



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27/05/2020

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 944

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/2017) 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. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 31/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά:

- α) της υπ' αριθ./.....12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013),

β) της υπ' αριθ./....12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ για το φορολογικό έτος 2014,

γ) της υπ' αριθ./....12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014 – 31/12/2014,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./....12.2019 και/....12.2019 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013) και το φορολογικό έτος 2014 αντιστοίχως, και την υπ' αριθ./....12.2019, οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014 – 31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 31/01/2020 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' αριθ./....12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013), φόρος ποσού 41.244,07€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 42.299,92€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 6.202,73€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 89.746,72€ κατόπιν διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία ποσού 135.588.10€.

Με την υπ' αριθ./....12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2014, φόρος ποσού 41.200,08€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 12.360,02€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 8.740,56€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 62.300,66€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών του, με την προσθήκη δαπανών μισθοδοσίας και τόκων & συναφών εξόδων, μη αναγνωρισθέντων προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του ως λογιστικών διαφορών, ποσού 86.080,00€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 και 23 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις, καθώς και διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία ποσού 83.449,70€.

Με την υπ' αριθ./....12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014 – 31/12/2014, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου και κατ' επέκταση το δικαίωμα μεταφοράς προς έκπτωση από το φόρο εκρών της επόμενης φορολογικής περιόδου, από 39.148,29€ σε 36.773,19€, ήτοι κατά το ποσό των 2.375,10€, λόγω εσφαλμένης μεταφοράς των δεδομένων των βιβλίων και των εκδοθέντων στοιχείων στις υποβληθείσες δηλώσεις και ειδικότερα στις φορολογητέες εκροές, ήτοι διαφοράς ποσού 18.270,00€ πλέον φόρου εκρών 2.375,10€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 16/12/2019 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 296/10.05.2019 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Από την επεξεργασία των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών σε συνδυασμό με τα στοιχεία του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Α.Υ.Ο. 4105/2015), οι παρακάτω πιστώσεις – καταθέσεις κρίθηκαν από τον έλεγχο ως πρωτογενείς, σε τραπεζικούς λογαριασμούς στους οποίους ο προσφεύγων είναι συνδικαιούχος, κρίθηκαν από τον έλεγχο ως πρωτογενείς, που δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς και καταλογίστηκαν, κατόπιν επιμερισμού μεταξύ (δύο) συνδικαιούχων, ως προσαύξηση περιουσίας προερχόμενη από άγνωστη πηγή ή αιτία προέλευσης, σύμφωνα με το άρθρα 48 παρ. 3 του ν.2238/1994 και 21 παρ. 4 του ν.4172/2013:

REC ID	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπεζικής	Αιτιολογία συναλλαγής	Ποσό Ευρώ- Πίστωση	Επιμερισμός στο πλήθος (συν)δικαιούχων
4987	EUROBAN K	.....	31/1/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	200,00	100,00
5484	EUROBAN K	.....	31/12/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	200,00	100,00
4984	ATE BANK	.....	28/1/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	500,00	250,00
5000	ATE BANK	.....	12/2/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	20.000,00	10.000,00
5004	ATE BANK	.....	13/2/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΤΡΑΠΕΖΙΚΗΣ ΠΕΙΡΑΙΩΣ	10.000,00	5.000,00
5005	ATE BANK	.....	14/2/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	10.000,00	5.000,00
5009	ATE BANK	.....	18/2/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΑΠΟ ΕΞΟΦΛ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	10.000,00	5.000,00
5039	ATE BANK	.....	12/3/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΑΠΟ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	19.000,00	9.500,00
5041	ATE BANK	.....	15/3/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	2.000,00	1.000,00
5086	ATE BANK	.....	23/4/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	4.000,00	2.000,00
5122	ATE BANK	.....	21/5/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΤΡΑΠΕΖΙΚΗ ΕΠΙΤΑΓΗ	10.000,00	5.000,00
5121	ATE BANK	.....	21/5/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΤΡΑΠΕΖΙΚΗ ΕΠΙΤΑΓΗ	7.000,00	3.500,00

5130	ΑΤΕ BANK	.....	28/5/2013	ΜΙΚΤΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ ΧΡΕΩΣΗΣ ΚΑΙ ΠΙΣΤΩΣΗΣ	.....	8.000,00	4.000,00
5204	ΠΕΙΡΑΙΩΣ BANK	.....	4/7/2013	ΚΤΘ	ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	15.000,00	7.500,00
5216	ΠΕΙΡΑΙΩΣ BANK	.....	18/7/2013	ΚΤΘ	ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	30.000,00	15.000,00
5240	ΠΕΙΡΑΙΩΣ BANK	.....	14/8/2013	ΚΕΠ ΚΑΤΑΘ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ		10.000,00	5.000,00
5241	ΠΕΙΡΑΙΩΣ BANK	.....	14/8/2013	ΚΕΠ ΚΑΤΑΘ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ		49.900,00	24.950,00
5339	ΠΕΙΡΑΙΩΣ BANK	.....	2/10/2013	ΚΕΠ ΚΑΤΑΘ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΕΠΙΤΑΓΩΝ 8,352.00 ΤΕΜ=1 ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ =0.20 1	8.351,80	4.175,90
5351	ΠΕΙΡΑΙΩΣ BANK	.....	16/10/2013	ΚΤΘ	ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	10.000,00	5.000,00
5353	ΠΕΙΡΑΙΩΣ BANK	.....	18/10/2013	ΚΤΘ	ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4.000,00	2.000,00
5391	ΠΕΙΡΑΙΩΣ BANK	.....	8/11/2013	ΚΕΠ ΚΑΤΑΘ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΕΠΙΤΑΓΩΝ 9,600.00 ΤΕΜ=1 ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ =0.20 1	9.599,80	4.799,90
5404	ΠΕΙΡΑΙΩΣ BANK	.....	19/11/2013	ΚΕΠ ΚΑΤΑΘ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΕΠΙΤΑΓΩΝ 24,425.00 ΤΕΜ=2 ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ =0.40 2	24.424,60	12.212,30
5421	ΠΕΙΡΑΙΩΣ BANK	.....	25/11/2013	ΚΕΠ ΚΑΤΑΘ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ		4.000,00	2.000,00
5422	ΠΕΙΡΑΙΩΣ BANK	.....	25/11/2013	ΚΕΠ ΚΑΤΑΘ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ		5.000,00	2.500,00
ΣΥΝΟΛΟ προσαύξησης περιουσίας (άρθρου 48 παρ. 3 ν.2238/1994) έτους 2013						271.176,20	135.588,10

REC ID	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ- Πίστωση	Επιμερισμός στο πλήθος (συν)δικαιούχων
5655	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	26/6/2014	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.		5.000,00	5.000,00
5503	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	8/1/2014	ΚΕΠ ΚΑΤΑΘ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ		20.000,00	20.000,00
5614	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	11/4/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ		4.000,00	4.000,00
5615	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	11/4/2014	ΚΕΠ ΚΑΤΑΘ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ	Ποσό επιταγών= 14,500.00 Τεμ.=1 Προμήθεια=0.20	14.499,80	14.499,80
5718	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	12/9/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ		10.000,00	10.000,00
5664	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	27/2/2014	ΚΕΠ ΚΑΤΑΘ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ		12.000,00	6.000,00
5719	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	12/9/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ		13.500,00	6.750,00
5739	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	26/9/2014	ΑΤΜ-ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4305893801385000	5.000,00	2.500,00
5777	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	7/10/2014	ΚΕΠ ΚΑΤΑΘ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ	Ποσό επιταγών= 9,400.00 Τεμ.=1 Προμήθεια=0.20	9.399,80	4.699,90

5793	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	..... .....	13/10/2014	ΚΕΠ ΚΑΤΑΘ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ		20.000,00	10.000,00
ΣΥΝΟΛΟ προσαύξησης περιουσίας (άρθρου 21 παρ. 4 ν.4172/2013) έτους 2014						113.399,60	83.449,70

Περαιτέρω, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις ακόλουθες δαπάνες προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος (για το φορολογικό έτος 2014):

ΠΙΝΑΚΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ		
1	Δαπάνες μισθοδοσίας	42.500,00
2	Τόκοι και συναφή έξοδα	43.580,00
Σύνολο Λογιστικών Διαφορών		86.080,00

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Ακυρότητα της υπ' αριθ./....12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013), λόγω παραγραφής διότι σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν.4174/2013, η πράξη κοινοποιήθηκε στις 02/01/2020.
2. Εσφαλμένη η κρίση της ελεγκτικής αρχής περί προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αιτία στο έτος 2013, ποσού 90.638,10€, εκ πρωτογενών πιστώσεων 181.276,20€ διότι πραγματοποιήθηκαν από τον αδερφό του (ΑΦΜ:) ή τους συνεργάτες του και προέρχονται από την επιχειρηματική του δραστηριότητα. Αβάσιμη η ισομερής κατανομή των πρωτογενών πιστώσεων.
3. Εσφαλμένη η κρίση της ελεγκτικής αρχής περί προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αιτία στο έτος 2014, ποσού 83.449,70€, εκ πρωτογενών πιστώσεων 113.699,60€ διότι πραγματοποιήθηκαν από τον αδερφό του (ΑΦΜ:) ή τους συνεργάτες του και προέρχονται από την επιχειρηματική του δραστηριότητα. Αβάσιμη η ισομερής κατανομή των πρωτογενών πιστώσεων.
4. Εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή απέρριψε δαπάνες μισθοδοσίας έτους 2014, συνολικού ποσού 42.500,00€, οι οποίες είναι πραγματικές και καταβλήθηκαν.

Ως προς τον 1° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 11 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν... Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του

Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους...».

Επειδή, με το άρθρο 84 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η υπ' αριθ./....12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013), εκδόθηκε στις 16/12/2019, ήτοι εντός του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του ν.2238/1994 πενταετούς χρόνου παραγραφής και απεστάλη με την υπ' αριθ. πρωτ./17.12.2019 συστημένη επιστολή (ΕΛΤΑ RE.....GR) η οποία παρελήφθη από τον προσφεύγοντα, όπως προκύπτει από το Πληροφορικό Σύστημα των ΕΛΤΑ, στις 24/12/2019.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι παρανόμως η προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε μετά την 31/12/2019, δη στις 02/01/2020, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 5 του ν.4174/2013, καθώς είχε παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο εισοδήματος στη χρήση 2013, δεν ευσταθεί, διότι, από τις μεταβατικές διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας προκύπτει ότι ο κρίσιμος χρόνος για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο ή πρόστιμο ακόμη και σε χρήσεις πριν την καθολική εφαρμογή του Κ.Φ.Δ. είναι ο χρόνος έκδοσης της πράξης και όχι ο χρόνος κοινοποίησης αυτής και σε κάθε περίπτωση η πράξη είχε παραληφθεί στον προσφεύγοντα πριν την 31/12/2019.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί ακυρότητας της υπ' αριθ./....12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013) λόγω παραγραφής, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο και 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, στο άρθρο 14 παρ. 1 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των

πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας».

Επειδή, με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν.2238/94, έτσι όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν.3888/10, ορίζεται ότι: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1095/2011 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010 και διευκρινίστηκε ότι 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. 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. 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. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες.

Επειδή, με το άρθρο 21 παρ. 4 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

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

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας και της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. παρασχέθηκαν διευκρινήσεις σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, διευκρινίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4174/2013 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. 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. 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.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1175/2017 παρασχέθηκαν οδηγίες για την αντιμετώπιση θεμάτων ελέγχου προσαύξησης περιουσίας και διευκρινίστηκε ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα 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. 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.

Επειδή, με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία απάντησε σε προδικαστικά ερωτήματα υποβληθέντα από το ΔΕΑ, κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι 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 τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994 -ΚΦΕ) και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ), 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. 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. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του, αλλά, πάντως, 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 παράβασης φοροδιαφυγής, η τέλεση της οποίας μπορεί να προκύπτει όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του

φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία. Περαιτέρω, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο. Επομένως, κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Επειδή, τα προαναφερόμενα, τα οποία κρίθηκαν με την απόφαση 884/2016 του Δικαστηρίου, ισχύουν κατ' αναλογίαν και σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι δικαιούχος τραπεζικού λογαριασμού από κοινού με ένα ή περισσότερα άλλα πρόσωπα. Πράγματι, και σε τέτοια περίπτωση, το (σημαντικό) χρηματικό ποσό που εισέρχεται στον κοινό λογαριασμό και το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που έχουν δηλώσει στη φορολογική αρχή όλοι οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε επικαλείται ο ελεγχόμενος συνδικαιούχος του λογαριασμού είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και έρευνας (στα οποία περιλαμβάνεται και η κλήση των λοιπών συνδικαιούχων του λογαριασμού για παροχή πληροφοριών και, ενδεχομένως, συναφών αποδεικτικών στοιχείων, μπορεί να θεωρηθεί, κατ' εκτίμηση του συνόλου των στοιχείων και των συνθηκών της υπόθεσης ότι συνιστά εισόδημα του συγκεκριμένου συνδικαιούχου του λογαριασμού (ΣτΕ 1893/2018).

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1033/21.02.2013, για τους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, το ποσό του εμβάσματος επιμερίζεται στους συνδικαιούχους καταρχήν ισομερώς και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1050/17.02.2014, 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 διά αριθμό συνδικαιούχων).

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1228/15.10.2014, αναφορικά με την κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους διευκρινίζεται ότι στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος. Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του. Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του προσφεύγοντα από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπειριστατωμένη (σχετ. διατάξεις άρθρων 28 και 64 ν.4174/2013).

Επειδή, εν προκειμένω, η φορολογική αρχή, κατόπιν ελέγχου που διενήργησε, διαπίστωσε την προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντα στα έτη 2013 και 2014, κατά το ποσό των 135.588,10€ και 83.499,70€, αντιστοίχως, σύμφωνα με τα άρθρα 48 παρ. 3 του ν.2238/1994 και 21 παρ. 4 του ν.4172/2013, λόγω πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, που δεν αιτιολογήθηκαν (επαρκώς), με αποτέλεσμα να μην αποδεικνύεται η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής τους είτε αν έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου. Ειδικότερα, η προσαύξηση περιουσίας προήλθε από πρωτογενείς πιστώσεις στους κάτωθι λογαριασμούς:

A/A	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Συνδικαιούχοι	Πρωτογενείς πιστώσεις	Αναλογούσες πιστώσεις
1	EUROBANK	.....	..... ..... .....	400,00	200,00
2	ATE BANK	.....	..... ..... ..... (απεβίωσε 15/05/2003)	100.500,00	50.250,00
3	ΠΕΙΡΑΙΩΣ BANK	.....	..... ..... ..... (απεβίωσε 15/05/2003)	170.276,20	85.138,10
ΣΥΝΟΛΟ έτους 2013				271.176,20	135.588,10

A/A	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Συνδικαιούχοι	Πρωτογενείς πιστώσεις	Αναλογούσες πιστώσεις
-----	---------	---------------------	---------------	-----------------------	-----------------------

1	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	.....	5.000,00	5.000,00
2	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	.....	48.499,80	48.499,80
3	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	..... ..... (απεβίωσε 15/05/2003)	59.899,80	29.949,90
ΣΥΝΟΛΟ έτους 2014				113.399,60	83.449,70

Εκ των συνολικών πρωτογενών πιστώσεων στους ανωτέρω λογαριασμούς, στα έτη 2013 και 2014, ποσών 271.176,20€ και 113.399,60€, κατόπιν ισομερούς επιμερισμού μεταξύ του προσφεύγοντος και του αδελφού του (ΑΦΜ:), όπου αυτοί είναι συνδικαιούχοι, καθώς ο τρίτος συνδικαιούχος του λογαριασμού υπ' αριθ., πατέρας του προσφεύγοντος είχε αποβιώσει στις 15/05/2003, ήτοι πριν την πραγματοποίηση των επίμαχων καταθέσεων, η δε μητέρα τους είναι προχωρημένης ηλικίας, στον προσφεύγοντα αναλογούν ως προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αιτία προέλευσης, για τα έτη 2013 και 2014, ποσά 135.588,10€ και 83.499,70€ αντίστοιχα.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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».

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου επί του επιμερισμού των πρωτογενών καταθέσεων μεταξύ των συνδικαιούχων προβάλλεται αναπόδεδικτα διότι ουδέν σχετικό στοιχείο τεκμηρίωσης και απόδειξης επί των επίμαχων πιστώσεων προσκόμισε ώστε να αποδομηθεί το πόρισμα του ελέγχου και απορρίπτεται.

Ως προς τον 4^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του

εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων...».

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά...».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1041/2015 διευκρινίστηκε ότι με την παρ. 1 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 (Φ.Ε.Κ. 167 Α'), ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Επίσης, στο ίδιο άρθρο και νόμο, όπως τροποποιήθηκε με την περ. α' της παρ. 6 του άρθρου 22 του Ν.4223/2013 (Φ.Ε.Κ. 287 Α'), ορίζεται ότι ειδικά για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων. Επομένως, όσοι αποκτούν εισόδημα από ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από το αν απαλλάσσονται ή όχι από την τήρηση βιβλίων του ΚΦΑΣ και την ένταξη τους ή όχι στο ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α., προσδιορίζουν τα ακαθάριστα έσοδα και τα κέρδη τους λογιστικά (με βάση τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία) και σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27 και 28 του νέου ΚΦΕ (Ν.4172/13). Ενδεικτικά και με την επιφύλαξη των άρθρων 22 και 23 του Ν.4172/13, για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών, οι ασκούντες αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα εκτός των άλλων και τις παρακάτω κατηγορίες δαπανών, εφόσον αποδεικνύονται με τα κατάλληλα παραστατικά: α) αγορές σπόρων ή νεογνών, λιπασμάτων και φαρμάκων, β) καλλιεργητικές δαπάνες, γ) δαπάνες άρδευσης, δ) δαπάνες για ημερομίσθια εργατών, ε) το κόστος καυσίμων και συντήρησης των αγροτικών μηχανημάτων, στ) των τόκων και τα έξοδα των δανείων που σχετίζονται με την αγροτική εκμετάλλευση, ζ) τις αποσβέσεις παγίου εξοπλισμού κλπ.

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 1 του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012 παρ. Ε1), ως ίσχυσε έως 31/12/2014, οριζόταν ότι: «Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη

εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση».

Επειδή, με το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου οριζόταν ότι: «1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων... 3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία...».

Επειδή, με την παρ. 13 του άρθρου 9 του ανωτέρω νόμου οριζόταν ότι: «α) Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί βιβλία οποιασδήποτε κατηγορίας και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 για κάθε δαπάνη που αφορά την άσκηση της επιχείρησης του ή την εκτέλεση του σκοπού τους, αντίστοιχα, για την οποία ο δικαιούχος δεν υποχρεούται στην έκδοση στοιχείου του παρόντος νόμου, εκδίδει διπλότυπη απόδειξη δαπάνης... β) Στην απόδειξη δαπάνης, η οποία υπογράφεται και από το δικαιούχο και στα δύο αντίτυπα, αναγράφονται: α) τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων όπως περιγράφονται στην παράγραφο 10 του άρθρου 6, β) η αιτιολογία και το ποσό της δαπάνης αριθμητικώς και ολογράφως. Δεν απαιτείται η αναγραφή του ποσού ολογράφως στις αποδείξεις που εκδίδονται με Η/Υ, γ) οι τυχόν φόροι και οι λοιπές φορολογικές επιβαρύνσεις... δ) Όταν καταβάλλονται μισθοί, ημερομίσθια, ή άλλες παροχές σε μισθωτούς δύναται, αντί της έκδοσης απόδειξης δαπάνης, να συντάσσεται κατάσταση στην οποία υπογράφουν οι δικαιούχοι για τα ποσά που λαμβάνουν. Επί καταβολής μισθών και ημερομισθίων με τη μεσολάβηση τράπεζας δεν απαιτείται υπογραφή της κατάστασης, εφόσον υπάρχει σχετική εξουσιοδότηση των δικαιούχων της αμοιβής, που δίδεται μία φορά με ταυτόχρονη εντολή προς την τράπεζα για πίστωση συγκεκριμένου λογαριασμού».

Επειδή, με το άρθρο 15 παρ. 4 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει απόφαση, με την οποία ορίζονται ορισμένες κατηγορίες προσώπων που υποχρεούνται να παρέχουν αυτομάτως πληροφορίες σχετικά με τις οικονομικές συναλλαγές τους με φορολογούμενους, οι όροι και οι προϋποθέσεις για την παροχή αυτών των πληροφοριών, καθώς και οι λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου».

Επειδή, με το άρθρο 4 της ΠΟΛ.1051/2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 373/18.03.2015) ορίζεται ότι: «1. Τα στοιχεία που προβλέπεται να περιλαμβάνονται στις εκδιδόμενες βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων ή αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογικού έτους 2014, υποβάλλονται αποκλειστικά και μόνο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (TAXISnet), και ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων του Κ.Φ.Α.Σ. που τηρούνται και από τον τρόπο ενημέρωσής τους (μηχανογραφικά ή χειρόγραφα), υποβάλλονται ενιαία και υποχρεωτικά με το σύνολο των στοιχείων που προβλέπεται να περιλαμβάνεται στις εκδιδόμενες βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων και

λοιπών παροχών και στις εκδιδόμενες βεβαιώσεις αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα που καταβλήθηκαν, καθώς και με το φόρο που παρακρατήθηκε επί αυτών, και του ποσού της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 (Α'152) που παρακρατήθηκε, προκειμένου για βεβαιώσεις αποδοχών από μισθωτή εργασία και συντάξεις...».

Επειδή, η φορολογική αρχή επαναπροσδιόρισε το καθαρό εισόδημα του προσφεύγοντος από αγροτική επιχείρηση, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21 και 22 του ν.4172/2013, με την προσθήκη, μεταξύ άλλων, δαπανών μισθοδοσίας ποσού 42.500,00€, ως λογιστικής διαφοράς, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 και 23 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις. Ειδικότερα, ο προσφεύγων καταχώρησε τις προαναφερθείσες δαπάνες μισθοδοσίας δίχως να υφίσταται το προβλεπόμενο από τον Κ.Φ.Α.Σ. δικαιολογητικό πρωτογενούς εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία, ενώ δεν έγιναν δεκτές προσκομισθείσες σχετικές υπεύθυνες δηλώσεις των φερόμενων ως εργαζόμενων στην αγροτική - αλιευτική του επιχείρηση (μυδοκαλλιέργειες)

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης απόρριψης των δαπανών μισθοδοσίας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος διότι αφενός ο προσφεύγων δεν κατέχει νόμιμο δικαιολογητικό πρωτογενούς εγγραφής στα βιβλία, ως αυτό ορίζεται από το άρθρο 9 παρ. 13 του Κ.Φ.Α.Σ. αφετέρου δεν έχει υποβάλει στο σύστημα Taxisnet το προβλεπόμενο από την ΠΟΛ.1051/2015 αρχείο βεβαίωσης αποδοχών προκειμένου να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15 παρ. 4 του ν.4174/2013. Περαιτέρω δε, ο προσφεύγων ουδέν στοιχείο προσκόμισε απ' όπου να προκύπτει ή να μπορεί να προσδιοριστεί το ύψος της δαπάνης, η πραγματοποίησή της, καθώς και η παραγωγικότητά της, όπως ενδεικτικά αποτελούν η εγγραφή στο Μητρώο Εργοδοτών του ΟΓΑ, η πρόσληψη και η ασφάλιση των εργαζομένων. Ούτε είναι δυνατό να εξαχθούν συμπεράσματα από τις υπεύθυνες δηλώσεις που δεν περιλαμβάνουν τα απαραίτητα στοιχεία (ΑΦΜ, αντικείμενο απασχόλησης, διάρκεια απασχόλησης, ακαθάριστες και καθαρές αποδοχές κ.α.) και που σε κάθε περίπτωση δεν έχουν αποδεικτική ισχύ.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης απόρριψης των δαπανών μισθοδοσίας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επιπροσθέτως, η φορολογική αρχή διαπίστωσε την εσφαλμένη μεταφορά των δεδομένων των βιβλίων και των εκδοθέντων στοιχείων στις υποβληθείσες δηλώσεις και ειδικότερα τη μη απόδοση φόρου εκρών ποσού 2.375,10€.

Επειδή, ο προσφεύγων ουδένα ισχυρισμό περί των λοιπών διαφορών που καταλογίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος και στο ΦΠΑ προέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./31.01.2020 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:

**Υπ' αριθ.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος
οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013)**

Διαφορά φόρου	41.244,07 €
Πρόστιμο άρθρου 58 & Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	42.299,92 €
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	6.202,73 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	89.746,72 €

**Υπ' αριθ.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος
φορολογικού έτους 2014**

Διαφορά φόρου	41.200,08 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	12.360,02 €
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	8.740,56 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	62.300,66 €

**Υπ' αριθ.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
της φορολογικής περιόδου 01/01/2014 – 31/12/2014**

Μείωση πιστωτικού υπολοίπου για έκπτωση	2.375,10 €
---	------------

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.