



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 15/06/2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Αριθμός Απόφασης: 1142

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 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), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση 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 αριθ. 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 21/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ , με έδρα επί της οδού , , Τ.Κ. , κατά των υπ' αριθμ. /2019 και /2019 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας,

οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ./2019 και/2019 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014 αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 27/12/2019 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 21/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, οικονομικού έτους 2014, προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 61.776,19 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 30.888,10 €, πλέον τόκων του άρθ.53 του ΚΦΔ ποσού 32.018,60 €, πλέον διαφορά στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 8.541,18 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους **133.224,06 €**.

Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, φορολογικού έτους 2014, προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 59.993,76 €, πλέον τέλη χαρτοσήμου και εισφορά υπέρ ΟΓΑ συνολικού ποσού 21,60 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 17.998,13 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους **86.424,61 €**.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 27/12/2019 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, η οποία αφορά έλεγχο φορολογίας εισοδήματος που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, κατόπιν της υπ' αριθμ./2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου για τα έτη 2013 & 2014. Στα πλαίσια του ελέγχου η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας κοινοποίησε στον προσφεύγοντα την υπ' αριθμ. πρωτ./2019 Γνωστοποίηση της ως άνω υπ' αριθμ./2019 εντολής φορολογικού ελέγχου καθώς και της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και την υπ' αριθμ. Πρωτ./19 Πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων των άρθρων 13,14,23 & 24 του Ν. 4174/2013. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση και προσκόμισε τα

ζητηθέντα λογιστικά αρχεία & στοιχεία.

Αντλήθηκαν τα απαραίτητα στοιχεία από την εφαρμογή Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαυξήσεις Περιούσιας της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, ήτοι το σύνολο των χρηματοπιστωτικών προϊόντων (ατομικών και κοινών) και το σύνολο των συναλλαγών /κινήσεων κατά την περίοδο από 01/01/2013 έως 31/12/2014. Ο προσφεύγων κατά την ελεγχόμενη περίοδο είχε σαν αντικείμενο εργασιών ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΜΕΝΩΝ ΦΡΟΥΤΩΝ ΚΑΙ ΛΑΧΑΝΙΚΩΝ. Μέσω της προαναφερθείσας εφαρμογής προσδιορίστηκαν και εξαιρέθηκαν μέρος (μόνο διασταυρωμένες συναλλαγές από τις συγκεντρωτικές πελατών-προμηθευτών) από το αρχικό σύνολο των πιστώσεων, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να καταλήξει σε πιστώσεις, οι οποίες αρχικά χαρακτηρίστηκαν ως πρωτογενείς και δεν συσχετίστηκαν με αντίστοιχες χρεώσεις. Για τις συγκεκριμένες πιστώσεις, όπως αυτές εμφανίζονται στον ΠΙΝΑΚΑ της έκθεσης ελέγχου, ο έλεγχος ζήτησε από τον προσφεύγοντα με το υπ' αριθμ./2019 αίτημα παροχής πληροφοριών, να θέσει εγγράφως και ηλεκτρονικώς εξηγήσεις καθώς και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο σχετικά με αυτές τις συναλλαγές. Ο προσφεύγων κατά τη διαδικασία του ελέγχου υπέβαλλε στην Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας τα κάτωθι:

1. Την **3/9/2019** υπ' αρ. πρωτ/λου αίτηση για παροχή διευκρινήσεων για την υποβολή υπομνήματος
2. Την **12/9/2019** υπ' αρ. πρωτ/λου αίτηση για χορήγηση παράτασης 15 ημερών για υποβολή υπομνήματος
3. Την **16/9/2019** υπ' αρ. πρωτ/λου αίτηση για επιπλέον παροχή πληροφοριών προς διευκόλυνση της σύνταξης υπομνήματος και συγκεκριμένα των αναλήψεων **2013-2014** οι οποίες δόθηκαν με στικάκι.
4. Την **2/10/2019** υπ' αρ. πρωτ/λου και αρ. πρακτικού/2019 κατάθεση υπομνήματος για την με αρ./2019 εντολή ελέγχου.
5. Την **17/10/2019** υπ' αρ. πρωτ/ου αίτηση για την υποβολή υπεύθυνης δήλωσης με την οποία δηλώνει ότι σε όλους τους λογαριασμούς οι κινήσεις γίνονται από τον ίδιο. Επίσης κατέθεσε επιπλέον δικαιολογητικά για το ήδη κατατεθέν υπόμνημα.

Με την υπ' αριθμό πρωτοκόλλου/2019 αίτηση ο φορολογούμενος κατέθεσε νέα δικαιολογητικά καθώς και νέο υπόμνημα προς διόρθωση του προηγούμενου που είχε κατατεθεί στις **21/10/2019** το οποίο επισυνάπτεται στην τελική έκθεση.

Ο έλεγχος αφού αξιοποίησε τα υπομνήματα του προσφεύγοντος και έκανε δεκτές κάποιες από τις αιτιολογίες του, συνέταξε και κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αρ./2019 **Σ.Δ.Ε** (Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου- Κλήση προς Ακρόαση) με τις προσωρινές πράξεις. Στις **18/12/2019** ο προσφεύγων υπέβαλλε τις με αρ. πρωτ/λου/19 έγγραφες απόψεις σε απάντηση του ανωτέρω Σ.Δ.Ε. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος αξιοποιώντας όλα τα πιο πάνω

στοιχεία προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων .

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένος ο καταλογισμός ελεγχόμενων πιστώσεων μικρής αξίας συγκριτικά με τα αντίστοιχα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος
2. Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/2013: Εσφαλμένη η κρίση του φορολογικού ελέγχου ότι οι ελεγχόμενες πιστώσεις που πραγματοποίησε ο προσφεύγων από διαθέσιμα μετρητά προερχόμενα από είσπραξη ποσών οφειλετών του συνιστούν αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας μη αρκούντως
3. Εσφαλμένη η κρίση του φορολογικού ελέγχου ότι οι ελεγχόμενες πιστώσεις δεν δύναται να αποτελούν επανακαταθέσεις από προηγούμενες αναλήψεις
4. Η έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Εισοδήματος καθιστά τις προσβαλλόμενες πράξεις ακυρωτές
5. Ανάλωση κεφαλαίου οικονομικών ετών 2004 – 2013. Αμετάβλητα τα τραπεζικά υπόλοιπα κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις (2013 - 2014).

Επειδή, στην παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 (Όπως το τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 48 προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 (ΦΕΚ Α΄ 175/30-9-2010) και σύμφωνα με το άρθρο 20 του ίδιου νόμου ισχύει από 30/9/2010 και μετά) ορίζεται:

«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, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013:

«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, στο άρθρο 39 του Ν. 4174/2013 ορίζονται τα εξής:

«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, σύμφωνα με την **εγκύκλιο του Υπ. Οικ. ΠΟΛ 1095/2011**, ορίζεται μεταξύ των άλλων ότι: «...

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, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1175/2017** με θέμα: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» στην οποία αναφέρεται ότι:« 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.».

Επειδή, στο με Αρ. Πρωτ. **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015/05-11-2015** έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινήσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας.» αναφέρεται:

«Απαντώντας σε προφορικά και γραπτά ερωτήματα περί της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα :

Β΄ Προσαύξηση περιουσίας

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

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

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

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

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

5.

6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί

φορολογούνται με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.

7.....

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.

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.

10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94 .».

Επειδή στο άρθρο 64 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«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 επίσης στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ ορίζεται:

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

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένος ο καταλογισμός ελεγχόμενων πιστώσεων μικρής αξίας συγκριτικά με τα δηλωθέντα εισοδήματά του. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του αναπτύσσει τον ακόλουθο συλλογισμό «Σύμφωνα με τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, ενδεχόμενη τέλεση φορολογικής παράβασης, 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 ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης εξήγησης, είναι ικανές να προσδώσουν στέρη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) θα μπορούσαν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, στην οποία σε τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου κατατίθεται (από τον ίδιο το φορολογούμενο από ανώνυμη πηγή) μεγάλο ποσό, το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαγθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή αλλά 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 (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013) 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, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του Ν. 2238/1994 και άρθρα 13 επ. του ν. 4174/2013), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ' αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο κατατεθειμένο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν - υποκείμενο σε φόρο- εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού [πρβλ. ΣτΕ 884/2016, σκέψη 8η].

Αλλωστε, όπως παγίως αναγνωρίζεται στις αποφάσεις της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική δυνατότητα του εκάστοτε προσφεύγοντος βάσει των δηλωθέντων εισοδημάτων του και σύμφωνα με τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας, γίνεται δεκτό ότι ποσά ιδιαίτερα μικρής αξίας που πιστώθηκαν στους ελεγχόμενους τραπεζικούς λογαριασμούς, είτε αφορούν ονομαστικές καταθέσεις είτε όχι, δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 παρ. 3 του ν. 2238/1994 και επομένως θα πρέπει να μη ληφθούν υπόψη από τον έλεγχο και να διαγραφούν οριστικά [ενδεικτικά: ΔΕΔ 4697/05.09.2017, ΔΕΔ 4698/05.09.2017, ΔΕΔ 4699/05.09.2017, κ.α.]

Επειδή, ο έλεγχος κατ' αρχήν αποδέχτηκε κάποια εξ αυτών των μικρών ποσών, όπως προκύπτει από τον προσαρτημένο πίνακα της Έκθεσης Ελέγχου με τις αιτιολογίες του ελέγχου για την κάθε πίστωση. Ωστόσο, για τα μικρά αλλά επαναλαμβανόμενα ποσά, λόγω μεγάλης συχνότητας εμφάνισης αυτών και λόγω μη επαρκούς αιτιολόγησης από τον προσφεύγοντα (εξυπηρετήσεις φίλων, κουμπάρων, συγγενών, συνεργατών, εργατών υδραυλικών & άλλων τρίτων χαρτζιλίκι παιδιών, κ.τ.λ) ο έλεγχος προέβη στον καταλογισμό τους. Αυτά τα ποσά και οι ανωτέρω πιστώσεις που ο προσφεύγων ζητά να μην θεωρηθούν προσαύξηση περιουσίας αποτελούν ένα πολύ μικρό μέρος του προσδιορισθέντος φορολογητέου εισοδήματος από τον έλεγχο, το κύριο μέρος του οποίου προσδιορίστηκε από άλλες πιστώσεις. Επιπλέον, για τις ανωτέρω πιστώσεις που ο προσφεύγων επικαλείται δεν προσκομίζει και κάποιο αποδεικτικό στοιχείο. Ως εκ τούτου, ο εν λόγω ισχυρισμός δεν γίνεται δεκτός.

αρχές του έτους 2013 (αρχή του φορολογικού ελέγχου), η αναγνωρισμένη οφειλή του να ανέρχεται στο ποσό των: 83.942,00 € - 4.500,00 € - 12.000,00 € = 67.442,00 €, το οποίο εισπράχθηκε από εμένα εντός της ελεγχόμενης διαχειριστικής χρήσης 01.01.2013 – 31.12.2013 παραδίδοντας στον οφειλέτη μου τις αντίστοιχες Αποδείξεις Είσπραξης ποσών [βλ. ΣΧΕΤΙΚΟ 1Α: Τα από 20.09.2012, 24.05.2012 και 21.07.2010 Ιδιωτικά Συμφωνητικά αναγνώρισης και αποπληρωμής χρέους σε συνδυασμό με τις αντίστοιχες Αποδείξεις Είσπραξης Ποσών ως έννομες συνέπειες των από 20.05.2012 και 26.11.2010 Αιτήσεων Συντηρητικής Κατάσχεσης κατά τη διαδικασία των Ασφαλιστικών Μέτρων].

Στο ως άνω οφειλόμενο ποσό των 67.422,00 €, το οποίο εισέπραξα από τον οφειλέτη μου σε περιοδικές πληρωμές εντός της ελεγχόμενης χρήσης 2013, θα πρέπει να προστεθεί ποσό ύψους 16.000 € νομιμοτόκως καθώς και 340,00 € δικαστικά έξοδα βάσει της υπ' αριθ./2013 Απόφασης Διαταγής Πληρωμής του Ειρηνοδικείου [ΣΧΕΤΙΚΟ 2Α] με την οποία, ο του, ως ομόρρυθμος εταίρος της εταιρείας με την επωνυμία «.....», υποχρεώθηκε να μου καταβάλει το συνολικό ποσό των 16.920,00 €, το οποίο εισέπραξα σε 3 ισόποσες δόσεις των 5.640,00 € κατά τις ημερομηνίες 11.03.2013, 02.07.2013 και 13.01.2014 [ΣΧΕΤΙΚΑ 2Β: Οι Αποδείξεις Είσπραξης συνολικού ποσού 16.920,00 €]. Επίσης, με την υπ' αριθ./2012 Απόφαση Διαταγής Πληρωμής του Ειρηνοδικείου [ΣΧΕΤΙΚΟ 3Α] την οποία επέδωσα στις 08.01.2013 στον του, ως ομόρρυθμο εταίρο της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ο τελευταίος υποχρεώθηκε να μου καταβάλει το συνολικό ποσό των 16.054,00 € (15.000 € συν τόκοι συν δικαστικά έξοδα), το οποίο εισέπραξα κατά την 02.06.2014 [ΣΧΕΤΙΚΟ 3Β: Η Απόδειξη Είσπραξης συνολικού ποσού 16.054,00 €].

Στο σημείο αυτό και αντικρούοντας την κρίση του φορολογικού ελέγχου, η οποία – επί λέξει- έχει ως εξής: «Τα ιδιωτικά συμφωνητικά που κατατέθηκαν από τον φορολογούμενο πέραν του γεγονότος ότι συντάχθηκαν κυρίως κατά τη χρήση 2010 αλλά και 2012 (προγενέστερες χρήσεις) δεν είναι σφραγισμένα και θεωρημένα από τη ΔΟΥ όπως προβλέπεται από τον νόμο και επομένως θα μπορούσαν να θεωρηθούν μη νομότυπα από τον έλεγχο, σύμφωνα με το άρθρο 8 του ν. 1882/1990», λεκτέον είναι ότι τα προσκομισθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά είτε ενσωματώθηκαν στο σώμα των αιτήσεων ασφαλιστικών μέτρων (αιτήσεις συντηρητικής κατάσχεσης περιουσίας οφειλέτη) είτε αποτέλεσαν έννομη συνέπεια προηγούμενων νομικών ενεργειών με αποτέλεσμα να καταλαμβάνονται από την ισχύ αυτών. Όσον αφορά τον ισχυρισμό του ελέγχου ότι: «Ειδικά στην περίπτωση που αποτελεί και ανώνυμη εταιρεία (.....) ο έλεγχος δεν μπορεί να δεχθεί την αδυναμία προσκόμισης από τον οφειλέτη επίσημων δικαιολογητικών όπου φαίνεται η μείωση της υποχρέωσης προς τον προσφεύγοντα αλλά και αποδεικτικά πληρωμής από τη στιγμή που εκκρεμούν δικαστικές αποφάσεις», σημειώνεται ότι βάσει των, ενσωματωμένων στις αιτήσεις συντηρητικής κατάσχεσης, ιδιωτικών συμφωνητικών προβλέπεται ρητώς ότι για την πληρωμή των οφειλόμενων ποσών

ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρον τόσο ο όσο και η εταιρεία με την επωνυμία «.....», παραιτούμενου του από την ένσταση διζήσεως. Επομένως, ο ευθυνόμενος αλληλεγγύως και εις ολόκληρον με την ως άνω ανώνυμη εταιρεία και λόγω σημαντικών οικονομικών προβλημάτων που αντιμετώπιζε η τελευταία ήδη από το έτος 2010, κατέβαλε ο ίδιος προσωπικά (και όχι η ανώνυμη εταιρεία) σε εμένα τα οφειλόμενα ποσά, παραδίδοντάς του από μέρους μου αντίστοιχα σχετικές εξοφλητικές αποδείξεις είσπραξης των οφειλόμενων ποσών. Προς επίρρωση του ισχυρισμού μου, προσκομίζεται, επιπροσθέτως, σχετική υπεύθυνη δήλωση με θεωρημένο το γνήσιο της υπογραφής του όσο και εμού του ιδίου [ΣΧΕΤΙΚΟ 1B: Η από 31.12.2019 Υπεύθυνη Δήλωση των και].

Συνεπώς, με δεδομένη την οικονομική μου δυνατότητα να διαθέτω ποσά εις ρευστόν προερχόμενα από τη σταδιακή εξόφληση οφειλών (ενδεικτικά από τους οφειλέτες και), οι οποίες αναγνωρίζονται με κάθε πρόσφορο μέσο (διαταγές πληρωμής, αιτήσεις ασφαλιστικών μέτρων, ιδιωτικά συμφωνητικά, εξοφλητικές αποδείξεις, υπεύθυνη δήλωση αναγνώρισης και τμηματικής εξόφλησης χρέους, κ.λπ.), προέβη στις ελεγχόμενες πιστώσεις/καταθέσεις, ως είχα κάθε δικαίωμα να πράξω κατά το δοκούν και αναλόγως με τον οικονομικό μου προγραμματισμό και την κάλυψη των τρεχουσών αναγκών μου.

Περαιτέρω, όλως επικουρικά και προς άρση πάσης αμφιβολίας για το διαθέσιμο περίσσειμα που διέθετα σε μετρητά, το οποίο συνεχώς ανατροφοδοτούνταν από επιστροφές ποσών που μου όφειλαν, θέτω εις γνώση του ελέγχου σας, σειρά δικαστικών αποφάσεων (Διαταγές Πληρωμής), ένεκα των οποίων οι οφειλέτες μου, προκειμένου να μην προβώ σε λήψη αναγκαστικών μέτρων κατά της περιουσίας τους, μου επέστρεφαν σταδιακά τα οφειλόμενα ποσά ακόμα και εντός των ελεγχόμενων χρήσεων 2013 και 2014. Ενδεικτικά, σας προσκομίζω τα εξής:

- Την υπ' αριθ./2011 απόφαση Διαταγής Πληρωμής του Ειρηνοδικείου για επιδικασθέν ποσό ύψους 4.467,90 € συν νόμιμους τόκους και δικαστικά έξοδα (130,00 €) [ΣΧΕΤΙΚΟ 4].
- Την υπ' αριθ./2011 απόφαση Διαταγής Πληρωμής του Ειρηνοδικείου για επιδικασθέν ποσό ύψους 20.000,00 € συν νόμιμους τόκους και δικαστικά έξοδα (340,00 €) [ΣΧΕΤΙΚΟ 5].
- Την υπ' αριθ./2010 απόφαση Διαταγής Πληρωμής του Ειρηνοδικείου για επιδικασθέν ποσό ύψους 17.000,00 € συν νόμιμους τόκους και δικαστικά έξοδα (289,00 €) [ΣΧΕΤΙΚΟ 6].
- Την υπ' αριθ./2010 απόφαση Διαταγής Πληρωμής του Ειρηνοδικείου για επιδικασθέν ποσό ύψους 4.500,00 € συν νόμιμους τόκους και δικαστικά έξοδα (130,00 €) [ΣΧΕΤΙΚΟ 7].

- Κατόπιν των ανωτέρω αποδεικτικών στοιχείων καθίσταται προφανές ότι ήμουν σε θέση να διαθέτω σημαντικά ποσά μετρητών, τα οποία προερχόμενα από εξόφληση οφειλών προηγούμενων ετών, κατέθετα τους προσωπικούς μου λογαριασμούς.....*
- Συνεπώς, οι με α/α/2013,/2013 καθώς και/2014,/2014 και/2014, καταλογιζόμενες εις βάρος μου διαφορές ποσών, όπως αυτές παρατίθενται στον πίνακα υπό μορφή excel των ελεγχόμενων πιστώσεων, θα πρέπει να ακυρωθούν ως αβάσιμες, αντιβαίνουσες στο νόμο (άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994).»*

Επειδή, η μη θεώρηση αυτών από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν είναι ο μοναδικός λόγος μη αποδοχής των ισχυρισμών του προσφεύγοντος διότι ακόμα και στην περίπτωση που νομότυπα είχαν θεωρηθεί, δεν σημαίνει ότι η ύπαρξη ιδιωτικού συμφωνητικού αιτιολογεί και κατοχυρώνει την αποπληρωμή των υποχρεώσεων του οφειλέτη αν δεν υπάρχουν επαρκή αποδεικτικά. Δηλαδή αποδείξεις είσπραξης που να συμπίπτουν με ποσά που έχουν κατατεθεί και καρτέλα του ίδιου αλλά και κυρίως του οφειλέτη που να φαίνεται η μείωση της υποχρέωσης προς τον

προσφεύγοντα. Ειδικά στην περίπτωση του που αποτελεί και Ανώνυμη εταιρεία (.....), ο έλεγχος δεν μπορεί να δεχθεί την αδυναμία προσκόμισης από τον οφειλέτη εγγραφών από τα επίσημα βιβλία του αντισυμβαλλομένου όπως καρτέλα πελάτη αλλά και επίσημων δικαιολογητικών, όπου φαίνεται η μείωση της υποχρέωσης προς τον προσφεύγοντα αλλά και αποδεικτικά πληρωμής, ειδικά τη στιγμή που εκκρεμούν δικαστικές αποφάσεις και σίγουρα θα υπάρχουν. για λόγους εξασφάλισης της εναπομείνουσας οφειλής από τον αντισυμβαλλόμενο. Προσκομίστηκαν αποδείξεις ΛΙΑΝΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ (και όχι είσπραξης όπως αναφέρεται) ΓΙΑ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΤΟΥ ΚΥΡΙΟΥ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΕΝΑ ΚΑΙ ΥΠΟΓΕΓΡΑΜΜΕΝΑ ΑΠΟ ΤΟΝ ΙΔΙΟ (ΦΩΤΟΑΝΤΙΓΡΑΦΑ χωρίς να προσκομίστούν τα πρωτότυπα), οι οποίες αφορούν κυρίως τη χρήση 2011 & 2012 (μη ελεγχόμενες χρήσεις) αλλά και 2013 και οι οποίες δεν αντιστοιχίζονται με ποσά πρωτογενών καταθέσεων στις αντίστοιχες ημερομηνίες τουλάχιστον για το 2013.

Επειδή, σύμφωνα με τον προσφεύγοντα γινόταν ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΣΤΟ ΧΕΡΙ και ΚΑΤΑΘΕΣΗ στην τράπεζα από τον ίδιο, γεγονός που δεν το απέδειξε. Επίσης η ύπαρξη διαταγών πληρωμής και Αγωγής σε οφειλέτη, δεν συνιστά και αποδεικτικό αποπληρωμής ή είσπραξης χρημάτων από τον προσφεύγοντα. Όπως παραδέχεται και ο ίδιος, ο οφειλέτης του δεν ανταποκρινόταν συχνά στις ημερομηνίες όπου όφειλε να εξοφλεί τις υποχρεώσεις του. Αντ' αυτού συχνά οι επιταγές καθίσταντο ληξιπρόθεσμες και ο οφειλέτης του τις αντικαθιστούσε με νέες ληξιπρόθεσμες μεταχρονολογημένες. Προς επίρρωση των ανωτέρω, αναφέρουμε ότι δεν αντιστοιχίστηκαν με ποσά από τον πίνακα πρωτογενών καταθέσεων βάσει ημερομηνίας ούτε βάσει του αριθμού της επιταγής. Επίσης τα φωτοαντίγραφα αποδείξεων λιανικής, του ίδιου και μόνο αυτά, δεν αποτελούν ισχυρές αποδείξεις είσπραξης στο χέρι των ποσών που αναφέρονται στα ιδιωτικά συμφωνητικά. Αξίζει να σημειωθεί ότι προσκομίστηκαν στον έλεγχο μη θεωρημένα συμφωνητικά νέων πελατών τα ονόματα των οποίων ουδέποτε εμφανίστηκαν στις εγγραφές των πρωτογενών καταθέσεων.

Επειδή, με την ενδικοφανή προσφυγή προσκομίστηκε η από κοινού δήλωση του προσφεύγοντος α) και του β), όπου επιβεβαιώνουν την ύπαρξη ιδιωτικού συμφωνητικού μεταξύ τους, με την ιδιότητα του διαχειριστή ο πρώτος της <<>> και του νόμιμου εκπροσώπου της <<.....>> ο δεύτερος, σύμφωνα με το οποίο αιτιολογούνται οι μεταξύ τους δοσοληψίες και η εξόφληση ποσού 83.942,00 ευρώ, το οποίο δεν έχει περιγραφεί σε τι συνίσταται και κυρίως πότε εξοφλήθηκε.

Επειδή, αναφορικά με την αλληλέγγυα ατομική ευθύνη του εταίρου της οντότητας

«.....» και την εξόφληση υποχρεώσεων αυτής προσωπικά από τον εταίρο, δεν είναι κάτι σπάνιο και συνηθίζεται στις εταιρείες, ωστόσο αυτό αποτυπώνεται σε εγγραφές στα επίσημα βιβλία της εταιρείας με τη μορφή δανειακών διευκολύνσεων που ουδέποτε προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα ή από τον αντισυμβαλλόμενο.

Επειδή, ο προσφεύγων ζητά για ορισμένες πιστώσεις να μην θεωρηθούν προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τα ανωτέρω εκτεθέντα, ωστόσο για τις συγκεκριμένες πιστώσεις υπάρχει σαφής αιτιολογία απόρριψής τους από τον έλεγχο, ενώ οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος κρίνονται γενικοί, καθώς δεν μπορεί να οδηγήσουν σε συσχετισμό με τις ημερομηνίες και τα ποσά των εν λόγω πιστώσεων.

Ως προς τον 3^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένη η κρίση του φορολογικού ελέγχου ότι οι ελεγχόμενες πιστώσεις δεν δύναται να αποτελούν επανακαταθέσεις από προηγούμενες αναλήψεις. *«Τούτων έπεται, ότι ο έλεγχός δεν δύναται να μου καταλογίσει ως αδικαιολόγητη περιουσία αγνώστου πηγής και αιτίας τις ελεγχόμενες πιστώσεις, ως αυτές περιλαμβάνονται Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος, και τούτο διότι οι υπό κρίση ελεγχόμενες πιστώσεις: (α) είτε αποτελούν επανακαταθέσεις ποσών από προηγούμενες αναλήψεις που πραγματοποίησα προσωπικά ο ίδιος, (β) είτε αποτελούν καταθέσεις εμού του ιδίου ποσών που εισέπραξα εντός των ελεγχόμενων χρήσεων 2013 και 2014 από οφειλέτες μου βάσει δικαστικών αποφάσεων και ιδιωτικών συμφωνητικών προγενέστερων ετών, (γ) είτε αποτελούν ονομαστικές καταθέσεις γνωστών σε εμένα προσώπων με τα οποία συνδέομαι με κοινωνικούς, επαγγελματικούς ή οικογενειακούς δεσμούς, και (δ) σε κάθε περίπτωση δεν είναι δυνατόν κατά την έννοια των διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, οι πιστώσεις αυτές να φορολογηθούν ως εισόδημα καθώς **δεν συγκεντρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος**, ήτοι δεν υπάρχουν τα στοιχεία της περιοδικότητας, της διαρκώς εκμεταλλεύσιμης πηγής, του ανταλλάγματος της προσωπικής εργασίας ή των καρπών των περιουσιακών στοιχείων του φορολογουμένου προκειμένου να υπαχθούν στη φορολογία εισοδήματος (ΣτΕ 670, 1944/2012, 3884/1995, 2217/1988, 855/1986, 1453/1982, 3514/1975, 2167/1983, Ολ. ΝΣΚ 622/2005, 387/2005, ΝΣΚ 777/1999).»*

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το μεγαλύτερο μέρος των πρωτογενών καταθέσεων αναφέρονται σε επανακαταθέσεις ποσών που αφορούν προηγούμενες αναλήψεις κατά την άποψη του προσφεύγοντος. Με δεδομένη την αιτιολογία αυτή εντοπίστηκαν αστοχίες οι οποίες περιγράφονται αναλυτικά στον πίνακα excel που παρατίθεται στην έκθεση ελέγχου. Αναφέρεται εγγράφως σε κάθε πίστωση ο λόγος που δεν έγινε δεκτή. Κατά κύριο λόγο οι επανακαταθέσεις

που δεν έγιναν αποδεκτές, αφορούσαν προηγούμενες αναλήψεις μετά από τις οποίες, μεσολαβούσαν και αρκετές άλλες μεγάλων ποσών, γεγονός που οδήγησε τον έλεγχο στη διαπίστωση ότι οι συγκεκριμένες αναλήψεις εξαντλήθηκαν για την κάλυψη προσωπικών εκκρεμοτήτων και υποχρεώσεων του προσφεύγοντος και κατά συνέπεια έγινε χρήση προγενέστερων αναλήψεων κατά το δοκούν.

Επίσης, έχουν χρησιμοποιηθεί σαν αιτιολόγηση αναλήψεις που στην ουσία δεν είναι αναλήψεις αλλά μεταφορές σε λογαριασμό. Ανάληψη με αιτιολογία ΓΙΑ ΠΛΗΡΩΜΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ από το σύστημα προσαύξησης χρησιμοποιήθηκε ως προϊόν επανακατάθεσης. Πολλές φορές την ίδια μέρα μοιράζονται ισόποσα μετρητά από διαφορετικές αναλήψεις σε διαφορετικούς λογαριασμούς, ενώ έχουν μεσολαβήσει και αρκετές μεγάλου ύψους αναλήψεις, με την αιτιολογία της επανακατάθεσης - αποταμίευσης. Άλλες φορές την ίδια μέρα γίνονται αναλήψεις και καταθέσεις του ίδιου ποσού άρα περισσότερο ταιριάζει σε πληρωμή από πελάτη και όχι επανακατάθεση ανάληψης. Η αιτιολογία χρηματικό υπόλοιπο προηγούμενων ετών δεν γίνεται αποδεκτή από τη στιγμή που όλα τα περισσεύματα αναλήψεων και διαφορετικών μάλιστα ημερομηνιών (σπαστά) επανακατατίθενται σε ολόκληρο με απώτερο σκοπό την αποταμίευση. Πολλές φορές μεταγενέστερες εγγραφές δικαιολογούνται ως επανακατάθεση παλαιότερης ανάληψης από την αμέσως προηγούμενη εγγραφή. Υπάρχει λοιπόν μία ροή χρήματος που δεν χαρακτηρίζεται από λογική συνέχεια, αν λάβουμε υπόψη ότι σύμφωνα με τον προσφεύγοντα, η επανακατάθεση είχε το ρόλο της αποταμίευσης του περισσεύματος των αναλήψεων, μετά την πληρωμή υποχρεώσεων. Βασικό πρόβλημα που δημιουργεί η πιο πάνω παραδοχή είναι το εξής: Με δεδομένο ότι η φύση του ελέγχου των τραπεζικών λογαριασμών των φυσικών προσώπων διαφέρει από τον φορολογικό έλεγχο που διενεργείται στα βιβλία και στοιχεία των εταιρειών, κατά τον οποίο πραγματοποιούνται οι ίδιες ελεγκτικές επαληθεύσεις ανεξάρτητα από τον κύκλο εργασιών τους (σε τήρηση βιβλίων ίδιας κατηγορίας), είναι αυτονόητο ότι τα αναφερθέντα στην παράγραφο 8 του με αριθμό πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 εγγράφου του Υπουργείου Οικονομικών, λαμβάνονται υπόψη στον έλεγχο των λογαριασμών του φυσικού προσώπου, συνδυαστικά με την επαγγελματική, οικονομική και συναλλακτική εικόνα του, καθώς και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας αναφορικά με τις χρεώσεις και πιστώσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς.

Επειδή, επιπλέον ο προσφεύγων, είναι ομόρρυθμος εταίρος της επιχείρησης και οι αιτιολογημένες καταθέσεις αφορούν ως επί το πλείστον την ανωτέρω επιχείρηση και όχι τις προσωπικές - ατομικές του συναλλαγές, σε ότι αφορά τις πληρωμές από πελάτες. Άρα οι προσωπικοί λογαριασμοί αποτελούν πηγή εισροής χρημάτων από πελάτες της ως άνω Ο.Ε., αφού η τελευταία κατά τα λεγόμενα του προσφεύγοντος δεν διέθεται λογαριασμό. Ο ίδιος στο υπόμνημα που υπέβαλε αναφέρει ότι από τον λογαριασμό αυτό κινείται η ομόρρυθμη εταιρεία μιας και πολλές καταθέσεις αιτιολογήθηκαν ως αποπληρωμή πελατών της εν

λόγω εταιρείας, η οποία δεν διαθέτει άλλο λογαριασμό. Ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι οι κινήσεις προέρχονταν από τη δραστηριότητά του, έρχεται σε αντίθεση με τον έτερο ισχυρισμό του, ότι όλες οι χρεώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, οι οποίες δε χρησιμοποιήθηκαν για επένδυση ή δε μεταφέρθηκαν σε άλλο λογαριασμό, αποτέλεσαν αντικείμενο επανακατάθεσης. Βάσει των ανωτέρω, δεν συνάδουν με την κοινή λογική οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι όλες οι αναλήψεις έγιναν επανακαταθέσεις, καθότι υπήρχαν εταιρικές και οικογενειακές υποχρεώσεις που εξοφλούνταν και ως εκ τούτου δεν δύναται να γίνουν δεκτοί.

Ως προς τον 4^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εισοδήματος τυγχάνει ανατιολόγητη και ως εκ τούτου καθιστά τις προσβαλλόμενες πράξεις ακυρωτές.

Επειδή, ο έλεγχος απάντησε με πλήρη σαφήνεια και λεπτομέρεια ανά εγγραφή τους λόγους μη αποδοχής πρωτογενών καταθέσεων, βάσει της αιτιολόγησης που παρείχε ο προσφεύγων για αυτές, οι οποίες παρατίθενται σε αναλυτικό πίνακα excel που ενσωματώθηκε στην από 27/12/2019 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας και βάση αυτών προέκυψαν τα καταλογιζόμενα ποσά.

Ως προς τον 5^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι «Όλως επικουρικά για τη δική σας αξιολόγηση και συνεκτίμηση στα πλαίσια του ελέγχου σας, σας υποβάλλω λεπτομερή ανάλυση κεφαλαίου προηγούμενων οικ. ετών 2004 - 2013, αφαιρουμένων των δαπανών διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με την οποία το τελικό διαθέσιμο οικογενειακό υπόλοιπο προς ανάλυση την 31.12.2012 ανέρχεται στο ποσό των 271.324,61 €. [βλ. ΣΧΕΤΙΚΟ 12: Ανάλυση διαθέσιμου κεφαλαίου οικ. ετών 2004 - 2013]. Στο ανωτέρω μη αναλωθέν ποσό θα πρέπει να προστεθούν και τόκοι από προθεσμιακές τραπεζικές καταθέσεις και ομόλογα, ποσά για τα οποία δεν υπήρχε τα ελεγχόμενα έτη υποχρέωση δήλωσής τους καθώς τα τραπεζικά ιδρύματα, παρακρατούσαν τον φόρο στην πηγή αποδίδοντάς τον στο Ελληνικό Δημόσιο. Το συνολικό ποσό από τόκους ανήλθε σε 37.200,89 €, [βλ. ΣΧΕΤΙΚΟ 13: Τραπεζικές βεβαιώσεις τόκων]. το οποίο προσαυξάνει την ήδη υπάρχουσα ανάλυση κεφαλαίου ύψους 271.324,61 €.

Τέλος, προκειμένου να αποδείξω έμμεσα ότι ουδεμία προσαύξηση της περιουσιακής μου κατάστασης υπήρξε, σας προσκομίζω βεβαιώσεις των υπολοίπων του συνόλου των τραπεζικών μου λογαριασμών που τηρώ στις τράπεζες, και, με τις

οποίες αποδεικνύεται ότι από 31.12.2012 (την αμέσως προηγούμενη ημέρα της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου) μέχρι 31.12.2014 (την τελευταία ημέρα της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου), δεν υπήρξε ουσιώδης μεταβολή των τραπεζικών μου καταθέσεων [ΣΧΕΤΙΚΑ: 14Α, 14Β και 14 Γ].»

Επειδή, τον ίδιο ισχυρισμό, περί ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών, είχε προβάλλει ο προσφεύγων και με το υπ' αριθμ./2019 Υπόμνημα του σε απάντηση του Σ.Δ.Ε. και ο έλεγχος τον είχε απορρίψει λόγω ύπαρξης προθεσμιακής κατάθεσης 330,400,60 ευρώ και λόγω της τοποθέτησης ποσού 292.487,00 ευρώ σε προθεσμιακούς λογαριασμούς το τελευταίο τρίμηνο του 2014. Τα έγγραφα περί ύπαρξης προθεσμιακών καταθέσεων που συμπεριλήφθηκαν στο σώμα της ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυροποιούν την άποψη του ελέγχου ότι η ύπαρξη αποταμιευτικού ποσού ύψους 270.000,00 που βαίνει αυξανόμενο, καταρρίπτει τον ισχυρισμό του κεφαλαίου ανάλωσης καθώς το κεφάλαιο αυτό είναι κατατεθειμένο σε προθεσμιακό λογαριασμό. Επίσης δεν μπορούμε να μιλάμε για ποσό ανάλωσης κεφαλαίου ισόποσο της προθεσμιακής. Η διαρκής ανανέωση προθεσμιακών υποδηλώνει προσπάθεια από την πλευρά του φορολογούμενου, αύξησης αποδόσεων κεφαλαίων, γεγονός που αποδομεί και τις αιτιάσεις του περί εκταμιευμένων πιστώσεων εκτός τραπεζικού συστήματος. Άρα το επιχείρημα της ανάλωσης κεφαλαίου δεν γίνεται να τύχει αποδοχής.

Επειδή, για τις πρωτογενείς καταθέσεις ετών 2013 και 2014, στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, δεν απεδείχθη η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής τους, ούτε ότι φορολογήθηκαν από άλλες διατάξεις, ή απαλλάχθηκαν από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτές να μην φορολογηθούν ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση, αποδεχόμαστε τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27/12/2019 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, οι οποίες είναι νόμιμες, βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 21/01/2020 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

A) Υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2014 (Εισοδήματα 01/01/2013-31/12/2013) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας

Διαφορά φόρου	61.776,19 €
Πρόστιμο άρθ. 58 & Τόκοι άρθ. 53 ΚΦΔ	62.906,69 €
Διαφορά στην εισφορά αλληλεγγύης	8.541,18 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	133.224,06 €

A) Υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2014 (Εισοδήματα 01/01/2014-31/12/2014) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας

Διαφορά φόρου	59.993,76 €
Τέλη χαρ/μου	18,00 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	3,60 €
Πρόστιμο άρθ. 58 ΚΦΔ	17.998,13 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	86.424,61 €

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

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.