



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/03/2022

Αριθμός απόφασης: 736

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

Fax : 2131604567

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 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 1064/28.04.2017 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), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

2. Την αριθμ. 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».

3. Την από 17/11/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου Αττικής, επί της οδού, κατά : α) της υπ' αριθμ. /11-10-2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 και β) της υπ' αριθμ. /11-10-2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής

Προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως άνω πράξεις καθώς και την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 17/11/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /11-10-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 67.738,19 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 33.869,10 ευρώ, πλέον τέλη χαρτοσήμου ποσού 1.107,00 ευρώ και πρόσθετου φόρου ανακρίβειας τελών χαρτοσήμου ποσού 276,76 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 12.601,47 €, ήτοι συνολικό ποσό **115.592,52 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. /11-10-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 96.827,32 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 48.413,66 ευρώ, πλέον τέλη χαρτοσήμου ποσού 1.765,80 ευρώ και πρόσθετου φόρου ανακρίβειας τελών χαρτοσήμου ποσού 441,46 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 21.420,81 €, ήτοι συνολικό ποσό **168.869,05 ευρώ**.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά τον μερικό έλεγχο ως προς τη φορολογία εισοδήματος που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01-31/12/2015 έως 01/01-31/12/2016 και σύμφωνα με την υπ' αριθμό /25-01-2021 εντολή Μερικού Ελέγχου Γραφείου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος στον προσφεύγοντα με αξιοποίηση των τραπεζικών δεδομένων του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών του Υπουργείου Οικονομικών.

Αφού ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα με αριθμ. πρωτ. /26-04-2021, /29-06-2021, /20-05-2021, /31-05-2021 και /11-06-2021 υπομνήματα που υπέβαλε ο προσφεύγων πριν την κοινοποίηση του υπ' αριθμ. /15-07-2021 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, και τα με αρ. πρωτ. /13-09-2021 και /13-09-2021 υπομνήματα που υπέβαλε μετά την κοινοποίηση σε αυτόν του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, προκειμένου να αιτιολογήσει τις τραπεζικές του κινήσεις, κατέληξε στις εξής διαπιστώσεις :

Α) ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΘΕΩΡΟΥΝΤΑΙ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 21§4 ΤΟΥ Ν. 4172/13			
Φορολογικό έτος	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ (ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ)	ΠΛΗΡΩΜΗ ΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΚΑΡΤΩΝ	ΣΥΝΟΛΟ
2015	87.554,88€	43.200,00€	130.754,88€
2016	61.035,65€	31.930,00€	92.965,65€

Β) ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ			
ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
2015	8.787,03€	63.670,84€	54.883,81€
2016	7.261,37€	98.343,37€	91.082,00€

Γ) ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ			
Φορολογικό έτος	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
2015	99.089,03€	128.301,53€	29.212,50€
2016	95.320,87€	158.710,38€	46.597,50€

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι:

- Εσφαλμένη, αόριστη και αναιτιολόγητη απόρριψη του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου – αποδεδειγμένη η αιτία – πηγή προέλευσης των εισοδημάτων.

Το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο αρκεί για να καλύψει και τις πληρωμές πιστωτικών καρτών συνολικού ύψους 43.200 ευρώ κατά το φορολογικό έτος 2015 και συνολικού ύψους 31.930 ευρώ κατά το φορολογικό έτος 2016 συνολικό ποσό 31.930 ευρώ.

- Εσφαλμένος καταλογισμός συγκεκριμένων πιστώσεων ως εισόδημα από μισθωτή υπηρεσία.

Το ποσό των 3.978,84 ευρώ που κατετέθη στο λογαριασμό του την 2015-11-05 αφορά σε αποζημίωση της εταιρείας «.....» ένεκα λανθασμένης παραγγελίας όπως αποδεικνύεται από την από 29-09-2015 προσκομιζόμενη και επικαλούμενη χορηγηθείσα βεβαίωση της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και το ποσό των 4.153,37 ευρώ που κατετέθη στο λογαριασμό του την 2016-01-07 αφορά σε επιστροφή ποσού ένεκα ακύρωσης παραγγελίας της εταιρείας «.....», όπως αποδεικνύεται από την από 2016-08-21 προσκομιζόμενη και επικαλούμενη χορηγηθείσα βεβαίωση της εταιρείας με την επωνυμία «.....». Επομένως τα δύο ως άνω ποσά δεν τον αφορούν, κατατέθηκαν δε στον λογαριασμό του εκ παραδρομής, ένεκα της «εταιρικής σχέσης» του με την (οπότε και οι ως άνω εταιρείες κατείχαν και τους αριθμούς των προσωπικών λογαριασμών του) και σε καμία περίπτωση δεν αφορούν μη δηλωθέν εισόδημα από εταιρεία (άρθρο 12 παρ.2δ ΚΦΕ).

- Αόριστος και πλημμελής ο τεκμαρτός προσδιορισμός πρόσθετου εισοδήματος από ακίνητη περιουσία - μη νόμιμος και ο αντίστοιχος καταλογισμός.

Αν και μεταξύ του ιδίου ως εκμισθωτή και των μισθωτριών εταιρειών είχε συμφωνηθεί ότι το μίσθωμα θα προκαταβάλλεται σε μηνιαία βάση, αυτό εν τοις πράγμασι κατέστη ανέφικτο, κυρίως λόγω των οικονομικών δυσχερειών που αντιμετώπιζαν και συνεχίζουν να αντιμετωπίζουν. Το γεγονός αυτό είχε ως αποτέλεσμα να συμφωνηθεί άτυπα μεταξύ

τους και να τηρείται επί των πλείστων ως πάγια τακτική μέχρι και σήμερα, η προκαταβολή μισθωμάτων όποτε υπάρχει η αντίστοιχη οικονομική δυνατότητα, όπως αποδεικνύεται άλλωστε και από την αιτιολογία συναλλαγής σε έκαστη πίστωση «*ENANTI ENOIKIΩΝ*». Με δεδομένο τα ως άνω λεχθέντα, είναι σαφές ότι η Φορολογική Διοίκηση κατέληξε εσφαλμένα, αυθαίρετα και αναϊτιολόγητα στην παραδοχή ότι αναφορικά με την μισθωτική σχέση με την «.....» το συνολικό ποσό των 56.900 ευρώ (ήτοι ποσό 28.450 ευρώ ανά χρήση) αφορά σε πρόσθετο εισόδημα από ακίνητη περιουσία, κρίνοντας ότι το συνολικό ποσό των 128.900 ευρώ κάλυπτε ενοίκια και των δύο ελεγχόμενων χρήσεων και όχι προκαταβολές ενοικίων και αναφορικά με την μισθωτική σχέση με την «.....» το συνολικό ποσό των 4.700,00 ευρώ (ήτοι ποσό 2.300,00 ευρώ ανά χρήση) αφορά σε πρόσθετο εισόδημα από ακίνητη περιουσία, κρίνοντας ότι το συνολικό ποσό των 7.000,00 ευρώ κάλυπτε ενοίκια και των δύο ελεγχόμενων χρήσεων και όχι προκαταβολές ενοικίων.

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, ορίζεται: «4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4174/2013, ορίζεται: «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 στην ΠΟΛ. 1095/29.4.2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» ορίζεται:

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

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα

διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

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

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«.....

Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

.....

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο...»

Επειδή στην ΠΟΛ 1175/16-11-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται:

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

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους

ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

.....

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.

.....

5.4.....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, σύμφωνα και με την δημοσιευθείσα στις 07-04-2016 απόφαση του ΣΤΕ 884/2016 Β' Τμήμα επταμ. : «(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 άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, 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, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος ..

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 ελεύθεριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου, ...».

Επειδή ο προσφεύγων, προκειμένου να αιτιολογήσει πιστώσεις για τις οποίες ο έλεγχος έκρινε ότι έχει επέλθει προσαύξηση της περιουσίας του, προερχόμενη από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.4172/2013, επικαλείται τον πίνακα ανάλωσης εισοδημάτων – τεκμαρτών δαπανών, που είχε συνταχθεί κατά την διάρκεια προγενέστερου φορολογικού ελέγχου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., ισχυριζόμενος ότι αυτός ήταν εσφαλμένος, καθότι ο προηγούμενος έλεγχος έκρινε ότι δεν υφίστατο διαθέσιμο κεφάλαιο την 01/01/2013, τουναντίον προσδιόρισε αρνητικό υπόλοιπο διαθέσιμου κεφαλαίου, συνολικού ποσού -563.203,08 ευρώ. Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τροποποιεί τον ως άνω πίνακα ανάλωσης με προσθήκες ποσών και αλλαγές, καταλήγοντας σε θετικό υπόλοιπο και στο συμπέρασμα ότι το διαθέσιμο κεφάλαιο αρκεί για να καλύψει και τις πληρωμές πιστωτικών καρτών συνολικού ύψους 43.200 ευρώ κατά το φορολογικό έτος 2015 και συνολικού ύψους 31.930 ευρώ κατά το φορολογικό έτος 2016 συνολικό ποσό 31.930 ευρώ.

Επειδή ωστόσο, ο ανωτέρω ισχυρισμός σε κάθε περίπτωση αφορά στο πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο των προηγούμενων ετών και συνεπώς την δυνατότητα χρηματικών διαθεσίμων κατά την 01.01.2013, κάτι το οποίο έχει ήδη κριθεί από την Υπηρεσία μας με βάση τα δεδομένα που είχαν τεθεί από την πλευρά του προσφεύγοντος τόσο στον έλεγχο όσο και κατά το ενδικοφανές στάδιο με την έκδοση της με αριθμ. 2022/30-09-2020 Απόφασης της Υπηρεσίας μας επί της με αριθμ./29-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής των προσφευγόντων και συγκεκριμένα:

«..Τα δεδομένα των πινάκων ανάλωσης, προκειμένου να εξακριβωθεί το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο του προσφεύγοντος κατά την 31/12/2012, αντλήθηκαν από τα δεδομένα των Δηλώσεων Φορολογίας Εισοδήματος οικονομικών ετών 2003-2013 που είχε υποβάλει ο προσφεύγων, από το υποσύστημα εσόδων TAXIS (πληρωμές φόρων) και από τα δεδομένα του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας ετών 2002-2012 (πληρωμές πιστωτικών καρτών ,δανείων ,ΟΤΕ κλπ), που αντλήθηκαν κατόπιν εκδόσεως της ως άνω εντολής διασταυρωτικού ελέγχου.

Επίσης ο έλεγχος προέβη και σε σύνταξη πίνακα ανάλωσης εισοδημάτων – τεκμαρτών δαπανών αντλώντας στοιχεία από τα δεδομένα των ΔΦΕ οικονομικών ετών 2003-2013 που είχε υποβάλει ο προσφεύγων και από τα δεδομένα του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας ετών 2002-2012 (πληρωμές πιστωτικών καρτώ ,δανείων) τα οποία αν και αποτελούν τεκμαρτή δαπάνη του άρθρου 16 του ν 2438/1994 , ο προσφεύγων δεν τα συμπεριέλαβε ως όφειλε στις υποβληθείσες ΔΦΕ.

Από τους ως άνω συνταχθέντες πίνακες συνάχθηκε το συμπέρασμα ότι ο προσφεύγων είχε δαπανήσει στις προγενέστερες του έτους 2013 χρήσεις το συνολικό ποσό των 553.445,43 ευρώ που ο ίδιος προσδιόρισε ως διαθέσιμο κεφάλαιο για καταθέσεις την 31/12/2012 και δεν διέθετε διαθέσιμο κεφάλαιο εις χείρας του την 01/01/2013, όπως παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα :

Πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου χρήσεων 2003-2012 όπως ο ίδιος προσδιόρισε	Κεφάλαιο της 31.12.2012	-122.120,26 (πραγματικά εισοδήματα και πραγματικές δαπάνες στις αντίστοιχες χρήσεις + ποσό που διατέθηκε για αύξηση κεφαλαίου από τους τραπεζικούς του λογαριασμούς ποσό 547.075,93 δηλαδή αποταμίευση του)
Πίνακας πιστωτικών υπολοίπων (καταθέσεων) τραπεζικών λογαριασμών	Υπόλοιπα της 31.12.2012	-441.082,82
Διαθέσιμο κεφάλαιο για καταθέσεις από 1/1/2013		-563.203,08

...»

Επειδή επομένως το υπόλοιπο σε μετρητά την 01/01/2013 έχει ήδη κριθεί από την Υπηρεσία μας, ως αναφέρεται ανωτέρω, κι έχει προσδιοριστεί αρνητικό υπόλοιπο διαθέσιμου κεφαλαίου, συνολικού ποσού -563.203,08 ευρώ. Οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί τροποποίησης του υπολοίπου ταμειακών διαθεσίμων απορρίπτονται καθώς σε κάθε περίπτωση τα ταμειακά διαθέσιμα δεν δύναται να τροποποιηθούν διότι έτσι μεταβάλλονται αυτομάτως τα αποτελέσματα των χρήσεων αυτών όπως αυτά προσδιορίστηκαν με τους προγενέστερους ελέγχους και έχουν κριθεί με την προαναφερθείσα απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 12§§ 1, 2, 3 του ν. 4172/2013 (Α' 167), ορίζεται ότι:
«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,
3) Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής: ... η) κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης,....»

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, ζητήθηκαν από τον προσφεύγοντα περαιτέρω διευκρινίσεις για πιστώσεις για τις οποίες όμως δεν προσκομίσθηκαν παραστατικά ή δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς από τα προσκομισθέντα. Μέρος των εν λόγω πιστώσεων έφεραν ως αιτιολογία συναλλαγής τις εταιρίες «.....» ή «.....», στις οποίες ο προσφεύγων είναι Διευθύνων Σύμβουλος και Πρόεδρος στο ΔΣ και από τις οποίες λαμβάνει μισθό σύμφωνα με τα δηλωθέντα στις ΔΦΕ των υπό κρίση χρήσεων. Ο έλεγχος έκρινε ότι οι συγκεκριμένες πιστώσεις αφορούν μη δηλωθέν εισόδημα από τις προαναφερόμενες εταιρίες που φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, βάσει άρθρου 12 παρ.2δ ΚΦΕ .

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται σχετικά με τις ως άνω πιστώσεις, ότι το ποσό των 3.978,84 ευρώ που κατετέθη στο λογαριασμό του την 2015-11-05 αφορά σε αποζημίωση της εταιρείας «.....» ένεκα λανθασμένης παραγγελίας και προ τούτο προσκομίζει την από 29-09-2015 χορηγηθείσα βεβαίωση της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και ότι το ποσό των 4.153,37 ευρώ που κατετέθη στο λογαριασμό του την 2016-01-07 αφορά σε επιστροφή ποσού ένεκα ακύρωσης παραγγελίας της εταιρείας «.....» και προς τούτο προσκομίζει την από 2016-08-21 χορηγηθείσα βεβαίωση της εταιρείας με την επωνυμία «.....»

Επειδή, όπως αναφέρθηκε και στην από 11-10-2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ως προς τις πιστώσεις ποσού 3.978,84 ευρώ και ποσού 4.153,37 ευρώ, ο έλεγχος έκρινε ότι πρόκειται για χρήματα που αφορούσαν την εταιρία, η οποία αποδεδειγμένα κατέχει δικούς της τραπεζικούς λογαριασμούς, ως εκ τούτου δεν θα έπρεπε να πιστωθούν στους λογαριασμούς του φυσικού προσώπου, ήτοι του προσφεύγοντα. Εφόσον τα ποσά αυτά ανήκαν στην εταιρία και σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του πιστώθηκαν εκ παραδρομής στον λογαριασμό του, ο ίδιος όφειλε να τα επιστρέψει στην εταιρία, πράγμα το οποίο δεν φαίνεται από τις προσκομιζόμενες βεβαιώσεις αλλά και από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης να συνέβη. Κατόπιν αυτών, δεδομένου ότι τα ποσά των επίμαχων πιστώσεων καταβλήθηκαν πράγματι στην προσφεύγουσα από την εταιρία, χωρίς να προκύπτει ότι αυτά επιστρέφονται εξ ολοκλήρου και ελλείπει άλλης νόμιμης αιτίας, θεωρούνται ως αμοιβές που έλαβε για υπηρεσίες που παρείχε ως νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12§ 1, §2 περ. δ' και §3 περ. η' του ν. 4172/2013 και όχι προσαύξηση περιουσίας, ως εκ τούτου ορθώς φορολογήθηκαν ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 “Εισόδημα από ακίνητη περιουσία” του Ν. 4172/2013 : «1. Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων.

Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από:α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.β) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα.γ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών.δ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα.

2. Το εισόδημα σε είδος αποτιμάται στην αγοραία αξία.

Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Κατ’ εξαίρεση, το τεκμαρτό εισόδημα του προηγούμενου εδαφίου που αφορά δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.), προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες, καθώς και το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από τη δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ακινήτων στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου απαλλάσσονται από το φόρο...»

Επειδή κατά τη διενέργεια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι στο συνυποβαλλόμενο έντυπο Ε2 και στον αντίστοιχο κωδικό 104 της ΔΦΕ φορ. έτους 2015 δηλώνεται ποσό 104.304,24 ευρώ, ενώ το φορ. έτος 2016 δηλώνεται ποσό 100.337,76 ευρώ που αφορά εισόδημα από εκμίσθωση: α) επαγγελματικών στεγών (πλήρους κυριότητα 100% του ιδίου) υπογείου, ισογείου και 1^{ου} ορόφου επί της οδού, συνολικής επιφάνειας κύριων χώρων 2.670,00 τμ. Τα εν λόγω ακίνητα χρησιμοποιούνται ως έδρα της επιχείρησης (Α.Φ.Μ.), στην οποία ο προσφεύγων είναι Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος. Το δηλωθέν στο έντυπο Ε2 ακαθάριστο εισόδημα από την εκμίσθωση των εν λόγω ακινήτων ανέρχεται στο ποσό 36.000,00 ευρώ για κάθε χρήση. (Προσκομίστηκε το με αριθμ. καταχώρησης/30-01-2013 μισθωτήριο συμβόλαιο), β) γραφείου 2^{ου} ορόφου επιφανείας 50τμ επί της οδού, (100% πλήρους κυριότητας του ιδίου) μισθωμένο στην εταιρία (ΑΦΜ), στην οποία ο προσφεύγων είναι Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος. Το εισόδημα από εκμίσθωση του εν λόγω ακινήτου που δηλώθηκε στο Ε2 ανέρχεται σε 1.200 ευρώ έκαστο ελεγχόμενο έτος. (Προσκομίστηκε φωτοαντίγραφο του από 01/01/2013 ιδιωτικού συμφωνητικού επαγγελματικής μίσθωσης που κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κορωπίου).

Επειδή από την επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων του ΣΜΤΛ και σε αντιπαραβολή με τα δηλωθέντα εισοδήματα από ακίνητη περιουσία διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

α) κατά τη χρήση 2015 δεν βρέθηκε καμία κατάθεση ενοικίου από την εταιρία «.....», ενώ τη χρήση 2016 βρέθηκαν οι 29 πιστώσεις έναντι ενοικίων που φέρουν την αιτιολογία «.....» συνολικού ύψους 128.900,00 ευρώ. Ο έλεγχος έκανε την παραδοχή ότι το ποσό των 128.900 ευρώ κάλυψε τα ενοίκια και των δυο υπό κρίση χρήσεων, ήτοι 64.450 ευρώ έκαστη χρήση. Ως εκ τούτου το υπερβάλλον ποσό των 28.450 ευρώ (64.450€ - 36.000€) θεωρήθηκε πρόσθετο εισόδημα από ακίνητη περιουσία,

β) κατά τη χρήση 2015 δεν βρέθηκε καμία κατάθεση ενοικίου από την εταιρία «.....», ενώ τη χρήση 2016 βρέθηκε η πίστωση ύψους 7.000,00 ευρώ. Ο έλεγχος έκανε την παραδοχή ότι το ποσό των 7.000 ευρώ κάλυψε τα ενοίκια και των δυο υπό κρίση χρήσεων, ήτοι 3.500 ευρώ έκαστη χρήση. Ως εκ τούτου το υπερβάλλον ποσό των 2.300 ευρώ (3.500€ - 1.200€) έκαστης χρήσης θεωρήθηκε πρόσθετο εισόδημα από ακίνητη περιουσία,

γ) κατά τη χρήση 2016 βρέθηκαν καταθέσεις με αιτιολογία έναντι ενοικίου συνολικού ύψους 18.300,00 ευρώ για τις οποίες δεν παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για το ποια ακίνητα αφορούσαν και ο έλεγχος τα περιέλαβε στα έσοδα από ακίνητη περιουσία του προσφεύγοντα κατά τη χρήση 2016.

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013, ορίζεται :

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, όσον αφορά τις ως άνω διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με το πρόσθετο εισόδημα από ακίνητη περιουσία, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι σχετικές πιστώσεις που έχουν και ως αιτιολογία συναλλαγής «ENANTI ENOIKIΩΝ» αφορούν η προκαταβολή μισθωμάτων όποτε υπάρχει η αντίστοιχη οικονομική δυνατότητα των μισθωτών.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα έγγραφο που να τεκμηριώνει τον ισχυρισμό του, ότι το υπερβάλλον ποσό των πιστώσεων αφορά προκαταβολές ενοικίων και επομένως ο έλεγχος ορθώς δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό του, τον οποίο πρόβαλε και μετά την κοινοποίηση σε αυτόν του σημειώματος διαπιστώσεων, καθώς ήταν αόριστος και δεν διευκρίνιζε ποια χρήση αφορούσαν οι προκαταβολές, αν είχαν δηλωθεί στην χρήση που αντιστοιχούσαν και φορολογηθεί σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή οι θέσεις του ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στη με ημερομηνία θεώρησης 11/10/2021 έκθεση ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος κρίνονται βάσιμες, νόμιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **17/11/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και την επικύρωση:

α) της υπ' αριθμ./11-10-2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	67.378,19 €
Τέλη Χαρτοσήμου	922,50 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	184,50 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	33.869,10 €
Πρόσθετα Τέλη Χαρτοσήμου	230,63 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πρόσθετα Τέλη Χαρτοσήμου	46,13 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	12.601,47 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	115.592,52 €

β) της υπ' αριθμ./11-10-2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	96.827,32 €
Τέλη Χαρτοσήμου	1.471,50 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	294,30 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	48.413,66 €
Πρόσθετα Τέλη Χαρτοσήμου	367,88 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πρόσθετα Τέλη Χαρτοσήμου	73,58 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	21.420,81 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	168.869,05 €

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**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.