



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 22/01/2025

Αριθμός απόφασης: 107

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 347

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουκατοίκου,κατά:

α) της υπ' αριθ.....Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2020** του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

β) της υπ' αριθ..... Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2021** του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Ιστορικό

Στιςεκδόθηκε η υπ' αριθ.εντολή ελέγχου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. για μερικό φορολογικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος για την φορολογική περίοδο από 1/1/2020 έως 31/12/2021.

Στα πλαίσια αυτά, ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αριθμό πρωτ.Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 ν.5104/24 (Κ.Φ.Δ.) ζητώντας του να δικαιολογήσει τις πρωτογενείς πιστώσεις των τραπεζικών του λογαριασμών.

Ανταποκρινόμενος στο ανωτέρω αίτημα ο προσφεύγων προσκόμισε τα ζητηθέντα με τα υπ' αριθ.έγγραφο του όπου από τον έλεγχο των παραπάνω προέκυψε διαφορά στο δηλωθέν φορολογητέο εισόδημα του.

Κατόπιν των ανωτέρω, κοινοποιήθηκε το υπ' αριθ.**Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου** με συνημμένο τον :

1. Υπ' αριθμόνΠροσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος και Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 φορολογικού έτους 2020,

2. Υπ' αριθμόνΠροσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2021

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο προαναφερθέν Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με το υπ' αριθ.υπόμνημα του θέτοντας εγγράφως τις απόψεις του και προσκομίζοντας σχετικά στοιχεία βάσει των οποίων έγιναν δεκτές ως αιτιολογημένα προερχόμενες από ανάλωση κεφαλαίου πιστώσεις

ύψους 91.000,00€ (βλ. σελ. 59 Έκθεσης Ελέγχου), ενώ στα προηγούμενα στάδια του ελέγχου είχαν γίνει αποδεκτές πιστώσεις συνολικού ύψους 1.038.178,76€ (βλ. σελ. 37 Έκθεσης Ελέγχου).

Για τις υπόλοιπες πιστώσεις κρίθηκε από τη φορολογική αρχή ότι είτε αυτές είναι αγνώστου πηγής, είτε προέρχονται από την εταιρεία, αλλά δεν έχουν φορολογηθεί ως εισοδήματα του προσφεύγοντος ή νομίμως απαλλαγεί.

Σύμφωνα με τα παραπάνω ο έλεγχος καταλόγισε:

α) αμοιβές που έλαβε ο προσφεύγων για υπηρεσίες που παρείχε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013 στην εταιρεία με την επωνυμία, στην οποία ο προσφεύγων είναι μέτοχος με ποσοστό 70%, πρόεδρος Δ.Σ. κατά το χρονικό διάστημα από 22/12/2005 έως 05/05/2020 και σύμβουλος-διαχειριστής από 05/05/20 μέχρι σήμερα, σύμφωνα με τα στοιχεία Μητρώου του συστήματος TAXIS και των Πρακτικών της Τακτικής ΓΣ Μετόχων.

β) προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013 άγνωστης πηγής.:

ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ	ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Απολογία Συναλλαγής	Ποσό-Πίστωση	Ισχυρισμός ελεγχόμενου/προσκομισθέντα στοιχεία	Φορολογικές διατάξεις που υπόκεινται οι πιστώσεις βάσει της έκθεσης ελέγχου
.....	280,00	.....	Άρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
.....	90,00	.....	Άρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
.....	105,77	.....	Άρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
.....	414,13	.....	Άρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
.....	299,09	.....	Άρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
.....	139,48	.....	Άρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
.....	1.143,44	.....	Άρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
.....	180,05	.....	Άρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
.....	263,84	.....	Άρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
.....	500,00	.....	Άρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
.....	804,37	.....	Άρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
.....	2.819,57	.....	Άρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
.....	500,00	.....	Άρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
.....	700,00	.....	Άρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
.....	769,05	.....	Άρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
.....	400,87	.....	Άρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013

	...				...		...	η' του ν. 4172/2013
	.....	.....	.....	.....	.....	864,02	.....	Άρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
	.....	.....	.....	.....	.....	300,25	.....	Άρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
	.....	.....	.....	.....	.....	392,33	.....	Άρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
	.....	.....	.....	.....	.....	701,18	.....	Άρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
	.....	.....	.....	.....	.....	183,00	.....	Άρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
	.....	.....	.....	.....	.....	402,69	.....	Άρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
	.....	.....	.....	.....	.....	100,76	.....	Άρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
					Σύνολο	36.330,20	Βλ. Σελ. 41 Έκθεσης Ελέγχου	
	.....	.....	.....	.....	.....	2.000,00	.....	Άρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
	.....	.....	.....	.....	.....	1.500,00	.....	Άρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
	.....	.....	.....	.....	.....	1.250,00	.....	Άρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
	.....	.....	.....	.....	.....	2.000,00	.....	Άρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
	.....	.....	.....	.....	.....	1.000,00	.....	Άρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
	.....	.....	.....	.....	.....	2.000,00	.....	Άρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
	.....	.....	.....	.....	.....	3.500,00	.....	Άρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
	.....	.....	.....	.....	.....	2.000,00	.....	Άρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
	.....	.....	.....	.....	.....	1.450,00	.....	Άρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
	.....	.....	.....	.....	.....	3.000,00	.....	Άρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
	.....	.....	.....	.....	.....	3.000,00	.....	Άρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
					Σύνολο	22.700,00	Βλ. Σελ. 47 Έκθεσης Ελέγχου	
	.....	.....	.....	.....	.....	10.000,00	.....	Στην Έκθεση Ελέγχου τα ποσά είχαν καταλογισθεί ως προσαύξηση (άρθ. 21 παρ. 4 του ν.4172/2013) λόγω μη προσκόμισης στοιχείων. Βάσει των συνυποβαλλόμενων με την ενδικοφανή προσφυγή στοιχείων, έγιναν δεκτά ως αμοιβές (άρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013).
	.....	.....	.....	.....	.....	1.250,00	.....	Στην Έκθεση Ελέγχου τα ποσά είχαν καταλογισθεί ως προσαύξηση (άρθ. 21 παρ. 4 του ν.4172/2013) λόγω μη προσκόμισης στοιχείων. Βάσει των συνυποβαλλόμενων με την ενδικοφανή προσφυγή στοιχείων, έγιναν δεκτά ως αμοιβές (άρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013).
					Σύνολο	11.250,00	Βλ. Σελ. 49 Έκθεσης Ελέγχου	
	.....	.....	.....	.....	.....	454,00	.....	Άρθ. 21 παρ. 4 του ν.4172/2013
	.....	.....	.....	.....	.....	283,00	.....	Άρθ. 21 παρ. 4 του ν.4172/2013
	.....	.....	.....	.....	.....	733,00	.....	Άρθ. 21 παρ. 4 του ν.4172/2013
	.....	.....	.....	.....	.....	500,00	.....	Άρθ. 21 παρ. 4 του ν.4172/2013
	.....	.....	.....	.....	.....	450,00	.....	Άρθ. 21 παρ. 4 του ν.4172/2013
					Σύνολο	2.420,00	Βλ. Σελ. 53 Έκθεσης Ελέγχου	
	.....	.....	.....	.....	.....	1.006,63	Καρτέλες πελατών	Άρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013

								η' του ν. 4172/2013
						441,38		Αρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
						608,23		Αρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
						235,00		Αρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
						546,84		Αρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
						872,20		Αρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
						359,35		Αρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
						364,00		Αρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
						1.101,61		Αρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
						339,56		Αρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
						395,82		Αρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
						203,22		Αρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
						948,45		Αρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
						615,74		Αρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
						494,11		Αρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
						227,78		Αρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
						420,00		Αρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
						987,24		Αρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
						3.208,23		Αρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
						2.000,00		Αρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
						881,19		Αρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
						1.000,00		Αρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
						593,43		Αρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
						611,41		Αρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
						1.000,00		Αρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
						1.382,42		Αρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
						1.357,13		Αρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
						1.187,66		Αρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
						261,42		Αρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
						360,31		Αρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
						717,51		Αρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
						700,00		Αρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
						1.368,29		Αρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
						29,45		Αρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
						500,00		Αρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013
						545,12		Αρθ. 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013

					Σύνολο	27.870,73	Βλ. Σελ. 44 Έκθεσης Ελέγχου
.....	.....	.....	.....	.....	.....	389,00	.....
.....	.....	.....	.....	.....	.....	10.939,56	.....
.....	.....	.....	.....	.....	.....	1.823,32	.....
					Σύνολο	13.151,88	Βλ. Σελ. 54 Έκθεσης Ελέγχου
.....	.....	.....	.....	.....	.....	660,00	.....
.....	.....	.....	.....	.....	.....	4.950,00	.....
					Σύνολο	5.610,00	Βλ. Σελ. 48 Έκθεσης Ελέγχου

Επίσης ο έλεγχος καταλόγισε τόκους και μερίσματα ποσού 2.428,31€ για τη χρήση 2020 και 1.284,67€ για τη χρήση 2021 (βλ. σελ. 55 της Έκθεσης Ελέγχου) τα οποία ο προσφεύγων δεν προσβάλλει.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι πρέπει να γίνουν δεκτές οι αιτιάσεις του περί αιτιολόγησης των παραπάνω ποσών διότι:

ΟΣΟΝ ΑΦΟΡΑ ΤΙΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΘΕΙΣΕΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΑΜΟΙΒΕΣ ΑΡ. 12 Κ.Φ.Ε.

1. Οι πιστώσεις του παραπάνω πίνακα για τις οποίες η παρεχόμενη από τον προσφεύγων αιτιολογία είναι **‘Καρτέλες Πελατών’** (βλ. στήλη «ισχυρισμός ελεγχόμενου/προσκομισθέντα στοιχεία» παραπάνω πίνακα) αφορούν καταθέσεις πελατών της εταιρείας οι οποίες απεικονίζονται στα τηρούμενα βιβλία. Αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία τηςσε πίστωση των αντίστοιχων λογαριασμών πελατών και χρέωση του ταμείου. Οι καταθέσεις αυτές επεστράφησαν στην εταιρεία σε μεταγενέστερο χρόνο δια του συμψηφισμού τους με μερίσματα πληρωτέα. Τα ποσά αυτά λανθασμένα θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως αμοιβές δεδομένου ότι δεν προσδιορίστηκε το είδος και το μέγεθος των παρεχόμενων υπηρεσιών του προσφεύγοντος προς την παραπάνω εταιρεία. Επιπλέον κατά την άποψη του προσφεύγοντα (βλ. σελ. 12 Ενδικοφανούς Προσφυγής)- σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1175/2017** τα ποσά αυτά ως προερχόμενα από την παραπάνω εταιρεία, δεν μπορούν να αποτελέσουν **‘αντικείμενο φορολογητέου εισοδήματος για το φυσικό πρόσωπο από οποιαδήποτε πηγή όπως και να χαρακτηρισθούν αυτά (είτε προσαύξηση περιουσίας είτε αφορολόγητες αμοιβές)’**.
2. Οι πιστώσεις του παραπάνω πίνακα για τις οποίες η παρεχόμενη από τον προσφεύγων αιτιολογία είναι **‘Απόσε’, ‘Μεταφορά από ΑΕ’ και ‘Μεταφορά από Λογαριασμών μου Έναντι Μερισμάτων’** (βλ. παραπάνω πίνακα) αφορούν καταθέσεις από την εταιρείαστον προσφεύγοντα έναντι μερισμάτων. Οι καταθέσεις αυτές επεστράφησαν στην εταιρεία σε μεταγενέστερο χρόνο δια του συμψηφισμού τους με μερίσματα πληρωτέα. Τα ποσά αυτά λανθασμένα θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως αμοιβές από την παραπάνω εταιρεία.

ΟΣΟΝ ΑΦΟΡΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΘΕΙΣΑ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΡ. 21 Κ.Φ.Ε. ΠΟΣΟΥ 11.250,00€

3. Όσον αφορά τις πιστώσεις του παραπάνω πίνακα με ημερομηνίες 17/01/20 και 24/02/20 ποσών 10.000,00€ και 1.250,00€ αντίστοιχα, ο προσφεύγων συνυποβάλλει με την παρούσα προσφυγή για πρώτη φορά στοιχεία ότι προέρχονται από την εταιρείακαι δεν αφορούν εισοδήματα αγνώστου πηγής.

ΟΣΟΝ ΑΦΟΡΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΘΕΙΣΑ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΡ. 21 Κ.Φ.Ε. ΠΟΣΟΥ 2.420,00€ ΓΙΑ ΤΟ ΕΤΟΣ 2020 ΚΑΙ 389,00€ ΓΙΑ ΤΟ ΕΤΟΣ 2021

4. Για τα παραπάνω ποσά, τα οποία αφορούν πιστώσεις εκάστη ύψους από 300,00€ μέχρι 700,00€ περίπου, είναι δύσκολο να θυμηθεί την αιτία κατάθεσής τους λόγω του ότι κατά την κρίση του προσφεύγοντος αυτά είναι 'μικροποσά'. Επιπλέον, έχουν τεθεί στη διάθεση του ελέγχου πίνακες ανάλυσης κεφαλαίου και για το λόγο αυτό δεν έπρεπε να καταλογισθούν ως προσαύξηση περιουσίας από τη φορολογική αρχή.

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 21 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα του ν. 4172/2013 αναφέρεται ότι: «Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

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

Επειδή, με την ΠΟΛ 1175/2017 αναφέρεται ότι:« 5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενη ή σχετιζόμενη με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται,κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν .4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις

σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης κατά την κρίση του ελέγχου. Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο. Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.

Επειδή, σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 39 του ν.4987/2022, διάταξη η οποία διατηρείται ως αυτοτελής σύμφωνα με το Παράρτημα Β' του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή, με την ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας αναφέρεται ότι:

Α' Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15, 16, 17, 18 και 19 του ν. 2238/1994, καθώς και σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, προβλέπεται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό που προσδιορίζεται με τα ως άνω σχετικά άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό εισόδημά του. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ανωτέρω νόμου, η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων περιορίζεται ή καλύπτεται μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο.2. Με την 1037965/356/0012/ΠΟΛ.1094/23.3.1989 διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών καθώς και

με την παράγραφο 7 του άρθρου 3 του ν. 3842/2010 που τροποποίησε την παράγραφο 2, περίπτωση ζ', του άρθρου 19 του ν. 2238/1994, για τον υπολογισμό

1. του κεφαλαίου που σχηματίζεται κάθε έτος, λαμβάνονται υπόψη εισοδήματα που είχαν φορολογηθεί ή είχαν νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, εισπράχθηκαν αποδεδειγμένα και τα οποία προκύπτουν από τον συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων του ίδιου έτους. Εάν σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο τούτο επηρεάζει αρνητικά τα θετικά στοιχεία των προηγούμενων ετών. Επίσης τα έτη αυτά θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φτάνουν μέχρι το προηγούμενο του έτους που επικαλείται ο φορολογούμενος (κρινόμενο έτος). Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων αυτών των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη.3. Τα ως άνω αναφερόμενα στις παραγράφους 1 και 2 ίσχυαν για υποθέσεις και διαχειριστικές περιόδους μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2013. Από την 1 Ιανουαρίου 2014 και μετά, ισχύουν οι διατάξεις των άρθρων 30, 31, 32, 33 και 34 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α') όπως αυτές έχουν ερμηνευτεί με την ΠΟΛ.1076/26.3.2015. Συγκεκριμένα οι διατάξεις περί ανάλωσης κεφαλαίου αναφέρονται στην περίπτωση ζ', της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013, ερμηνεύθηκαν με την ΠΟΛ.1076/26.3.2015 και δεν έχουν διαφοροποιηθεί σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν με τον ν. 2238/1994.4. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που ο φορολογούμενος εξαιρείται από τον εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας με βάση τα άρθρα 31 και 32 του ν. 4172/2013 (π.χ. ανάπηρος για επιβατικό αυτοκίνητο), ή για τα κρινόμενα έτη δεν εφαρμοζόταν η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (πόθεν έσχες) του άρθρου 32 ν. 4172/2013 και δεν έχει φορολογηθεί το εισόδημά του βάσει προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίου τότε το αρνητικό υπόλοιπο που προκύπτει από την ανάλωση επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα του συνόλου των ετών που επικαλείται ο φορολογούμενος. Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης βάσει των εκάστοτε ισχυουσών διατάξεων, τότε δεν υπάρχει κεφάλαιο προς επίκληση για το έτος αυτό και λαμβάνεται ως μηδενικό. Επίσης, αν σε κάποιο έτος έχει προκύψει αρνητικό υπόλοιπο και το εισόδημα έχει φορολογηθεί βάσει τεκμηρίων τότε αυτό το υπόλοιπο δεν θα συμψηφιστεί με τα θετικά υπόλοιπα των ετών που επικαλείται ο φορολογούμενος (θεωρείται μηδενικό). Διευκρινίζεται ότι τα έτη προς επίκληση πρέπει να είναι συνεχόμενα μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη (σχετ. η ΠΟΛ.1076/26.3.2015).

2. 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 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.⁷ Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου , φόρος γονικής παροχής , φόρος δωρεάς κ.λπ.).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 προσάυξηση 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 το άρθρο 12 Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:
«1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες: ...δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,...
3. Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής: ...η) κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης».

Επειδή, με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία απάντησε σε προδικαστικά ερωτήματα υποβληθέντα από το ΔΕΑ, κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994 -ΚΦΕ) και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ), δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης. Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να

ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του, αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης παράβασης φοροδιαφυγής, η τέλεση της οποίας μπορεί να προκύπτει όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία. Περαιτέρω, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο. Επομένως, κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο

επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

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

Επειδή, με το άρθρο 77 'Βάρος Απόδειξης' του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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».

Σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις και λαμβάνοντας υπόψη τους προβαλλόμενους από τον προσφεύγοντα λόγους και τις απόψεις της φορολογικής αρχής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΟΣΟΝ ΑΦΟΡΑ ΤΙΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΘΕΙΣΕΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΑΜΟΙΒΕΣ ΑΡ. 12 Κ.Φ.Ε.

(1^{ος} & 2^{ος} Προβαλλόμενος Λόγος Ενδικοφανούς Προσφυγής)

Επειδή, σύμφωνα με τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για τον 1^ο και 2^ο προβαλλόμενο λόγο:

Κατ' αρχήν ο έλεγχος δέχεται ότι οι σχετικές πιστώσεις προέρχονται από την εταιρεία με την επωνυμία και αφορούν εισοδήματά της, πλην όμως διαπιστώνει ότι ο προσφεύγων καρπώθηκε τα

ποσά αυτά ως αμοιβή για τις υπηρεσίες που παρείχε στην εταιρεία ως πρόεδρος Δ.Σ. (έως 05/05/20) και ως σύμβουλος-διαχειριστής από 05/05/20 και μετά. Τα παραπάνω προέκυψαν αφού ο έλεγχος διασταύρωσε τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα στοιχεία με τα βιβλία (ισοζύγια, κτλ) της εταιρείας τα οποία ζητήθηκαν με το με Α.Π.αίτημα του αρ. 15 του ν. 5104/2024.

Συγκεκριμένα, για τις κρινόμενες πιστώσεις αναφέρεται ότι: «...αυτές πραγματοποιήθηκαν σε ατομικό λογαριασμό του προσφεύγοντα και δεν επιστράφηκαν στην εταιρεία με ανάλογη τραπεζική μεταφορά. Από τα λογιστικά βιβλία της εταιρείας δεν προκύπτει κίνηση δοσοληπτικού λογαριασμού με τα στοιχεία του προσφεύγοντα ούτε έναντι μερισμάτων ούτε έναντι ταμειακής διευκόλυνσης προς αυτόν. Το πραγματικό περιστατικό επομένως είναι ότι ο προσφεύγων καρπώθηκε την είσπραξη αυτών...».

Όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι αυτά αφορούν προκαταβολή μερισμάτων σύμφωνα με τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. από τον έλεγχο των βιβλίων της δεν επαληθεύτηκε ο ισχυρισμός του :

«...η απαίτηση του προσφεύγοντα για την είσπραξη μερισμάτων που του οφείλονται ουδόλως μειώθηκε από την είσπραξη των επίμαχων πιστώσεων και από τις τραπεζικές μεταφορές....Ο έλεγχος όπως έχει αναφερθεί ξανά στην παρούσα απέστειλε το υπ' αριθμ.αίτημα παροχής πληροφοριών στην εταιρείακαι σύμφωνα με τις εγγραφές στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία δεν προκύπτει ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα. Ο λογαριασμός «μερίσματα πληρωτέα» το ελεγχόμενο έτος 2020 σύμφωνα με το προσκομισθέν ισοζύγιο πιστώθηκε με τα δηλωθέντα μερίσματα 458.752,00€ και χρεώθηκε με τον αναλογούντα φόρο 22.937,60€ και παρουσιάζει υπόλοιπο 435.814,40€ και το ελεγχόμενο έτος 2021 χρεώθηκε με την διανομή μερισμάτων 355.000,00€ που αφορά τραπεζική πίστωση που έχει ήδη αιτιολογηθεί από τον έλεγχο και με τον αναλογούντα φόρο 8.500,00€ που αφορά τα μερίσματα του έτους 2021 ύψους 170.000,00€ τα οποία πιστώθηκαν στον προαναφερθέντα λογαριασμό. Ο ισχυρισμός του επομένως ότι αφορούν είσπραξη μερισμάτων δεν γίνεται δεκτός ως αναπόδεικτος.»

Επειδή, με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει για τις εν λόγω πιστώσεις κανένα πρόσθετο αποδεικτικό στοιχείο.

Επειδή, δεν προέκυψε η επιστροφή των ποσών στην εταιρεία, ούτε αντίστοιχες εγγραφές στον δοσοληπτικό λογαριασμό και δεν υπάρχει αντίστοιχη λογιστική καταχώριση στα βιβλία της εταιρείας ούτε για είσπραξη προμερισμάτων και ως εκ τούτου οι εν λόγω πιστώσεις κρίνονται ως αμοιβές που έλαβε ο προσφεύγων για υπηρεσίες που παρείχε σε αυτήν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12§ 1, § 2 περ. δ' και § 3 περ. η' του ν. 4172/2013.

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι 'δεν προσδιορίστηκε το είδος και το μέγεθος των παρεχόμενων υπηρεσιών του προσφεύγοντος προς την παραπάνω εταιρεία' στην έκθεση

ελέγχου αναφέρεται ότι ο προσφεύγων ήταν πρόεδρος Δ.Σ. ως 05/05/20 και σύμβουλος-διαχειριστής από 05/05/20 στην εταιρεία οπότε παρείχε διαχειριστικές και συμβουλευτικές υπηρεσίες και υπηρεσίες διοίκησης, ενώ από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει και άλλο πρόσωπο που να παρείχε τις υπηρεσίες αυτές.

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/2017, τα προερχόμενα από την εταιρεία ποσά, δεν μπορούν να αποτελέσουν 'αντικείμενο φορολογητέου εισοδήματος για το φυσικό πρόσωπο' δεν ευσταθεί ούτε ερείδεται στις ισχύουσες διατάξεις, δεδομένου μάλιστα ότι η ΠΟΛ 1175/2017 αναφέρεται μόνο στα ποσά που έχουν καταλογισθεί ως εισόδημα αγνώστου πηγής του αρ. 21 του Κ.Φ.Ε.

Ως εκ τούτου, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος δεν γίνονται δεκτοί (βλ. σχετικά και αποφάσεις της Υπηρεσίας μας σελ. 6 και σελ. 7).

ΟΣΟΝ ΑΦΟΡΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΘΕΙΣΑ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΡ. 21 Κ.Φ.Ε. ΠΟΣΟΥ 11.250,00€

(3^{ος} Προβαλλόμενος Λόγος Ενδικοφανούς Προσφυγής)

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ποσό των 10.000,00 και των 1.250,00 ευρώ δεν μπορούν να χαρακτηρισθούν ως αγνώστου πηγής και προέρχονται από φορολογημένα εισοδήματα της ανωνύμου εταιρίας με την επωνυμία και ως εκ τούτου δεν υπόκεινται στις διατάξεις περί προσάυξης περιουσίας του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013 όπως κρίθηκε από τον έλεγχο.

Επειδή, σύμφωνα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων προσκομίζει νέα στοιχεία και ειδικότερα τραπεζικά extrait για τις τραπεζικές πιστώσεις των ποσών 10.000,00 ευρώ και 1.250,00 ευρώ από τα οποία προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκαν από λογαριασμό της εταιρείας και επομένως αποτελούν εισόδημα γνωστής πηγής.

Επειδή, τα παραπάνω γίνονται δεκτά από τη φορολογική αρχή, η οποία όμως αναφέρει ότι:

«Οι πιστώσεις ποσών 10.000,00€ και 1.250,00€ πραγματοποιήθηκαν από λογαριασμό της εταιρείας και επομένως δεν αποτελούν εισόδημα αγνώστου πηγής. Ωστόσο, όπως και αναφέρθηκε αναλυτικά και παραπάνω κατόπιν εξέτασης του δοσοληπτικού λογαριασμού του προσφεύγοντα με την εταιρεία δεν προκύπτει κίνηση αυτού για τις συγκεκριμένες πιστώσεις. Ο λογαριασμός αυτός θα κινούνταν με χρέωση του αν οι πιστώσεις αυτές αφορούσαν είσπραξη μερισμάτων καθώς θα μειώνονταν η απαίτηση του προσφεύγοντα έναντι της εταιρείας. Επίσης, κατόπιν εξέτασης των κινήσεων των προσωπικών τραπεζικών του λογαριασμών δεν προκύπτει με κανένα τρόπο η επιστροφή

ήτοι μεταφορά αντίστοιχου ποσού από τον προσφεύγοντα στην εταιρεία. Ο προσφεύγων δηλαδή εισέπραξε τα παραπάνω ποσά 10.000,00€ και 1.250,00€ για δικό του όφελος από τα έσοδα της εταιρείας έναντι των υπηρεσιών που παρείχε σε αυτήν και επομένως και αυτές οι πιστώσεις **υπόκεινται στις διατάξεις του άρθρου 12§1, §2 περ. δ' και §3 περ. η' του 4172/2013».**

Επειδή, ως αναφέρθηκε παραπάνω, δεν προέκυψε η επιστροφή των ποσών στην εταιρεία, ούτε αντίστοιχες εγγραφές στον δοσοληπτικό λογαριασμό του προσφεύγοντος και δεν υπάρχει αντίστοιχη λογιστική καταχώριση στα βιβλία της εταιρείας για είσπραξη προμερισμάτων.

Επειδή, ο προσφεύγων ήταν ο μοναδικός πρόεδρος Δ.Σ. ως 05/05/20 και σύμβουλος-διαχειριστής από 05/05/20 στην εταιρεία

Επειδή, στην Έκθεση Ελέγχου τα παραπάνω ποσά είχαν κριθεί ως φορολογητέα και υπάχθηκαν σε συντελεστή φορολόγησης 33% ως προσαύξηση περιουσίας του αρ. 21 του Κ.Φ.Ε.

Επειδή, αν φορολογηθούν τα ποσά αυτά ως αμοιβές θα υπαχθούν στην κλίμακα φορολογίας ως ίσχυε το κρινόμενο έτος, ήτοι σε συντελεστή φορολόγησης μεγαλύτερο του 33% και άρα θα προέκυπτε υψηλότερο ποσό φόρου, ως αναφέρει και η φορολογική αρχή στο από 13/12/2024 email της.

Επειδή, η Υπηρεσία μας δεν μπορεί να αυξήσει τη φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα παρά μόνο να τη μειώσει ή να μην τη μεταβάλλει. Για τον λόγο αυτό η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα όσον αφορά το κρινόμενο ποσό δεν μεταβάλλεται από την Υπηρεσία μας.

ΟΣΟΝ ΑΦΟΡΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΘΕΙΣΑ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΡ. 21 Κ.Φ.Ε. ΠΟΣΟΥ 2.420,00€ ΓΙΑ ΤΟ ΕΤΟΣ 2020 ΚΑΙ 389,00€ ΓΙΑ ΤΟ ΕΤΟΣ 2021

(4^{ος} Προβαλλόμενος Λόγος Ενδικοφανούς Προσφυγής)

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ποσά:

-για το φορολογικό έτος 2020 συνολικού ύψους 2.420,00 ευρώ (βλ. πίνακα σελ. 13 παρούσας απόφασης) και

-για το φορολογικό έτος 2021 μια κατάθεση ύψους 389,00 ευρώ στις 22/01/21

αφορούν μικροποσά των οποίων δεν θυμάται την αιτία κατάθεσης και πάντως μπορούν να αιτιολογηθούν από πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου τον οποίο προσκομίζει.

Επειδή, η έννοια των μεγάλων/μικρών ποσών εξειδικεύεται κατά περίπτωση ανάλογα με το προφίλ και την οικονομική δυνατότητα του εκάστοτε φορολογούμενου. Ως εκ τούτου, η προσαύξηση περιουσίας

κρίνεται όχι μόνο με βάση το ύψος του ποσού της πίστωσης αλλά και κατόπιν συνεκτίμησης και έτερων παραγόντων, όπως η προέλευση και η αιτιολογία των καταθέσεων, κλπ.

Επειδή, ο έλεγχος έχει δεχτεί την εξαίρεση μικροποσών ύψους 20,00 ευρώ (βλ. σελ 28 της Έκθεσης Ελέγχου).

Επειδή, ο έλεγχος έχει δεχτεί ποσά ύψους 91.000,00 ευρώ με αιτιολογία κατάθεσης 'κατάθεση μετρητών' τα οποία διαπιστώθηκε ότι κατατίθενται από τον ίδιο τον προσφεύγοντα, ως προερχόμενα από ανάλωση κεφαλαίου (βλ. σελ. 59 της Έκθεσης Ελέγχου).

Επειδή, όσον αφορά τα κρινόμενα με το συγκεκριμένο προβαλλόμενο λόγο ποσά, οι συναλλαγές αφορούν: 'μεταφορά μέσω, 'μεταφορά μέσω, 'από λογαριασμό τρίτου' και 'συμψηφιστική εγγραφή' και οι σχετικές αιτιολογίες: 'εξυπηρέτηση', 'προσωπικά έξοδα' κτλ.

Επειδή, κατά τον υπολογισμό των πρωτογενών καταθέσεων ο έλεγχος εξαίρεσε τις μεταφορές μεταξύ λογαριασμών του προσφεύγοντος (βλ. σελ. 10 της Έκθεσης Ελέγχου).

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω για τις κρινόμενες πιστώσεις δεν αποδεικνύεται ότι καταθέτης είναι ο ίδιος ο προσφεύγων και ότι προέρχονται από εισοδήματα του τα οποία είχε διαθέσιμα προς ανάλωση μη προσκομίζοντας σχετικά στοιχεία.

Συνεπώς, κατ' ακολουθίαν του συνόλου των ανωτέρω εκτεθέντων, την εξέταση των προβαλλόμενων λόγων του προσφεύγοντος και των στοιχείων του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουκαι την επικύρωση της υπ' αριθμόν υπ' αριθ.....Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π και την επικύρωση β) της υπ' αριθ..... Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Επί της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2020

Ανάλυση	Απόφαση
Διαφορά φόρου	25.224,68
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	12.612,34
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	3.219,85
Σύνολο φόρου για καταβολή	41.056,87

Επί της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2021

Ανάλυση	Απόφαση
Διαφορά φόρου	13.015,29
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	6.507,65
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή	19.522,94

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

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

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.