας και με βάση την υπ' αριθ. /2020 Ημερήσια Διαταγή της Διευθύντριας της ίδιας

υπηρεσίας, την οποία μας απέστειλε συνημμένη, τοποθετήθηκε ως αναπληρωτής προϊστάμενος της Α' εποπτείας ο υπάλληλος Επίσης μας διευκρινίζει ότι για τεχνικούς λόγους, η εντολή ελέγχου που εκδίδεται από το ελεγχτικό δεν έχει δυνατότητα αναγραφής του αναπληρωτή επόπτη ελέγχου.

Επειδή από τον προσφεύγοντα δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός σχετικά με τη δεύτερη προσβαλλόμενη πράξη (πρόστιμο άρθρου 54 του ΚΦΔ),

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από **18/10/2021** εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και ΚΦΔ, της ΔΟΥ Χανίων, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από **19/11/2021** και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, κατοίκου - (.....) και την επικύρωση της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2015** και της υπ' αριθ./2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Χανίων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Πράξη	Φορολ. έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρθ. 58 & 54 ΚΦΔ	Εισφορά Αλληλεγγύης	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
1	 - 18/10/21	Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος	2015	2.199,99€	2.637,58€	1.318,79€		3.956,37€
2	 - 18/10/21	Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013	2021			100,00€		100,00€
Σύνολα				2.199,99€	2.637,58€	1.418,79€	0,00€	4.056,37€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σημείωση: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.