



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/06/2020

Αριθμός Απόφασης: 1345

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

Fax : 213 1604567

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της 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) και της Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

3. Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 07/02/2020 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ., κατοίκου οδός, κατά της υπ' αρ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών και τα προσκομιζόμενα

με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.

6. Τις απόψεις της ως άνω Δ.Ο.Υ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07/02/2020 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 12.220,61 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου βάσει ν./2017 ύψους 12.533,46 ευρώ, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 1.680,39 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 26.434,46 ευρώ.

Ειδικότερα, συνεπεία της με αρ. πρωτ./2018 έγγραφης Ενημέρωσης της Αρχής καταπολέμησης της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες (άρθρο 47 ν. 4557/2018), η οποία έλαβε το με αρ. πρωτ./2018 από τη Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, εκδόθηκε η υπ' αριθ./2019 εντολή ελέγχου. Δυνάμει της ανωτέρω εντολής, διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα για το οικονομικό έτος 2014 και τα φορολογικά έτη 2014 έως και 2017. Ωστόσο, αρχικώς διενεργήθηκε έλεγχος της χρήσης 2013 λόγω παραγραφής, ενώ ο έλεγχος των υπόλοιπων φορολογικών ετών, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση θα πραγματοποιηθεί το επόμενο έτος.

Από την επεξεργασία των δεδομένων των λογαριασμών και των χρηματοπιστωτικών προϊόντων του προσφεύγοντος, για το χρονικό διάστημα από 01/01/2013 έως και 31/12/2013 σε συσχετισμό με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, τις έγγραφες εξηγήσεις και τα δικαιολογητικά που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, προέκυψε διαφορά ύψους 47.002,36€, η οποία καταλογίστηκε με την κρινόμενη πράξη, προερχόμενη από πρωτογενείς πιστώσεις, ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ	ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΙΣ ΑΡΧΙΚΕΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ ΚΩΔ 507
2013	104.877,01 €	27.036,79 €	74.039,15 €	47.002,36 €

Ο προσφεύγων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Παραγραφή ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013. Εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη πράξη αφορά το οικονομικό έτος 2014 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2013 – 31.12.2013), και κοινοποιήθηκε στις 13.01.2020, ημερομηνία κατά την οποία, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994, το δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλλει φόρο είχε υποπέσει σε παραγραφή, διότι όφειλε να του κοινοποιήσει το σχετικό φύλλο ελέγχου έως τις 31.12.2019.

- Εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 48 παρ.3 του ν. 2238/1994 και της υπ' αριθμ. 1175/2017 εγκυκλίου. Στο πλαίσιο άσκησης των καθηκόντων του και όντας στενός συνεργάτης του διευθύνοντος συμβούλου της εταιρείας προέβαινε σε πληρωμές εξόδων της εταιρείας αλλά και του τελευταίου, με την χρήση του ατομικού του ελεγχόμενου τραπεζικού λογαριασμού. Ειδικότερα, μεταφέρονταν χρηματικά ποσά από τον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας στον ατομικό του λογαριασμό και εν συνεχεία ο ίδιος προέβαινε με τα χρήματα αυτά στις πληρωμές εξόδων της πρώτης και του Συνεπώς, κατ' άρθρο 334 ΑΚ τα κατατεθέντα χρήματα ήταν ξένα για εκείνον, ουδέποτε απέκτησε την κυριότητά τους και στο σύνολο τους αναλήφθηκαν και χρησιμοποιήθηκαν προς εξόφληση υποχρεώσεων των ανωτέρω.

- Προκειμένου η φορολογική αρχή να επιβάλει φόρο εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα επί ελεγχόμενης πίστωσης τραπεζικού λογαριασμού, ως προερχόμενης από άγνωστη πηγή ή αιτία, φέρει καταρχήν το βάρος να εισφέρει επαρκή αποδεικτικά στοιχεία, από τα οποία να συνάγεται με σφόδρα πιθανότητα ότι «η πηγή ή αιτία των επίδικων ποσών τραπεζικών καταθέσεων ανάγεται στη δραστηριότητα του φορολογούμενου ως ελεύθερου επαγγελματία». Περαιτέρω, με την υπ. αριθμ. 1175/2017 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ διευκρινίστηκε ότι σε περίπτωση αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης επαρκών δικαιολογητικών στοιχείων που θα αιτιολογήσουν μια πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό, η φορολογική αρχή οφείλει να κάνει δεκτούς τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου εκτός αν αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση

άλλων στοιχείων που διαθέτει.

- Τέλος, ο προσφεύγων, προβάλλει ειδικότερες αιτιάσεις σχετικά με την πηγή ή προέλευση κρινόμενων πιστώσεων, οι οποίες θα εκτεθούν αναλυτικά κατωτέρω.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (13.01.2020): *«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.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2013: *«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] 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 του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»*

Επειδή, περαιτέρω, με τη διάταξη του άρθρου πρώτου παρ. Δ' υποπαρ. Δ.2. παρ. 18 περ. β' ν. 4254/2014 προστέθηκαν στο άρθρο 72 παρ. 11 ν. 4174/2013 οι διατάξεις των εδ. γ' και δ', σύμφωνα με τις οποίες, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (13.01.2020): *«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. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 4254/2014 (07.04.2014): *«Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε.»*

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 2350/2018 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 14 της απόφασης), *«...η παράταση των προθεσμιών παραγραφής που θεσπίζεται με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 11 (ήδη αναριθμηθέν*

σε 72 παρ. 11) του ν. 4174/2013 δεν είναι συνταγματικώς ανεκτή, ενόψει και των κριθέντων με τις ΣτΕ 1738/2017 Ολομ., 2934-2935/2017 7μ., 172/2018 7μ., κατά το μέρος που καταλαμβάνει και φορολογικές αξιώσεις που ανάγονται σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης του νόμου αυτού έτους [...].» Η κρίση αυτή επαναλήφθηκε στις υπ' αριθμ. 2354/2018 (5μ., σκέψη 14 της απόφασης) και 732/2019 (7μ., σκέψη 8 της απόφασης) αποφάσεις του Β' Τμήματος του ιδίου Δικαστηρίου.

Επειδή, επικαλούμενα τα ως άνω κριθέντα με τις υπ' αριθμ. 732/2019 (7μ.), 2354/2018 (5μ.) και 2350/2018 (5μ.) αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια κρίνουν παγίως (βλ. αντί άλλων υπ' αριθμ. 734/2020 (1μ.) απόφαση του Διοικητικού Εφετείου· πρβλ. και υπ' αριθμ. 58/2020 (3μ.) απόφαση του Διοικητικού Εφετείου, υπ' αριθμ. 861-863/2020 (1μ.) αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου και υπ' αριθμ. 2966/2020 (3μ.) απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου) ότι «η διάταξη της παρ. 11 του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα [είναι ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας], όπως αυτή ισχύει μετά την προσθήκη σε αυτήν τρίτου και τέταρτου εδαφίου με την περίπτωση 18β της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014, η οποία αφενός περιέχει πρόβλεψη διακοπής της παραγραφής, με την έκδοση, και όχι πλέον την κοινοποίηση, των φύλλων ελέγχου, πράξεων προσδιορισμού φόρου, προστίμων και αφετέρου υπάγει στη ρύθμιση αυτή και τις εκκρεμείς ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων υποθέσεις, **παρατείνει εμμέσως το χρόνο παραγραφής της σχετικής αξιώσεως του Δημοσίου και, εφόσον καταλαμβάνει και χρήσεις προγενέστερες του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου που εισάγει την παράταση έτους, ήτοι του νόμου 4254/2014, είναι ανίσχυρη, κατά τα ήδη κριθέντα [...]** (ΣτΕ 1738/2017 Ολ.), ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς διατάξεις των άρθρων 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος, για το λόγο ότι τροποποιεί αναδρομικώς σε βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά το χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις και το οποίο αποτελεί ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.»

Επειδή ο προσφεύγων με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι κατά την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης, ήτοι την 13/01/2020, το δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλλει φόρο εισοδήματος είχε υποπέσει σε παραγραφή, καθόσον, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994, η φορολογική αρχή όφειλε να του κοινοποιήσει

τη σχετική πράξη έως τις 31.12.2019.

Επειδή, όπως συνάγεται σαφώς από τα ως άνω κριθέντα με τις προπαρατεθείσες υπ' αριθμ. 732/2019 (7μ.), 2354/2018 (5μ.) και 2350/2018 (5μ.) αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, όπως αυτά εξειδικεύθηκαν περαιτέρω με την πάγια νομολογία των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων (βλ. αντί άλλων προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 734/2020 (1μ.) απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών· πρβλ. και υπ' αριθμ. 58/2020 (3μ.) απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, υπ' αριθμ. 861-863/2020 (1μ.) αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης και υπ' αριθμ. 2966/2020 (3μ.) απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης), η προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. γ' ν. 4174/2013 (όπως αυτή προστέθηκε το 2014 με το ν. 4254/2014 και ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (13.01.2020)) νομίμως, υπό το πρίσμα της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος, καταλαμβάνει (αναδρομικά) αξιώσεις του Δημοσίου φορολογικής φύσης που έχουν γεννηθεί εντός της περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 (ημερολογιακό έτος 2013) και συνεπώς κατά την ημερομηνία έκδοσης της ως άνω υπ' αριθμ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών διακόπηκε η κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 ν. 2238/1994 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2013) 5ετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρο εισοδήματος (και τις σχετικές προσαυξήσεις) για τη φορολογική περίοδο 01.01.2013-31.12.2013. Ως εκ τούτου, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή ο προσφεύγων με τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι εφαρμόστηκε εσφαλμένως το άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994 και η υπ' αριθμ. 1175/2017 εγκύκλιος.

Επειδή στην υπό εξέταση υπόθεση μεταξύ των διερευνώμενων πιστώσεων, υφίσταντο πιστώσεις οι οποίες καταλογίστηκαν από τον έλεγχο, καθόσον δεν έγινε δεκτή η προβαλλόμενη από τον προσφεύγοντα αιτιολόγηση, οι οποίες απεικονίζονται παρακάτω:

REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ- Πίστωση
4886			23/01/2013 0:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΠΟ ΜΕ-ΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	ΕΠΙ ΑΠΟΔΟΣΗ	5.667,00
4892			28/01/2013 0:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΠΟ ΜΕ-ΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	ΓΙΑ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	1.500,00
4899			08/02/2013 0:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΠΟ ΜΕ-ΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	ΕΠΙ ΑΠΟΔΟΣΗ	2.612,00
4902			12/02/2013 0:00	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	ΕΠΙ ΑΠΟΔΟΣΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑ	865,00
4946			08/04/2013 0:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΠΟ ΜΕ-ΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	ΕΠΙ ΑΠΟΔΟΣΗ	4.725,00
4950			11/04/2013 0:00	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	ΕΞΟΔΑ ΓΙΑ ΣΥΜΒ ΜΕΤΑΦΟΡΑ	150,00
4970			08/05/2013 0:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΠΟ ΜΕ-ΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	ΕΠΙ ΑΠΟΔΟΣΗ	2.447,25
4971			08/05/2013 0:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΠΟ ΜΕ-ΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	ΕΠΙ ΑΠΟΔΟΣΗ	3.085,00
4974			10/05/2013 0:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΠΟ ΜΕ-ΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	.....	485,00
4976			10/05/2013 0:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΠΟ ΜΕ-ΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	.....	1.575,00
4977			10/05/2013 0:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΠΟ ΜΕ-ΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	.....	2.575,00
4981			16/05/2013 0:00	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ	1.000,00
4991			31/05/2013 0:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΠΟ ΜΕ-ΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	ΓΙΑ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	1.970,00
5029			11/07/2013 0:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	.....	675,20
5047			05/09/2013 0:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΠΟ ΜΕ-ΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	ΕΝΑΝΤΙ	2.000,00
5048			05/09/2013 0:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΠΟ ΜΕ-ΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	.....	2.525,00
5049			05/09/2013 0:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΠΟ ΜΕ-ΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	ΕΝΑΝΤΙ	2.886,00
5067			07/10/2013 0:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΠΟ ΜΕ-ΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	ΓΙΑ ΕΞΟΔΑ ΕΚΤΥΠΩΣΕΩΝ	110,00
5083			01/11/2013 0:00	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	.....	3.640,00
5086			11/11/2013 0:00	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	.....	42,24
5091			25/11/2013 0:00	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	.....	950,00
5092			25/11/2013 0:00	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	.....	1.300,00
5093			25/11/2013 0:00	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	.....	2.850,00
5094			25/11/2013 0:00	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	.....	3.850,00
5113			06/12/2013 0:00	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	.....	3.000,00

4916	.....	.....	01/03/2013 0:00	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	.....	800,00
4923	.....	.....	13/03/2013 0:00	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	.....	700,00
5044	.....	.....	04/09/2013 0:00	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	.....	1.955,00
5061	.....	.....	25/09/2013 0:00	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	.....	500,00

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση 2013, ορίζεται ότι:

«3. 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 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 προσαύξησή 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.»

Επειδή ο προσφεύγων ως προς τις προαναφερθείσες πιστώσεις ισχυρίστηκε προς τη φορολογική αρχή ότι μέσω του λογαριασμού του προέβαινε σε πληρωμές εξόδων της πρώην εργοδότης εταιρείας του και του διευθύνοντος συμβούλου αυτής Ομοίως έπραττε και για την εταιρεία «.....», στην οποία μεν δεν εργαζόταν, αλλά είναι συμφερόντων του κ.

Επειδή η φορολογική αρχή απέρριψε τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος αναφορικά με τις επίμαχες πιστώσεις, καθόσον δεν αιτιολογήθηκε επαρκώς η πηγή ή η αιτία προέλευσης αυτών.

Επειδή με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων επαναπροβάλλει τους

αρχικούς ισχυρισμούς τους και συγκεκριμένα διατείνεται ότι κατά την ελεγχόμενη περίοδο εργαζόταν στην εταιρεία «.....» ως βοηθός λογιστή. Στο πλαίσιο άσκησης των καθηκόντων του και όντας στενός συνεργάτης του διευθύνοντος συμβούλου της εταιρείας προέβαινε σε πληρωμές εξόδων της εταιρείας αλλά και του τελευταίου, με την χρήση του ατομικού του ελεγχόμενου τραπεζικού λογαριασμού. Ειδικότερα, μεταφέρονταν χρηματικά ποσά από τον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας στον ατομικό του λογαριασμό και εν συνεχεία ο ίδιος προέβαινε με τα χρήματα αυτά στις πληρωμές εξόδων της πρώτης και του και ως εκ τούτου οι πιστώσεις με REC ID 4886, 4892, 4899, 4902, 4946, 4950, 4970, 4971, 4974, 4976, 4977, 4981, 4991, 5029, 5047, 5048, 5049, 5067, 5083, 5086, 5091, 5092, 5093, 5094 και 5113 δεν συνιστούν εισόδημά του.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η απόδειξη του γεγονότος χρησιμοποίησης των εν λόγω πιστώσεων για κάλυψη δαπανών της εταιρείας και του είναι ευχερής και προκύπτει και από την αιτιολογία αυτών καθώς η πλειονότητα αυτών φέρει την αιτιολογία «διάφορα έξοδα» ή «..... μεταφορά μέσω, «επί αποδόση». Από τις ανωτέρω αιτιολογίες καθίσταται σαφές ότι οι εν λόγω πιστώσεις δεν αντικρίζουν έσοδό του και δεν χρησιμοποιήθηκαν για την κάλυψη προσωπικών του αναγκών.

Τα ίδια ως άνω, ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι ισχύουν και για τις πιστώσεις με REC ID 4916, 4923, 5044 και 5061 που πραγματοποιήθηκαν στον υπ' αριθμ. τραπεζικό του λογαριασμό και προέρχονται από την εταιρεία «.....», η οποία είναι συμφερόντων του κ. Οι ως άνω πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν στον λογαριασμό του αφορούν σε καταθέσεις με σκοπό τις πληρωμές υποχρεώσεων της εταιρείας «.....» και για το λόγο αυτό δεν συνιστούν προσαύξηση περιουσίας. Ωστόσο, δεν δύναται να προσκομίσει περαιτέρω αποδεικτικά έγγραφα που να αφορούν την εταιρεία «.....» καθώς δεν υπήρξε εργαζόμενος αυτής και δεν έχει πρόσβαση στα αρχεία της. Άλλωστε και μόνο το γεγονός της αιτιολογίας των ως άνω πιστώσεων («.....»), αρκεί για να κριθούν οι πιστώσεις ως γνωστής πηγής και συνεπώς δεν δύναται να χαρακτηριστούν ως προσαύξηση περιουσίας λόγω αγνώστου πηγής.

Επειδή ο προσφεύγων προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκόμισε στη φορολογική αρχή και επαναπροσκόμισε στην υπηρεσία μας:

- α) Απόδειξη Πληρωμής με ημερομηνία 05/09/2013 και αριθ. της εταιρείας προς τον ποσού 60.000,00€ σε μετρητά.
- β) Αποτύπωση οθόνης η οποία απεικονίζει υπολογιστικό φύλλο με δεδομένα του αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού 33.09.00.001 με εγγραφές από 17/01/2013 έως 31/12/2013
- γ) Πίνακα με στοιχεία απασχολούμενων μισθωτών της εταιρείας
- δ) Αντίγραφα ΦΕΚ/2017 (Τεύχος),/2014 (Τεύχος Α.Ε.-Ε.Π.Ε.),/2011 (Τεύχος Α.Ε.-Ε.Π.Ε.)
- ε) Αντίγραφο Εξώδικης Δήλωσης περί Επίσχεσης Εργασίας του προσφεύγοντος προς τον με την ιδιότητα του νομίμου εκπροσώπου των εταιρειών, και με συνημμένη την με ημερομηνία 01/12/2015 έκθεση επίδοσης από αρμόδιο Δικαστικό Επιμελητή.
- στ) Αντίγραφο Αίτησης προσωρινής επιδίκασης μισθών και συντηρητικής κατάσχεσης του προσφεύγοντος κατά της ανώνυμης εταιρείας ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου (...../2018).
- ζ) Αντίγραφο Έκθεσης Πρακτικών και Απόφαση του Α΄ Μονομελούς Πλημμελειοδικείου της συνεδρίασης με ημερομηνία 31/01/2019 με ενάγοντα τον προσφεύγοντα και κατηγορούμενο τον του
- η) Αντίγραφο Έκθεσης Πρακτικών και Απόφαση του Α΄ Τριμελούς Πλημμελειοδικείου της συνεδρίασης με ημερομηνία 13/03/2018 με ενάγοντα τον προσφεύγοντα και κατηγορούμενο τον του
- θ) Αντίγραφο Αγωγής (διαδικασία εργατικών διαφορών) του προσφεύγοντος κατά της εταιρείας και του, ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου (...../2018)
- ι) Αντίγραφο απαντητικής επιστολής προς τον προσφεύγοντα με ημερομηνία 04/12/2019 της τράπεζας

Επειδή από το σύνολο των εγγράφων του παρόντος φακέλου διαπιστώνεται ότι υφίσταται χρόνια διαμάχη του προσφεύγοντος με την πρώην εργοδότη εταιρεία του και τον διευθύνοντα σύμβουλο αυτής, η οποία αφορά εργατικές

διαφορές και μη καταβληθείσες δεδουλευμένες αμοιβές. Ωστόσο, οι εν λόγω διαφορές, οι οποίες δεν είναι φορολογικές, δεν εξετάζονται από την υπηρεσία μας στα πλαίσια της παρούσης, καθόσον, για οποιαδήποτε αστική διαφορά αναφύεται μεταξύ ιδιωτών, αρμόδια είναι τα αστικά δικαστήρια.

Επειδή περαιτέρω, η φορολογική αρχή προκειμένου να επαληθεύσει τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, θυροκόλλησε στα γραφεία της εταιρείας το με αριθ. πρωτ./2019 αίτημα παροχής πληροφοριών και παράλληλα αναζήτησε στοιχεία μέσω της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών. Εν συνεχεία, ο κος σε απάντηση του ανωτέρω αιτήματος, υπέβαλε το με αρ. πρωτ./2019 Υπόμνημα προς τη φορολογική αρχή, σύμφωνα με το οποίο: «... η διακρίβωση των στοιχείων που ζητούνται από την εταιρεία μας είναι δυνατή μόνο με την παράδοση από τον κ. του σκληρού δίσκου του λογιστηρίου που διατηρεί σε μορφή *Mini Mac* ακόμα και σήμερα στην κατοχή του.». Τέλος, η ΔΟΥ ΦΑΕΕ Αθηνών απάντησε ότι δεν είχε στη διάθεσή της στοιχεία που να αφορούν στο έτος 2013.

Επειδή επιπροσθέτως, από την επεξεργασία του αναλυτικού καθολικού του Λογ/μου 33.09.00.0001 – που προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα, ο έλεγχος αφενός επισημαίνει ότι δεν συνοδεύεται από σχετική υπεύθυνη δήλωση του νόμιμου εκπροσώπου της εταιρείας, και αφετέρου δεν προκύπτει, ούτε χρονικά, ούτε σε επίπεδο επιμέρους αθροίσεων ότι τα ποσά που πιστώθηκαν στον ατομικό λογαριασμό του προσφεύγοντος είναι τα ποσά των εκκαθαρίσεων του αναλυτικού καθολικού του Λογ/μου 33.09.00.0001 –

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013: «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 σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην με αριθ. 884/2016 απόφαση ΣτΕ: ««.....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 – 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 ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση –

..... Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, 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.....– Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα στο εξωτερικό, 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, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης...

.... Πράγματι, τέτοιες υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο ποσό είτε (α) αποτελεί φορολογητέο μη δηλωθέν εισόδημα, περίπτωση που είναι και η συνήθης, κατά τα κοινώς γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε (β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣτΕ 387/2015) είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη

περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ' αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμενα να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης ...»

Επειδή σε κάθε περίπτωση μια διερευνώμενη πίστωση που θεωρείται από τη φορολογική αρχή ως προσαύξηση περιουσίας, δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης αυτής, καθώς και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

Επειδή, όπως επισημαίνεται σχετικά στις έγγραφες απόψεις που υπέβαλλε η φορολογική αρχή επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής: «ο ελεγχόμενος πέραν του εν λόγω υπομνήματος δεν προσκόμισε στην διάθεση του ελέγχου παραστατικά ή στοιχεία που να αποδεικνύουν την καταβολή ποσών σε φορείς δημοσίου. Πρόσθετα, από το ειδικό λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ομάδα Εργασίας Α.Υ.Ο 4105/2015) δεν προκύπτουν ισόποσες χρεώσεις ή μεταφορές (ηλεκτρονικές πληρωμές) ώστε να υποστηρίζεται η άποψη του ελεγχόμενου εφόσον δεν προσκομίστηκαν στην διάθεση του ελέγχου σχετικά παραστατικά. (...) Πρόσθετα, ο ελεγχόμενος δεν προκύπτει να έχει σχέση εξαρτημένης εργασίας με την εταιρεία παρά μόνο ότι η εν λόγω εταιρεία μεταφέρει στον λογαριασμό του σύνολο ποσού 3.955,00 ευρώ. Για τις λοιπές ανώνυμες καταθέσεις που ο έλεγχος δεν μπόρεσε να ταυτίσει την προέλευσή τους και την φύση τους, δεν προσκομίστηκαν παραστατικά που να προκύπτει ότι οι εν λόγω πιστώσεις έχουν γίνει στο σύνολό τους από την εταιρεία παρά μόνο για το ποσό των 29.276,31 ευρώ που φέρουν την επωνυμία της εταιρείας. Ωστόσο ο ελεγχόμενος δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου πρόσφορα στοιχεία ώστε να προσδιορίζεται η φύση (ο λόγος για τον οποίο πιστώθηκαν τα εν λόγω ποσά) των συγκεκριμένων πιστώσεων.»

Επειδή στην εξεταζόμενη υπόθεση, η φορολογική αρχή προκειμένου να επαληθεύσει τους προβαλλόμενους από τον προσφεύγοντα ισχυρισμούς, επιχείρησε να συλλέξει οποιοδήποτε πρόσφορο στοιχείο, τόσο από την εταιρεία, όσο και από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

ΦΑΕ Αθηνών χωρίς ωστόσο να μπορέσει να αντλήσει περισσότερα στοιχεία για την πηγή ή την αιτία προέλευσης των κρινόμενων πιστώσεων. Συνεπώς, το βάρος της απόδειξης, εφόσον η φορολογική αρχή εξάντλησε τις ενέργειες που είχε στη διάθεσή της, προκειμένου να αξιολογήσει τους προβαλλόμενους από τον προσφεύγοντα λόγους, μετατίθεται στον προσφεύγοντα.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στην υπηρεσία μας με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, νεότερα στοιχεία, τα οποία να τεκμηριώνουν την προέλευση και την αιτία πίστωσης των επίμαχων ποσών στους λογαριασμούς του. Άλλωστε, ο ισχυρισμός ότι ο Διευθύνων Σύμβουλος της εταιρείας, αναλάμβανε ποσά από την εταιρεία, τα οποία υπερκαλύπτουν τις κρινόμενες πιστώσεις, δεν επαρκεί από μόνος του, προκειμένου να θεμελιώσει τον ισχυρισμό του. Και τούτο, διότι από κανένα στοιχείο δεν διαπιστώνεται, αφενός, ότι τα χρήματα που διέρχονταν από τους λογαριασμούς του, ήταν των δύο εταιρειών και όχι δικά του και, αφετέρου, ότι με αυτά προέβαινε στη συνέχεια σε πληρωμές δαπανών και λοιπών υποχρεώσεων για λογαριασμό τους. Συνεπώς, από όλα τα ανωτέρω αναφερόμενα, ο σχετικός ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 07/02/2020 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση της υπ' αρ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	12.220,61	12.220,61
Πρόσθετος Φόρος	12.533,46	12.533,46
Εισφορά Αλληλεγγύης	1.680,39	1.680,39
Σύνολο	26.434,46	26.434,46

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.