



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27.2.2024
Αριθμός απόφασης: 511

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», 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),
 - δ. Τη με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου κατά των με αριθμόοριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2017 & 2018 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Το με αρ. υπόμνημα καθώς και τα με αριθ.συμπληρωματικά έγγραφα.
7. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 11.990,40 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 5.995,20 € και διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 3.143,53 €, ήτοι συνολικό πόσο 21.129,19€.

Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 36.896,78 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 18.448,39 €, και διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 9.977,90 €, ήτοι συνολικό πόσο 65.323,07€.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από έκθεσης ελέγχου εισοδήματος του ΚΕΦΟΜΕΠ, που συντάχθηκε βάσει της αρ. εντολής ελέγχου. Ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε καθώς ο προσφεύγων είναι συνδικαιούχος σε τραπεζικούς λογαριασμούς, με τον ο οποίος ελέγχθηκε με την με αριθ.εντολή μερικού ελέγχου.

Αναλυτικότερα, διενεργήθηκε έλεγχος των πιστώσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος βάσει του οποίου διαπιστώθηκε α) αδικαιολόγητες πρωτογενείς πιστώσεις ύψους 29.807,02€ στο φορολογικό έτος 2017 και ύψους 96.309,89 € στο φορολογικό έτος 2018, οι οποίες φορολογήθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας βάσει του άρθρου 21 παρ. 4 του ΚΦΕ, β) πιστώσεις συνολικού ύψους 8.166,67 € στο φορολογικό έτος 2017 και 15.873,34 € στο φορολογικό έτος 2018 καταλογίστηκαν ως παροχή έναντι υφιστάμενης παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης του άρθ. 12§3ή' του ν. 4172/13, καθώς έγινε δεκτό ότι αφορούσαν την εταιρεία, στην οποία συμμετέχει ο προσφεύγων, αλλά δεν αποδείχθηκε ότι επεστράφησαν στην εν λόγω εταιρεία. Περαιτέρω, διαπιστώθηκαν διαφορές στους τόκους ημεδαπής συνολικού ύψους 231,32 € στο φορολογικό έτος 2017 και 189,76 € στο φορολογικό έτος 2018.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση των ως άνω προσβαλλομένων πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, προβάλλοντας ισχυρισμούς που συνοψίζονται ως κατωτέρω:

1. Πλημμελής αιτιολογία των προσβαλλομένων πράξεων. Αντιφατικές οι διαπιστώσεις του ελέγχου. Αιτιολογούνται όλες οι πιστώσεις για τα ελεγχόμενα έτη 2017 και 2018 και προκύπτει η πηγή και η αιτία τους και δεν συνιστούν ούτε αδικαιολόγητη προσαύξηση βάσει του άρθρου 21&4 του ν. 4172/2013, ούτε εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 12&3 η' του ν. 4172/2013 και δεν αφορούν παροχή έναντι εργασιακής σχέσης. Συσχετίζονται τα επίμαχα

ποσά (καταθέσεις μετρητών και επιταγών, μεταφορές από λογαριασμούς τρίτων κλπ.) με τα δηλωθέντα εισοδήματα. Εσφαλμένος επιμερισμός των πιστώσεων που καταλογίστηκαν. Εσφαλμένα καταλογίστηκε ο αντίστοιχος φόρος καθώς και η ειδική εισφορά αλληλεγγύης. Το βάρος απόδειξης το φέρει η φορολογική αρχή. Αναλυτικότερα ισχυρίστηκε ότι:

α. Οι πιστώσεις με α/απου καταλόγισε ο έλεγχος στον προσφεύγοντα (στο ποσό που του αναλογούσε) ως παροχή έναντι εργασιακής σχέσης του άρθ. 12§3η' του ν. 4172/13 αφορούν την εταιρεία, στην οποία ο προσφεύγων είναι εταίρος. Κάθε ποσό που εισάγεται σε λογαριασμό των εταίρων ενός νομικού προσώπου και αποδεικνύεται ότι αφορά το τελευταίο και όχι δραστηριότητα των μελών του, αποτελεί εισόδημα του νομικού προσώπου. Άνευ αιτιολόγησης καταλογίστηκαν τα ποσά ως παροχή έναντι υφιστάμενης παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης του άρθ. 12§3η' του ν. 4172/13, λόγω της μη μεταφοράς τους σε λογαριασμό της εταιρείας. Το επίμαχο διάστημα το νομικό πρόσωπο δεν είχε αυτοτελή δικό του τραπεζικό λογαριασμό. Οι επίμαχοι λογαριασμοί στους οποίους έγιναν οι υπό κρίση πιστώσεις χρησιμοποιούνταν όχι μόνο για πιστώσεις εσόδων αλλά και για κάλυψη δαπανών του νομικού προσώπου, μετά την αφαίρεση των οποίων το εναπομείναν ποσό λογίζεται ως πρόωρη κατάθεση κερδών της εταιρείας. Ουδέν στοιχείο δεν προκύπτει ότι τα επίμαχα ποσά περιήλθαν στην περιουσία των εταίρων αν και το σχετικό βάρος φέρει η διοίκηση που τα λογίζει ως εισόδημά τους.

β. Οι πιστώσεις με α/α είναι μετρητά που κατέθετε οκαι εισέπραττε από γραμμάτια και μισθώματα που αφορούσαν την εταιρεία, τα οποία όπως προκύπτει από το Ε2 έχουν δηλωθεί και φορολογηθεί. Είναι γνωστής πηγής και είναι αδιάφορο ποιος έκανε τις καταθέσεις. Σε κάθε περίπτωση καλύπτονται από μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών.

γ. Η πίστωση με α/α, αφορά καταθέσεις από τον κ.για δόση δανείου από δάνειο που του έδωσε ο συνδικαιούχος των λογαριασμών στους οποίους έγιναν οι πιστώσεις στιςσυνολικού ποσού 43.000,00. Ο κ. άσκησε αγωγή ενώπιων του μονομελούς πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης κατά τουκαι συντάχθηκε ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ των διαδίκων στιςόπως προκύπτει από την προσκομιζόμενη αγωγή και το προσκομιζόμενο ιδιωτικό συμφωνητικό. Σε κάθε περίπτωση καλύπτονται από μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών.

δ. Οι πιστώσεις με α/α αφορούν καταθέσεις συνδικαιούχων με μετρητά από επιστροφή μετρητών λόγω μείωσης μετοχικού κεφαλαίου τηςστην οποία είχαν επενδύσει ο προσφεύγων και οι συνδικαιούχοι. Σε κάθε περίπτωση καλύπτονται από μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών όλων των συνδικαιούχων.

δ. Η πίστωση με α/α αφορά πληρωμές από τηγια επισκευές στο ακίνητο που βρίσκεται στην οδό στο οποίο είναι συνιδιοκτήτης σε ποσοστό 25%. Οι πιστώσεις προέρχονται από χρέωση του λογαριασμού τηςτης Σε κάθε περίπτωση καλύπτονται από μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών.

2. Οι πιστώσεις με α/α είναι μικρά ποσά, μικρότερα των 1.000,00 €, και βάσει της αρ. 884/2016 απόφασης του ΣτΕ εσφαλμένα καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας.

3. Παραβίαση των αρχών της αναλογικότητας, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Μη σύνομη και αντισυνταγματική η διπλή φορολόγηση που υφίσταται εν προκειμένω.

Περαιτέρω, προς επίρρωση των ισχυρισμών του αναφορικά με τις πιστώσεις που καταλόγισε ο έλεγχος ως παροχή έναντι εργασιακής σχέσης του άρθ. 12§3η' του ν. 4172/13 ότι αφορούν την εταιρεία και ότι ο λογαριασμός με αρ.τηςχρησιμοποιούταν για τις συναλλαγές της εταιρείας, ο προσφεύγων προσκόμισε με το αρ.υπόμνημα αποδεικτικά δαπανών και την εξόφληση αυτών από τον εν λόγω λογαριασμό. Στις προσκομίστηκαν δικαιολογητικά για τις καταλογισθείσες πιστώσεις που έλαβαν αρ. πρωτ.

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ 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 65 του ΚΦΔ 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.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21§4 του ν. 4172/2013: «Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 29§4 του ν. 4172/2013: «Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 47 του ν. 4172/2013: «4. Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 21 έως και 28 του Κεφαλαίου Γ' του Μέρους Δεύτερου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ: «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 ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.15 της ΓΓΔΕ: «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. 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. 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 φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά..... 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. 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.»

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1175/2017: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» ορίζεται ότι:

«Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣτΕ, επισημαίνονται τα εξής: 1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

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

5.4.Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία)

αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο. ...»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1042/2015 'Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013)': «3. ...Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, στην αιτιολογική έκθεση του ν.4223/2013 και συγκεκριμένα του άρθρου 23 αυτού, με το οποίο προστέθηκε παράγραφος 4 στο άρθρο 47 του ν.4172/2013, αναφέρεται ότι «για τα πιο πάνω πρόσωπα εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 21 έως 28 του Κεφαλαίου Γ' του ν.4172/2013 που αφορούν στα φυσικά πρόσωπα και επομένως, μεταξύ άλλων, προκύπτει ότι σε περίπτωση διανομής κερδών από τους εν λόγω υπόχρεους δεν εφαρμόζεται η περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ν.4172/2013».

Εξάλλου, με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 58 ορίζεται, ότι τα κέρδη που αποκτούν οι υπόχρεοι που αναγράφονται σε αυτό το εδάφιο, σε περίπτωση τήρησης απλογραφικών βιβλίων, φορολογούνται με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 29 (φυσικών προσώπων). Κατά συνέπεια, σε περίπτωση απόληψης κερδών από τα ανωτέρω πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά βιβλία, **δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου, καθόσον τα κέρδη αυτά φορολογούνται μόνο στο όνομα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας. ...»**

Επειδή, σύμφωνα με τις ΠΟΛ. 1068/2018 & 1041/2019 για τον τύπο και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικών ετών 2017 & 2018:

«... ε. Κωδικοί 431-432: Αναγράφονται τα συνολικά καθαρά κέρδη που αναλογούν στα φυσικά πρόσωπα – εταίρους προσωπικών εταιριών που τηρούν απλογραφικά βιβλία, (Ο.Ε., Ε.Ε., κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές εταιρίες, κοινοπραξίες κλπ.), μετά την αφαίρεση του φόρου του νομικού προσώπου. **Τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται μόνο στο όνομα των νομικών προσώπων.** Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν.4172/2013 εξαντλείται με τον φόρο του νομικού προσώπου η φορολογική υποχρέωση των εταίρων και περαιτέρω δεν πραγματοποιείται παρακράτηση φόρου στα κέρδη που διανέμονται. ...»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1270/2013 ορίζεται ότι το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, καθώς και ότι για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου των προηγούμενων ετών πριν το πρώτο ελεγχόμενο έτος (του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών) από τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο), όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές) όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων:

«Α. Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 § 1 του ν. 4174/2013, ... 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, ... Β. ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.) - Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη - Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων.

Γ. Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από 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.».

Με βάση την ως άνω Απόφαση του ΣτΕ ο φορολογούμενος τεκμαίρεται ότι γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και μπορεί ευχερώς και υποχρεούται να υποδείξει στη φορολογική αρχή την πηγή προέλευσης αυτών, τούτο δε, δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης. Επομένως, ναι μεν επιτρέπεται η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης υπέρ της φορολογικής διοίκησης, όχι όμως χωρίς όρια, δεδομένου ότι ως

ασφαλιστική δικλείδα πρέπει να ζητούνται από το φορολογούμενο να αιτιολογήσει τα μεγάλα ποσά, τα οποία σε κάθε περίπτωση κρίνονται από τον έλεγχο μετά τη μελέτη του φακέλου της υπόθεσης.

Επομένως, η διαπίστωση προσαύξησης περιουσίας πρέπει να εδράζεται σε «μεγάλα ποσά» (ΣτΕ 884/2016) για τα οποία ο φορολογούμενος οφείλει να γνωρίζει την πηγή προέλευσής τους. Η έννοια «μεγάλα ποσά» εξειδικεύεται κατά περίπτωση ανάλογα με το προφίλ και την οικονομική δυνατότητα του φορολογουμένου και ως εκ τούτου η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το επάγγελμά του, το είδος των εισοδημάτων του, την περιοδικότητα των καταθέσεών του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ το δε τιθέμενο όριο καταθέσεων πάνω από το οποίο θα πρέπει να ζητείται από τον φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας κατάθεσης πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος ουσιαστικά να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα.

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος των πιστώσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος βάσει του οποίου διαπιστώθηκε α) αδικαιολόγητες πρωτογενείς πιστώσεις ύψους 29.807,02€ στο φορολογικό έτος 2017 και ύψους 96.309,89 € στο φορολογικό έτος 2018, οι οποίες φορολογήθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας βάσει του άρθρου 21 παρ. 4 του ΚΦΕ, β) πιστώσεις συνολικού ύψους 8.166,67 € στο φορολογικό έτος 2017 και 15.873,34 € στο φορολογικό έτος 2018 καταλογίστηκαν ως παροχή έναντι υφιστάμενης παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης του άρθ. 12§3ή του ν. 4172/13, καθώς έγινε δεκτό ότι αφορούσαν την εταιρεία, στην οποία συμμετέχει ο προσφεύγων, αλλά δεν αποδείχθηκε ότι επεστράφησαν στην εν λόγω εταιρεία. Περαιτέρω, διαπιστώθηκαν διαφορές στους τόκους ημεδαπής συνολικού ύψους 231,32 € στο φορολογικό έτος 2017 και 189,76 € στο φορολογικό έτος 2018.

Επειδή, όσον αφορά τις πιστώσεις με α/αστο φορολογικό έτος 2017, και με α/α:στο φορολογικό έτος 2018, με την υπό κρίση προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι εσφαλμένα ο έλεγχος τις καταλόγισε ως παροχή έναντι εργασιακής σχέσης του άρθ. 12§3ή του ν. 4172/13, δεδομένου ότι αφορούν την εταιρεία (στην οποία ο προσφεύγων είναι εταίρος) και οι επίμαχοι λογαριασμοί στους οποίους έγιναν οι υπό κρίση πιστώσεις χρησιμοποιούνταν όχι μόνο για πιστώσεις εσόδων αλλά και για κάλυψη δαπανών του νομικού προσώπου, μετά την αφαίρεση των οποίων το εναπομείναν ποσό λογίζεται ως πρόωρη κατάθεση κερδών της εταιρείας. Επιπλέον επικαλείται ότι η ΟΕ δεν είχε τραπεζικό λογαριασμό ως την 5.12.2018 και προσκομίζει σχετικά τραπεζικά έγγραφα.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής:

1. Το συνολικό ποσό πιστώσεων που ο έλεγχος καταλόγισε ως παροχή έναντι εργασιακής σχέσης του άρθ. 12§3ή του ν. 4172/13 στο φορολογικό έτος 2017 είναι ύψους 129.519,10 € (από το οποίο ποσό ύψους 8.166,67 € επιμερίστηκε στον προσφεύγοντα) και στο φορολογικό έτος 2018 είναι ύψους 223.962,00 € (από το οποίο ποσό ύψους 15.873,34 € επιμερίστηκε στον προσφεύγοντα). Τα ποσά που επιμερίστηκαν στον προσφεύγοντα προέρχονται από πιστώσεις στο κοινό λογαριασμό της με συνδικαιούχους τον προσφεύγοντα, τον

2. Όπως προκύπτει από την υπό κρίση έκθεση ελέγχου ο έλεγχος έχει κάνει ήδη δεκτό ότι οι εν λόγω πιστώσεις αφορούν έσοδα της εταιρείας, αλλά τα καταλόγισε ως παροχή έναντι εργασιακής σχέσης του άρθ. 12§3η' του ν. 4172/13 επειδή κρίθηκε ότι δεν αποδείχθηκε ότι επεστράφησαν στην εν λόγω εταιρεία.

3. Σύμφωνα με τα στοιχεία του υποσυστήματος του Μητρώου του συστήματος TAXIS, μέλη της εταιρείαςείναι ο προσφεύγων με ποσοστό 30%, ο με ποσοστό 30%, και ημε ποσοστό 40%, και διαχειριστές είναι ο από τις έως και σήμερα, και ημέχρι τις

4. Από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και την εικόνα αποδοχών φορολογικών ετών 2017 και 2018 του προσφεύγοντος, προκύπτει ότι έχει λάβει από την εταιρεία ποσό μερίσματος ύψους 14.193,98 € στο φορολογικό έτος 2017 και 31.199,27 στο φορολογικό έτος 2018. Τα ανωτέρω ποσά μερίσματος επιβεβαιώνονται από τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος της εταιρείας φορολογικών ετών 2017 και 2018.

5. Τα ποσά των πιστώσεων επιμερίστηκαν από τον έλεγχο μεταξύ των εταίρων και όχι μεταξύ των διαχειριστών.

Συνεπώς, με την παρούσα απόφαση κρίνεται ότι ο έλεγχος αναπιολόγητα, χωρίς πλήρη, επαρκή και ειδική αιτιολογία, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 28 και 64 του ΚΦΔ έκρινε ότι τα ποσά των 8.166,67€ το φορολογικό έτος 2017 και των 15.873,34€ το φορολογικό έτος 2018 αποτελούν παροχή έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης του άρθρου 12 παρ.3η' του ΚΦΕ καθώς δεν έλαβε υπόψη του ότι ο προσφεύγων δεν υπήρξε διαχειριστής της εταιρείας και ότι τα ποσά που έχει λάβει ως μερίσμα τα ελεγχόμενα έτη υπερκαλύπτουν τα υπό κρίση ποσά που ο έλεγχος καταλόγισε ως αμοιβή του άρθρου 12 παρ.3η' του ΚΦΕ.

Σημειώνεται ότι το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων και των φορολογητέων κερδών της εταιρείας αποτελεί αντικείμενο ετέρου ελέγχου.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι οι πιστώσεις με α/α που καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας, είναι μετρητά που κατέθετε οκαι εισέπραττε από γραμμάτια και μισθώματα που αφορούσαν την εταιρεία, τα οποία όπως προκύπτει από το Ε2 έχουν δηλωθεί και φορολογηθεί.

Επειδή, ως προς τις υπό κρίση πιστώσεις, είτε δεν έχει προσκομιστεί σχετικό τραπεζικό παραστατικό είτε στο προσκομισθέν παραστατικό αναφέρεται ως καταθέτρια ηκαι όχι οκαι δεν αποδεικνύεται οποιαδήποτε εργασιακή/συγγενική σχέση μεταξύ τους. Συνεπώς, ο ανωτέρω ισχυρισμός ότι οι εν λόγω πιστώσεις είναι μετρητά που κατέθετε οκαι εισέπραττε από γραμμάτια και μισθώματα που αφορούσαν την εταιρεία είναι απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι η πίστωση με α/α(κατάθεση μετρητών) που καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας, αφορά κατάθεση από τον κ.για δόση δανείου από δάνειο που του έδωσε ο συνδικαιούχος των λογαριασμών στους οποίους έγιναν οι πιστώσεις στιςσυνολικού ποσού 43.000,00.

Δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν τραπεζικά παραστατικά και λοιπά αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει οι εν λόγω καταθέσεις διενεργήθηκαν από τονπρος αποπληρωμή δόσης δανείου, ο σχετικός ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι οι πιστώσεις με α/α που καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας, αφορούν καταθέσεις συνδικαιούχων με μετρητά από επιστροφή μετρητών λόγω μείωσης μετοχικού κεφαλαίου τηςστην οποία είχαν επενδύσει ο προσφεύγων και οι λοιποί συνδικαιούχοι.

Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου η πίστωση με α/α δεν έχει καταλογιστεί σε βάρος του προσφεύγοντος και συνεπώς ο ισχυρισμός αλυσιτελώς προβάλλεται.

Ως προς την πίστωση με α/α:ποσού 2.000,00 την από τα προσκομισθέντα τραπεζικά παραστατικά γίνεται δεκτό ότι αφορά κατάθεση μετρητών που έχει πραγματοποιηθεί από τους δικαιούχους των ελεγχόμενων λογαριασμών και ο ισχυρισμός γίνεται δεκτός.

Ως προς τις λοιπές πιστώσεις, είτε δεν έχει προσκομιστεί σχετικό τραπεζικό παραστατικό είτε στο προσκομισθέν παραστατικό αναφέρεται ως καταθέτρια ηκαι δεν αποδεικνύεται οποιαδήποτε εργασιακή/συγγενική σχέση με τον προσφεύγοντα και του λοιπούς συνδικαιούχους. Συνεπώς, ο ανωτέρω ισχυρισμός ότι τα ποσά των εν λόγω πιστώσεων αφορούν επιστροφή μετρητών λόγω μείωσης μετοχικού κεφαλαίου τηςείναι απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

α/α			Ημερομηνία Συναλλαγής	Μη Αιτιολογημένη πίστωση Βάσει Ελέγχου. Ο Έλεγχος θεωρεί τα εν λόγω ποσά ως προσαύξηση περιουσίας αρθ.21§4Ν.4172/13	Δικαιούχοι λογαριασμού	Επιμερισμός σε	Επιμερισμός σε	Επιμερισμός σε	Επιμερισμός σε
....				2.000,00		500,00	500,00	500,00	500,00

Επειδή, όσον αφορά τη πίστωση με α/α 50, που καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας, προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι αφορά πληρωμή από τη, από τον με αρ. λογαριασμό της στην, για επισκευές στο ακίνητο που βρίσκεται στην οδό στο οποίο είναι συνιδιοκτήτης σε ποσοστό 25%.

Για την ανωτέρω πίστωση προσκομίστηκαν τα αρ. τιμολόγια επισκευών ακινήτου επί της οδού, ωστόσο μόνο το αρ. τιμολόγιο έχει εκδοθεί προς τον προσφεύγοντα, τους συνδικαιούχους των λογαριασμών και την, το οποίο έχει ήδη ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο για την αιτιολόγηση λοιπών πιστώσεων. Περαιτέρω, για τις πιστώσεις με α/α δεν έχουν προσκομιστεί τα σχετικά τραπεζικά παραστατικά. Συνεπώς ο ανωτέρω ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

Επειδή, για τις πιστώσεις που ο προσφεύγων επικαλείται ότι πρέπει να γίνουν δεκτές βάσεις της ΣΤΕ 884/2016 (μικρά ποσά) έχουν ήδη γίνει δεκτές σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης (σελ 9-10), καθώς αφορούν πιστώσεις που έχουν καταλογιστεί ως παροχή έναντι εργασιακής σχέσης του άρθρου 12 παρ. 3ή του ΚΦΕ.

Για τις λοιπές πιστώσεις για τις οποίες ότι προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι καλύπτονται από μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών όλων των συνδικαιούχων, δεν προσκομίστηκαν στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται ότι αφορούν καταθέσεις μετρητών που διενεργήθηκαν από τους δικαιούχους των υπό κρίση λογαριασμών, και ως εκ τούτου ο ως άνω ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αναπόδεικτος. Σημειώνεται δε, ότι δεν προσκομίστηκε κανένα τραπεζικό παραστατικό ή έγγραφο για τη δικαιολόγηση της πίστωσης ποσού 13.603,72€ την και ποσού 85.034,89€ την σε λογαριασμό με μοναδικό δικαιούχο τον προσφεύγοντα στην

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, με την παρούσα απόφαση,

α. όσον αφορά τις πιστώσεις που καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ως παροχή έναντι εργασιακής σχέσης του άρθ. 12§3ή του ν. 4172/13 με την παρούσα απόφαση δεν καταλογίζονται διαφορές ποσού 8.166,67€ το φορολογικό έτος και ποσού 15.873,34€ το φορολογικό έτος 2018 και

β. όσον αφορά την προσαύξηση .περιουσίας, με την παρούσα απόφαση στο φορολογικό έτος 2017 καταλογίζεται προσαύξηση περιουσίας ύψους 29.307,02 € (αντί 29.807,02 € βάσει ελέγχου), και στο φορολογικό έτος 2018 προσαύξηση περιουσίας ύψους 96.309,89 € (όμοιο βάσει ελέγχου).

Συγκεκριμένα, όσον αφορά την προσαύξηση περιουσίας, με την παρούσα απόφαση κρίνεται ότι αιτιολογούνται οι παρακάτω πιστώσεις:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΟ ΕΤΟΣ 2017									
α/α	Πιστωπ κο ίδρυμα	Λογαρια σμοί	Ημερομηνί Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Δικαιούχοι λογαριασμού	Μη Απολογημένη πίστωση - προσαύξηση περιουσίας)	Μη Απολογημένη πίστωση - προσαύξηση περιουσίας	Μη Απολογημένη πίστωση - προσαύξηση περιουσίας	Μη Απολογημένη πίστωση - προσαύξηση περιουσίας
.....				2.000,00		500,00	500,00	500,00	500,00

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, το εισόδημα του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης προσδιορίζεται ως εξής:

Φορολογικό έτος 2017				
Περιγραφή Εισοδήματος	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΕΔ-ΔΗΛΩΣΗΣ
Προσαύξηση της περιουσίας σας που προέρχεται από άγνωστη αιτία (άρθ. 21§4Ν.4172/13)		29.807,02	29.307,02	29.307,02
Παροχή έναντι εργασιακής σχέσης (άρθ. 12§3ή Ν. 4172/13)	105,54	8.272,21	105,54	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	16.338,06	16.338,06	16.338,06	0,00
Εισόδημα από τόκους -μερίσματα	11.971,81	12.203,04	12.203,04	231,23
Εισόδημα από ακίνητα	633,28	633,28	633,28	0,00
Σύνολο εισοδημάτων	29.048,69	67.253,61	58.586,94	29.538,25
Φορολογητέο εισόδημα	29.048,69	67.253,61	58.586,94	29.538,25
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	16.294,34	16.294,34	16.294,34	0,00
Εισόδημα επιβολής εισφοράς αλληλεγγύης	45.343,03	83.588,68	74.881,28	29.538,25

Φορολογικό έτος 2018				
Περιγραφή Εισοδήματος	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΕΔ-ΔΗΛΩΣΗΣ
Προσαύξηση της περιουσίας σας που προέρχεται από άγνωστη αιτία (άρθ. 21§4Ν.4172/13)		96.309,89	96.309,89	96.309,89

Παροχή έναντι εργασιακής σχέσης (άρθ. 12§3γ Ν. 4172/13)		15.873,34	0,00	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	20.161,45	20.161,45	20.161,45	0,00
Εισόδημα από τόκους - μερίσματα	4,08	193,84	193,84	189,76
Εισόδημα από ακίνητα	633,28	633,28	633,28	0,00
Σύνολο εισοδημάτων	20.798,81	133.171,80	117.298,46	96.499,65
Φορολογητέο εισόδημα	20.798,81	133.171,80	117.298,46	96.499,65
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	35.156,69	35.156,69	35.156,69	0,00
Εισόδημα επιβολής εισφοράς αλληλεγγύης	55.955,50	168.328,49	152.455,15	96.499,65

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης προσδιορίζεται ως εξής:

Φόρος Εισοδήματος Υπόχρεου - Φορολογικό έτος 2017				
	δηλωση	ελεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ-Δήλωσης
ακίνητα	94,99	94,99	94,99	0,00
επιχ. δραστηριότητα	3.594,37	3.594,37	3.594,37	
-παρακρατηθείς επιχ.δραστ.	7.330,00	-7.330,00	-7.330,00	
προσαυξηση		9.836,32	9.671,32	9.671,32
μισθωτη	23,22	2.142,61	23,22	0,00
-μειωση 16 ΚΦΕ	23,22	-23,22	-23,22	-46,44
μερίσματα/τόκοι	1.795,77	1.830,46	1.830,46	34,68
-παρακρ. Μερισμ/τόκοι	1.795,77	-1.795,77	-1.795,77	-3.591,54
κυριος φορος υπόχρεου	-3.640,63	8.349,76	6.065,37	9.706,00
συμβεβ. ποσά	7,40	7,40	7,40	0,00
σύνολο φ.ε. υπόχρεου	-3.633,23	8.357,16	6.072,77	9.706,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ		5.995,19	4.853,00	4.853,00

Εισφορά Αλληλεγγύης Υπόχρεου - Φορολογικό έτος 2017				
	δηλωση	ελεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ-Δήλωσης
εισφορά υπόχρεου	1726,73	4.873,98	4.090,32	2.363,59
παρακράτηση υπόχρεου	0,00			0,00
υπόλοιπο υπόχρεου	1726,73	4.873,98	4.090,32	2.363,59

Φόρος Εισοδήματος Υπόχρεου - Φορολογικό έτος 2018				
	δηλωση	ελεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ-Δήλωσης
ακίνητα	94,99	94,99	94,99	0,00
επιχ. δραστηριότητα	4.446,82	4.446,82	4.446,82	0,00
-παρακρατηθεισ επιχ.δραστ.	12.898,99	-12.898,99	-12.898,99	-25.797,98
προσαυξηση		31.782,26	31.782,26	31.782,26
μισθωτη		5.086,04	0,00	0,00
-μειωση 16 ΚΦΕ				0,00
μερίσματα/τόκοι	0,61	29,08	29,08	28,46
-παρακρ. Μερισμ/τόκοι	0,60	-0,60	-0,60	-1,20
κυριος φορος	-8.357,17	28.539,61	23.453,56	31.810,73
συμβεβ. ποσά	7,40	7,40	7,40	0,00
σύνολο φ.ε.	-8.349,77	28.547,01	23.460,96	31.810,73
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ		18.448,39	15.905,36	15.905,36

Εισφορά Αλληλεγγύης Υπόχρεου - Φορολογικό έτος 2018				
	δηλωση	ελεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ-Δήλωσης
εισφορα	2.522,66	12.500,56	11.071,96	8.549,30
παρακράτηση	0,00			0,00
υπόλοιπο	2.522,66	12.500,56	11.071,96	8.549,30

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την τροποποίηση των αρ. οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2017 & 2018 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ.

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

- Η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	11.990,40	9.706,00
Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ	5.995,20	4.853,00
Διαφορά εισφ. Αλληλ.	3.143,59	2.363,59
Σύνολο για Καταβολή	21.129,19	16.922,59

- Η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	36.896,78	31.810,73

Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ	18.448,39	15.905,36
Διαφορά εισφ. Αλληλ.	8.977,90	8.549,30
Σύνολο για Καταβολή	65.323,07	56.265,39

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.