



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 31.05.2022

Αριθμός απόφασης: 2087

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 526

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. (Φ.Ε.Κ. 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 (ΦΕΚ 1440/ τ. Β' /27.04.2017)

δ. Της υπ' αριθ. Α. 1012/27-1-2022 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 304-31.01.2022)

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών

3. Την με αριθ. πρωτ. 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 ημερομηνία κατάθεσης 31.01.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ, κατοίκου Αττικής, οδός, αριθ., κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.: α) της με αριθ. /23.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου για το φορολογικό έτος 2015 και β) της με αριθ. /23.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου για το φορολογικό έτος 2016, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 23.12.2021 οικεία έκθεση ελέγχου

6. Την από 04.02.2022 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 31.01.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- i. Με την υπ' αριθ. /23.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 5.826,42 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 2.913,21 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 501,22 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 9.240,85 ευρώ
- ii. Με την υπ' αριθ. /23.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 2.357,32 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 1.178,66 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 386,27 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 3.922,25 ευρώ.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησης 23.12.2021 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Ιστορικό

Δυνάμει των υπ' αριθ. .../0/1119/13.01.2020, /1/1119/30.07.2020 και /2/1119/10.03.2021 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα, φυσικό πρόσωπο, ο οποίος σύμφωνα με το σύστημα *taxis* ασκεί την επαγγελματική δραστηριότητα του γεωπόνου και συμμετέχει ως εταίρος στο νομικό πρόσωπο με την επωνυμία «..... Ε.Π.Ε.», για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ν.4172/2013.

Σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου της με ημερομηνία θεώρησης 23.12.2021 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 εντοπίστηκαν πιστώσεις για τις οποίες δεν αποδείχθηκε ότι έχουν φορολογηθεί με ή ότι απαλλάσσονται του φόρου με ειδική διάταξη, για τις οποίες ο έλεγχος έκρινε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 21§4 του ν.4172/2013, περί προσαύξησης περιουσίας οι οποίες συνολικά ανά έτος αφορούσαν στα εξής ποσά:

Φορολογικό έτος 2015	17.534,60 €
Φορολογικό έτος 2016	7.143,40 €

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την μεταρρύθμιση των προβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Ως προς τις πιστώσεις με *recid* & στον με αριθ. IBAN GR..... κοινό λογαριασμό τηρούμενο στην τράπεζα, αυτές ενεργούνται από το φυσικό πρόσωπο «.....», με την αιτιολογία «ενοίκιο» και αφορούν καταβολή μισθωμάτων από μισθώσεις αγρών της μητέρας του,, η οποία είναι

πρώτη δικαιούχος (εκ συνόλου τεσσάρων δικαιούχων) του εν λόγω κοινού λογαριασμού. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου ότι οι ισχυρισμοί του δεν αποδεικνύονται από τη διασταύρωση στοιχείων και παρανόμως καταλόγισε όλες τις προαναφερόμενες πιστώσεις σε βάρος του, παρά το γεγονός ότι επρόκειτο για πιστώσεις σε κοινό λογαριασμό τεσσάρων συνδικαιούχων και από τον διενεργηθέντα έλεγχο δεν προέκυψε ότι τυγχάνει αποκλειστικός δικαιούχος των πιστώσεων και κατά συνέπεια θα έπρεπε να του καταλογιστεί το αναλογούν σε αυτόν ^{1/4}.

- Ως προς τις πιστώσεις με recid στον με αριθ. IBAN GR..... τηρούμενο κοινό λογαριασμό της Τράπεζας (οι συνολικοί δικαιούχοι είναι τέσσερις) ενεργήθηκαν μέσω του εφαρμοζόμενου από την Τράπεζα συστήματος πληρωμών «.....». Ωστόσο η ως άνω τράπεζα αδυνατεί να του παραδώσει στοιχεία για τις ενεργούμενες μέσω συστήματος πληρωμών «.....» και ιδίως σχετικά με το πρόσωπο που προέβη στις εν λόγω πιστώσεις και την αιτιολογία αυτών. Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1157/2017, στην περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για τυχόν ελεγχόμενη κίνηση τραπεζικού λογαριασμού ημεδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας των σχετικών απαιτούμενων δικαιολογητικών τότε πρέπει να γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου εκτός εάν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση των στοιχείων που διαθέτει. Η μητέρα του,, τυγχάνει κύριος δικαιούχος (εκ συνόλου τεσσάρων δικαιούχων) και οι περισσότερες συναλλαγές αφορούν ενοίκια της μητέρας του. Παράνομα και εσφαλμένα καταλογίσθηκε σε βάρος του το σύνολο των ως άνω πιστώσεων ως δήθεν πρόσθετο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, παρά το γεγονός ότι επρόκειτο για πιστώσεις σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό και θα έπρεπε να επιμεριστούν τα υπό κρίση ποσά στους δικαιούχους και να καταλογιστεί το αναλογούν σε αυτόν ^{1/4}.
- Ως προς την πίστωση με recid ποσού 7.367,70 ευρώ στον με αριθ. IBAN GR..... κοινό λογαριασμό της Τράπεζας «.....» αφορά την υπ' αριθ. επιταγή της μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «..... Μ.Ε.Π.Ε.», της οποίας τυγχάνει διαχειριστής και μοναδικός εταίρος. Δεν συνιστά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα παρά μόνο επιστροφή της γενόμενης στις 26.02.2014 ταμειακής διευκόλυνσης της εταιρείας «..... Μ.Ε.Π.Ε.», η προσβαλλόμενη πράξη για το φορολογικό έτος 2015 πρέπει να μεταρρυθμιστεί ώστε να μειωθεί το προσδιορισθέν εισόδημα κατά 6.820,35 ευρώ.
- Ως προς τις πιστώσεις με recid και δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013, όπως εσφαλμένα έκρινε ο έλεγχος λόγω του ότι κάποιες από αυτές είχαν συμπεριληφθεί στα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα στα φορολογικά έτη 2015 και 2016 και άλλες αφορούσαν τον, συνδικαιούχο στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό με αριθμό IBAN GR της Τράπεζας Οι επιταγές είχαν εκδοθεί στο σύνολό τους από την ανώνυμη εταιρεία «..... Α.Β.Ε.Ε.», με σκοπό την εξόφληση τιμήματος από την αγορά αγροτικών προϊόντων βάμβακος. Οι επιταγές που έχουν εκδοθεί σε διαταγή του ίδιου αφορούν έσοδα από αγροτική δραστηριότητα και έχουν δηλωθεί και φορολογηθεί στα αντίστοιχα έτη.

Επειδή για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή

προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.»

Επειδή, με την υπ' αριθ. Α.1012/27-01-2022 Κοινή Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων αποφασίστηκε ότι:

«1. Οι προθεσμίες για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και αιτήματος αναστολής, κατά το άρθρο 63 του ν. 4174/2013 που έχουν λήξει ή λήγουν από τις 24 έως και τις 31 Ιανουαρίου 2022, παρατείνονται μέχρι και τις 4 Φεβρουαρίου 2022, για τα φυσικά πρόσωπα και τα νομικά πρόσωπα και οντότητες ή τους πληρεξουσίους και εκπροσώπους αυτών, που έχουν την κύρια κατοικία ή κύρια εγκατάσταση (έδρα) στις Περιφέρειες Αττικής, Κρήτης και Νοτίου Αιγαίου, στις Περιφερειακές Ενότητες Βοιωτίας και Εύβοιας της Περιφέρειας Στερεάς Ελλάδας, στην Περιφερειακή Ενότητα Σποράδων της Περιφέρειας Θεσσαλίας και στο Δήμο Λοκρών της Περιφερειακής Ενότητας Φθιώτιδας της Περιφέρειας Στερεάς Ελλάδας.»

Επειδή εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με την διαδικασία της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στο λογαριασμό του φυσικού προσώπου, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.3979/2011, με την από 24.12.2021 ανάρτηση στον λογαριασμό taxisnet του προσφεύγοντος, ακολούθησε ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου την 24.12.2021 και όπως προκύπτει αναγνώστηκε την ίδια ημέρα, ήτοι 24.12.2021, ως εκ τούτου η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς έληγε την 24.01.2022. Κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθ. Α.1012/27-01-2022 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η προθεσμία παρατάθηκε μέχρι την 04.02.2022 και συνεπώς η υπό κρίση ενδικοφανής ασκήθηκε εμπρόθεσμα την 31.01.2022.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) σχετικά με τις εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης, ορίζονται τα εξής:

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

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης.

.....

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφαση του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.):

«Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

... 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 29 του ίδιου ως άνω νόμου:

«Φορολογικός συντελεστής

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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, περαιτέρω με την ΠΟΛ.1175/16.11.2017 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, ως κάτωθι:

«Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣτΕ, επισημαίνονται τα εξής:

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.

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

Η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στη νομοθεσία χρόνος παραγραφής) και σε υποθέσεις, στις οποίες η περιουσιακή προσαύξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010 (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 1897/2016).

4. 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 αναγκάων, 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).

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. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενη ή σχετιζόμενη 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. ...».

Όσον αφορά τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος (πιστώσεις με recid του φορολογικού έτους 2015 και του φορολογικού έτους 2016):

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε επικυρωμένο φωτοαντίγραφο στοιχείων του με αριθ. GR..... κοινού λογαριασμού απλού ταμιευτηρίου της τράπεζας σύμφωνα με τις πληροφορίες του ως άνω λογαριασμού δικαιούχοι είναι οι: (κύριος δικαιούχος), (συνδικαιούχος), (συνδικαιούχος) και (συνδικαιούχος).

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι ως άνω πιστώσεις, σε κοινό λογαριασμό αφορούν είσπραξη ενοικίων από ενοικιαστές χωραφιών ή οικιών της κύριας δικαιούχου του λογαριασμού,, ο έλεγχος τον απέρριψε διότι δεν αποδείχθηκε ο σχετικός ισχυρισμός από την διασταύρωση με τα Ε2 των υπόλοιπων συνδικαιούχων του λογαριασμού και ως εκ τούτου έκρινε ότι για τις εν λόγω πιστώσεις έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1050/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων σχετικά με την τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων σε μετρητά ορίζεται ότι: «....Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό δια αριθμό συνδικαιούχων). ...».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση δεν προέκυψε από τον έλεγχο η αιτιολογημένη πηγή ή αιτία των ως άνω πιστώσεων στον με αριθ. IBAN GR..... κοινό λογαριασμό της τράπεζας, ώστε να καταλογιστούν στον πραγματικό δικαιούχο, τότε οι εν λόγω πιστώσεις πρέπει να καταλογιστούν μεταξύ των δικαιούχων κατ' ισομοιρία και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός.

Επειδή, όσον αφορά το φορολογικό έτος 2015, το άθροισμα των ποσών των υπό κρίση πιστώσεων 960,00 ευρώ κατανέμεται ισόποσα στους τέσσερις δικαιούχους του λογαριασμού, ήτοι 240,00 ευρώ σε κάθε δικαιούχο.

Επειδή, όσον αφορά το φορολογικό έτος 2016, το άθροισμα των ποσών των υπό κρίση πιστώσεων 1.050,00 ευρώ κατανέμεται ισόποσα στους τέσσερις δικαιούχους του λογαριασμού, ήτοι 262,50 ευρώ σε κάθε δικαιούχο.

Όσον αφορά τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος (πιστώσεις με recid του φορολογικού έτους 2015 και 67, 71 του φορολογικού έτους 2016):

Επειδή, όπως αναφέρεται ανωτέρω οι δικαιούχοι του με αριθ. GR..... κοινού λογαριασμού απλού ταμιευτηρίου της, είναι οι: (κύριος δικαιούχος), (συνδικαιούχος), (συνδικαιούχος) και (συνδικαιούχος).

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι ως άνω πιστώσεις, σε κοινό λογαριασμό αφορούν ενεργήθηκαν μέσω του εφαρμοζόμενου από την Τράπεζα

συστήματος πληρωμών «.....», όμως η ως άνω τράπεζα αδυνατεί να του παραδώσει στοιχεία για τις ενεργούμενες μέσω συστήματος πληρωμών «.....» και ιδίως σχετικά με το πρόσωπο που προέβη στις εν λόγω πιστώσεις και την αιτιολογία αυτών. Περαιτέρω, η μητέρα του,, τυγχάνει κύριος δικαιούχος (εκ συνόλου τεσσάρων δικαιούχων) και οι περισσότερες συναλλαγές αφορούν ενοίκια της μητέρας του. Παράνομα και εσφαλμένα καταλογίσθηκε σε βάρος του το σύνολο των ως άνω πιστώσεων ως δήθεν πρόσθετο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, παρά το γεγονός ότι επρόκειτο για πιστώσεις σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό και θα έπρεπε να επιμεριστούν τα υπό κρίση ποσά στους δικαιούχους και να καταλογιστεί το αναλογούν σε αυτόν $\frac{1}{4}$.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση δεν προέκυψε από τον έλεγχο η αιτιολογημένη πηγή ή αιτία των ως άνω πιστώσεων στον με αριθ. IBAN GR..... κοινό λογαριασμό της τράπεζας, ώστε να καταλογιστούν στον πραγματικό δικαιούχο, τότε οι εν λόγω πιστώσεις πρέπει να καταλογιστούν μεταξύ των δικαιούχων κατ' ίσομοιρία και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός.

Επειδή, όσον αφορά το φορολογικό έτος 2015, το άθροισμα των ποσών των υπό κρίση πιστώσεων 410,00 ευρώ κατανέμεται ισόποσα στους τέσσερις δικαιούχους του λογαριασμού, ήτοι 102,50 ευρώ σε κάθε δικαιούχο.

Επειδή, όσον αφορά το φορολογικό έτος 2016, το άθροισμα των ποσών των υπό κρίση πιστώσεων 138,00 ευρώ κατανέμεται ισόποσα στους τέσσερις δικαιούχους του λογαριασμού, ήτοι 34,50 ευρώ σε κάθε δικαιούχο.

Όσον αφορά τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος (πίστωση με recid του φορολογικού έτους 2015):

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ποσό 6.820,35 ευρώ της πίστωσης με recid ... στον με αριθ. IBAN GR..... κοινό λογαριασμό της Τράπεζας «.....» αφορά την υπ' αριθ. επιταγή της μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», της οποίας τυγχάνει διαχειριστής και μοναδικός εταίρος. Δεν συνιστά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα παρά μόνο επιστροφή της γενόμενης στις 26.02.2014 ταμειακής διευκόλυνσης της εταιρείας «.....».

Επειδή, προς επίρρωση του ισχυρισμού του ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσκόμισε ακριβή φωτοαντίγραφα των κάτωθι στοιχείων:

- i. Αντίγραφο κίνησης του τηρούμενου στην Τράπεζα «.....» εταιρικού τραπεζικού λογαριασμού της εταιρείας «..... ΜΕΠΕ» με IBAN GR.....
- ii. Αντίγραφο του αναλυτικού καθολικού της εταιρείας «..... ΜΕΠΕ» έτους 2014
- iii. Το υπ' αριθμ./26.2.2014 δελτίο αποστολής-τιμολόγιο της εταιρείας «..... & ΣΙΑ Ο.Ε.», ποσού ευρώ 5.545,00 πλέον του επ' αυτού αναλογούντος ΦΠΑ ποσού ευρώ 1.275,35, ήτοι συνολικού ποσού ευρώ 6.820,35
- iv. Η υπ' αριθμ./26.2.2014 (ΣΕΙΡΑ Β΄) απόδειξη είσπραξης της εταιρείας «.....Ο.Ε.» ποσού ευρώ 6.820,35

- v. Η με κωδικό πράξης ΒΕΣ-..... και με ημερομηνία οριστικοποίησης ελέγχου την 19η.2.2016 έκθεση τελικής επαλήθευσης - πιστοποίησης δαπανών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Επενδύσεων - ΕΣΠΑ του Υπουργείου Ανάπτυξης & Ανταγωνιστικότητας καθώς και του ΕΦΕΠΑΕ (Ενδιάμεσος Φορέας Επιχειρησιακών Προγραμμάτων Ανταγωνιστικότητα και Επιχειρηματικότητα)
- vi. Το υπ' αριθμ. /31.3.2014 τιμολόγιο της εταιρείας «..... Ο.Ε.» ποσού ευρώ 445,00 πλέον του επ' αυτού αναλογούντος ΦΠΑ 24% ποσού ευρώ 102,35, ήτοι συνολικού ποσού ευρώ 547,35
- vii. Η υπ' αριθμ. /31.3.2014 απόδειξη είσπραξης ποσού ευρώ 547,35 της εταιρείας «..... Ο.Ε.»
- viii. Η με αριθμ. πρωτ. /ΜΠ/ΓΧ/γχ/19.2.2016 απαντητική επιστολή της
- ix. Η υπ' αριθμ. επιταγή της εταιρείας «..... ΜΕΠΕ», που εκδόθηκε στις 28.7.2015 εις διαταγήν της εταιρείας «..... Ο.Ε.» ποσού ευρώ 7.367,70
- x. Η από 10.11.2021 βεβαίωση της τράπεζας «.....» (κατάστημα -), σύμφωνα με την οποία, στις 22.10.2015, κατατέθηκε στον κοινό του λογαριασμό στην ίδια τράπεζα η επιταγή εκδοθείσα εις διαταγή «..... Ο.Ε.» η οποία προέρχεται από τον λογαριασμό της εταιρείας «..... ΜΕΠΕ», υπ' αριθ., που τηρείται στην ίδια Τράπεζα.
- xi. Αντίγραφο κίνησης του τηρούμενου στην Τράπεζα «.....» με αριθμό IBAN GR κοινού τραπεζικού λογαριασμού του και του ομοίως τηρούμενου στην άνω Τράπεζα με IBAN GR εταιρικού τραπεζικού λογαριασμού της εταιρείας «..... ΜΕΠΕ».

Επειδή, η υπό κρίση επιταγή με αριθ. /28.07.2015 ποσού 7.367,70 ευρώ έχει εκδοθεί εις διαταγή «..... Ο.Ε.» με χρέωση του λογαριασμού της εταιρείας «..... ΜΕΠΕ», κατατέθηκε σε ατομικό λογαριασμό του προσφεύγοντος και δεν έχουν προσκομισθεί τυχόν οπισθογραφήσεις.

Επειδή, αποδεικνύεται ότι η επιταγή της εταιρείας κατατέθηκε στο λογαριασμό του προσφεύγοντος, όμως δεν εκδόθηκε σε διαταγή του, είναι προφανές ότι οπισθογραφήθηκε από τον δικαιούχο είσπραξης και την μετέπειτα κατάθεση αυτού στο λογαριασμό του. Ως εκ τούτου η πίστωση προέρχεται από πιθανή απαίτηση του προσφεύγοντος από τον δικαιούχο είσπραξης της επιταγής για άγνωστη αιτία, συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Όσον αφορά τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος (πιστώσεις με recid για το φορολογικό έτος 2015 και 103, 129, 132 για το φορολογικό έτος 2016):

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσκόμισε τα κάτωθι στοιχεία:

1. επικυρωμένο φωτοαντίγραφο της με αριθ. επιταγής με ημερομηνία 17.11.2015, εις διαταγή, ποσού 2.739,00 €, με χρέωση του λογαριασμού / -14 (..... - Α.Β.Ε.Ε.), η οποία οπισθογραφήθηκε από τον και κατατέθηκε ποσό 2.738,80 ευρώ (προμήθεια 0,20€) στον λογαριασμό με αριθ. GR..... από τον με Α.Φ.Μ.

2. επικυρωμένο φωτοαντίγραφο της με αριθ. επιταγής με ημερομηνία 17.11.2015, εις διαταγή, ποσού 2.656,00 €, με χρέωση του λογαριασμού (..... A.B.E.E.), η οποία οπισθογραφήθηκε από τον και κατατέθηκε ποσό 2.656,00 ευρώ (προμήθεια 0,20€) στον λογαριασμό με αριθ. GR..... από τον με Α.Φ.Μ.
3. επικυρωμένο φωτοαντίγραφο της με αριθ. επιταγής με ημερομηνία 06.12.2015, εις διαταγή, ποσού 198,00 €, με χρέωση του λογαριασμού (..... A.B.E.E.), η οποία οπισθογραφήθηκε από τον και κατατέθηκε ποσό 198,00 ευρώ (προμήθεια 0,20€) στον λογαριασμό με αριθ. GR..... από τον με Α.Φ.Μ.
4. επικυρωμένο φωτοαντίγραφο της με αριθ. επιταγής με ημερομηνία 23.12.2015, εις διαταγή, ποσού 330,00 €, με χρέωση του λογαριασμού (..... - A.B.E.E.), η οποία οπισθογραφήθηκε από τον και κατατέθηκε ποσό 330,00 ευρώ (προμήθεια 0,20€) στον λογαριασμό με αριθ. GR..... από τον με Α.Φ.Μ.
5. επικυρωμένο φωτοαντίγραφο της με αριθ. επιταγής με ημερομηνία 23.12.2015, εις διαταγή, ποσού 195,00 €, με χρέωση του λογαριασμού (.....), η οποία οπισθογραφήθηκε από τον και κατατέθηκε ποσό 195,00 ευρώ (προμήθεια 0,20€) στον λογαριασμό με αριθ. GR..... από τον με Α.Φ.Μ.
6. επικυρωμένο φωτοαντίγραφο της με αριθ. επιταγής με ημερομηνία 06.12.2015, εις διαταγή, ποσού 117,00 €, με χρέωση του λογαριασμού (..... A.B.E.E.), η οποία οπισθογραφήθηκε από τον και κατατέθηκε ποσό 117 ευρώ (προμήθεια 0,20€) στον λογαριασμό με αριθ. GR..... από τον
7. επικυρωμένο φωτοαντίγραφο της με αριθ. επιταγής με ημερομηνία 23.12.2015, εις διαταγή, ποσού 320,00 €, με χρέωση του λογαριασμού (..... - A.B.E.E.), η οποία οπισθογραφήθηκε από τον και κατατέθηκε ποσό 320,00 ευρώ (προμήθεια 0,20€) στον λογαριασμό με αριθ. GR..... από τον με Α.Φ.Μ.
8. επικυρωμένο φωτοαντίγραφο της με αριθ. επιταγής με ημερομηνία 06.12.2015, εις διαταγή, ποσού 192,00 €, με χρέωση του λογαριασμού (..... A.B.E.E.), η οποία οπισθογραφήθηκε από τον και κατατέθηκε ποσό 192,00 ευρώ (προμήθεια 0,20€) στον λογαριασμό με αριθ. GR..... από τον με Α.Φ.Μ.
9. επικυρωμένο φωτοαντίγραφο της με αριθ. επιταγής με ημερομηνία 13.06.2016, εις διαταγή, ποσού 348,50 €, με χρέωση του λογαριασμού (..... A.B.E.E.), η οποία οπισθογραφήθηκε από την και κατατέθηκε ποσό 348,50 ευρώ (προμήθεια 0,20€) στον λογαριασμό με αριθ. GR..... από τον με Α.Φ.Μ.

10. επικυρωμένο φωτοαντίγραφο της με αριθ. επιταγής με ημερομηνία 01.11.2016, εις διαταγή, ποσού 2.464,00 €, με χρέωση του λογαριασμού (..... A.B.E.E.), η οποία οπισθογραφήθηκε από τον και κατατέθηκε ποσό 2.464,00 ευρώ (προμήθεια 0,20€) στον λογαριασμό με αριθ. GR..... από τον με Α.Φ.Μ.
11. επικυρωμένο φωτοαντίγραφο της με αριθ. επιταγής με ημερομηνία 01.11.2016, εις διαταγή, ποσού 2.256,10 €, με χρέωση του λογαριασμού (..... A.B.E.E.), η οποία οπισθογραφήθηκε από τον και κατατέθηκε ποσό 2.256,10 ευρώ (προμήθεια 0,20€) στον λογαριασμό με αριθ. GR..... από τον με Α.Φ.Μ.
12. επικυρωμένο φωτοαντίγραφο της με αριθ. επιταγής με ημερομηνία 01.11.2016, εις διαταγή, ποσού 1.463,00 €, με χρέωση του λογαριασμού (..... A.B.E.E.), η οποία οπισθογραφήθηκε από τον και κατατέθηκε ποσό 1.463,00 ευρώ (προμήθεια 0,20€) στον λογαριασμό με αριθ. GR..... από τον με Α.Φ.Μ.
13. επικυρωμένο φωτοαντίγραφο της με αριθ. επιταγής με ημερομηνία 01.11.2016, εις διαταγή, ποσού 1.694,00 €, με χρέωση του λογαριασμού (..... A.B.E.E.), η οποία οπισθογραφήθηκε από την και κατατέθηκε ποσό 1.694,00 ευρώ (προμήθεια 0,20€) στον λογαριασμό με αριθ. GR..... από τον με Α.Φ.Μ.
14. επικυρωμένο φωτοαντίγραφο της με αριθ. επιταγής με ημερομηνία 07.12.2016, εις διαταγή, ποσού 896,00 €, με χρέωση του λογαριασμού (..... A.B.E.E.), η οποία οπισθογραφήθηκε από τον και κατατέθηκε ποσό 896,00 ευρώ (προμήθεια 0,20€) στον λογαριασμό με αριθ. GR..... από τον με Α.Φ.Μ.

Επειδή, όσον αφορά τις με αριθ. 2, 7, 8 και 11 επιταγές του ανωτέρω πίνακα (..... και) που κατατέθηκαν στον λογαριασμό με αριθ. GR....., σύμφωνα με τα επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των σωμάτων των επιταγών που προσκόμισε ο προσφεύγων φέρεται να έχουν εκδοθεί εις διαταγήν

Επειδή, το συνολικό ποσό αυτών 2.656,00 + 320,00 + 192,00 = 3.168,00 ευρώ είχε δηλωθεί στην κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3) του φορολογικού έτους 2015, ως ακαθάριστα έσοδα από αγροτική δραστηριότητα. Συνεπώς τα ως άνω ποσά δεν αποτελούν προσαύξηση του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013, καθώς είναι γνωστή η προέλευσή τους, έχουν δηλωθεί και έχουν φορολογηθεί. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός και το συνολικό ποσό των 1.686,35 ευρώ, κατόπιν επιμερισμού στους συνδικαιούχους, που ο έλεγχος θεώρησε προσαύξηση περιουσίας δεν λαμβάνεται υπόψη κατά τον υπολογισμό αυτής.

Επειδή, όσον αφορά στην εγγραφή recid ποσού 7.867,30 ευρώ, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για το ποσό αυτό εκδόθηκαν 4 επιταγές, τις οποίες και προσκομίζει όπως αυτές αποτυπώνονται στον ανωτέρω πίνακα: με α/α 10 ποσού 2.464,00 ευρώ, με α/α 11 ποσού 2.256,10 ευρώ, με α/α 12 ποσού 1.463,00 ευρώ και με α/α 13 ποσού 1.694,00 ευρώ (συνολικό ποσό 7.867,30 ευρώ).

Επειδή, από το σώμα των επιταγών, προκύπτει ότι μόνο η επιταγή με α/α 11 ποσού 2.256,10 ευρώ έχει εκδοθεί εις διαταγή του προσφεύγοντα.

Επειδή, από την κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3) του φορολογικού έτους 2016, προκύπτει ότι ο προσφεύγων έχει δηλώσει ως ακαθάριστα έσοδα από αγροτική δραστηριότητα το ποσό των 3.573,78 ευρώ, δηλαδή ποσό μεγαλύτερο από το ποσό της ως άνω επιταγής (3.573,78 € > 2.256,10€). Συνεπώς το ως άνω ποσό δεν αποτελεί προσαύξηση του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013, καθώς είναι γνωστή η προέλευσή τους, έχει δηλωθεί και έχει φορολογηθεί. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός και το συνολικό ποσό των 2.193,03 ευρώ, που κατόπιν επιμερισμού στους συνδικαιούχους ο έλεγχος θεώρησε προσαύξηση περιουσίας δεν λαμβάνεται υπόψη κατά τον υπολογισμό αυτής.

Επειδή, όσον αφορά τις με αριθ. 1, 3, 4, 5, 6, 9, 10, 12, 13 και 14 επιταγές που κατατέθηκαν στον λογαριασμό με αριθ. GR....., σύμφωνα με τα επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των σωμάτων των επιταγών που προσκόμισε ο προσφεύγων, φέρεται να έχουν εκδοθεί εις διαταγήν τρίτων προσώπων και τελικά εισπράχθηκαν από συνδικαιούχο του λογαριασμού, ως εκ τούτου έχουν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013. Συνεπώς ως προς τα ποσά αυτά ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση η φορολογική αρχή δύναται να διενεργήσει έλεγχο στους λοιπούς συνδικαιούχους σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής.

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις ελέγχου της με ημερομηνία θεώρησης 23.12.2021 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν.4172/2013 του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνίας κατάθεσης 31.01.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, κατοίκου Αττικής, οδός, αριθ., και την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.: α) της με αριθ. / 23.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου για το φορολογικό έτος 2015 και β) της με αριθ. / 23.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου για το φορολογικό έτος 2016.

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

- i. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου με αριθ. / 23.12.2021, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα υπόχρεου	3.469,52	21.004,12	19.082,12	15.612,60
συζύγου	7.020,68	7.020,68	7.020,68	
Χρεωστικό ποσό φόρου	986,87	6.813,29	6.139,03	5.152,16
Προκαταβολή φόρου	222,07	222,07	222,07	
Τέλη χαρτοσήμου	239,70	239,70	239,70	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	47,94	47,94	47,94	
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		2.913,21	2.576,08	2.576,08
Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης	351,23	852,45	814,01	462,78
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	
Σύνολο φόρων για καταβολή	2.497,81	11.738,66	10.688,83	8.191,02

ii. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου με αριθ./23.12.2021, φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα υπόχρεου	23.271,71	30.415,11	27.807,99	4.536,28
συζύγου	11.098,16	11.098,16	11.098,16	
Χρεωστικό ποσό φόρου	884,98	3.242,30	2.381,95	1.496,97
Προκαταβολή φόρου	582,74	582,74	582,74	
Τέλη χαρτοσήμου	368,47	368,47	368,74	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	73,69	73,69	73,69	
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		1.178,66	748,49	748,49
Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης	415,85	802,12	642,66	226,81
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	
Σύνολο φόρων για καταβολή	2.975,73	6.897,98	5.448,00	2.472,27

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.