



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 05/05/2025

Αριθμός απόφασης: 1291

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

Email : 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. Την 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης 11/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού αρ. κατά της με αριθμό/13-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, φορολογικού έτους 2018, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.
6. Την από 17/01/2025 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου.
7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 11/01/2025 ηλεκτρονικά κατατεθείσας και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό/13-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 14.025,17 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ν.5104/2024 ποσού 7.012,59 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.750,45 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ύψους **22.788,21 €**.

Η ανωτέρω Πράξη εδράζεται στην από 13/12/2024 θεωρηθείσα Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο την παροχή ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ, για την περίοδο από 01/01/2018 – 31/12/2018, δυνάμει της με αριθμό/17-06-2024 Εντολής Ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω υπηρεσίας.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ./09-06-2022 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου, το οποίο αφορούσε στην αποστολή πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 της ίδιας υπηρεσίας. Η εν λόγω έκθεση συντάχθηκε βάσει ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει των με αριθμό/2021 και/2021 εντολών του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου, βάσει των με αριθμό/2021 και/2021 πληροφοριακών δελτίων.

Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου εξέδωσε τις με αριθμό και ειδικές εντολές για προσαύξηση περιουσίας και άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών, για τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του καθώς υποβάλλουν κοινές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Από την επεξεργασία των πιστώσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις ποσού 86.147,14 €. Ειδικότερα, στις 22/02/2018 κατατέθηκε στον ατομικό λογαριασμό του προσφεύγοντος με αριθμό της τράπεζας Eurobank, η επιταγή της Τράπεζας της Ελλάδας με αριθμό, ποσού 77.124,14 € σε διαταγή της «.....», στην οποία ο προσφεύγων δεν είναι μέλος και δεν συμμετέχει. Αναφορικά με τις πιστώσεις ύψους 9.023,00 €, αυτές κρίθηκαν ως αιτιολογημένες βάσει των δηλωθέντων εισοδημάτων του προσφεύγοντος.

Με υπόμνημά του ο προσφεύγων δήλωσε:

“Το ποσό αυτό δεν αποτελεί δικό μου εισόδημα αλλά εισόδημα της ως άνω Κοινοπραξίας, το οποίο η Κοινοπραξία αδυνατούσε να καταθέσει σε δικό της τραπεζικό λογαριασμό, διότι κατά τον χρόνο έκδοσης της επιταγής αυτής, δεν είχε ενεργό τραπεζικό λογαριασμό για να

καταθέσει την επιταγή αυτή ούτε η Κοινοπραξία, ούτε η εταιρεία «.....», ούτε ο διαχειριστής της Κοινοπραξίας, (πατέρας μου). Για το λόγο αυτό, προς διευκόλυνση της ως άνω Κοινοπραξίας, ο διαχειριστής αυτής,, μετά από την με ημερομηνία 05/02/2018 εξουσιοδότηση και του άλλου Διαχειριστή της Κοινοπραξίας παρέλαβε την επιταγή αυτή και αφού την οπισθογράφησαν και οι δύο διαχειριστές της κοινοπραξίας,, με εξουσιοδότησε με την από 22/02/2018 εξουσιοδότηση να την καταθέσω σε δικό μου τραπεζικό λογαριασμό, προς διευκόλυνση της Κοινοπραξίας. Στη συνέχεια, εγώ με διαδοχικές κινήσεις, αναλήψεις πλήρως διάφορες υποχρεώσεις της κοινοπραξίας και απέδωσα σε μετρητά το υπόλοιπο στον διαχειριστή της κοινοπραξίας. Στις 28/12/2018 οι Διαχειριστές της Κοινοπραξίας μου χορήγησαν την από 28/12/2018 βεβαίωση, με την οποία βεβαιώνουν όλα τα ανωτέρω, ειδικότερα ότι η κατάθεση στον λογαριασμό μου έγινε λόγω έλλειψης ενεργών τραπεζικών λογαριασμών της Κοινοπραξίας και για την απόδοση μέχρι την 28/12/2018 μέρους του ως άνω ποσού προς εξόφληση υποχρεώσεων της Κοινοπραξίας και ότι το υπόλοιπο του λογαριασμού θα εκταμιευτεί κατ' εντολή του διαχειριστή Το ποσό της επιταγής έχει αποδοθεί συνολικά στην Κοινοπραξία και η Κοινοπραξία έχει λυθεί και εκκαθαριστεί. Επιπλέον, προσκομίζεται υπεύθυνη δήλωση του, στην οποία βεβαιώνει τα ανωτέρω και ότι έχω αποδώσει πλήρως το ποσό αυτό στην Κοινοπραξία."

Καθώς δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο δανειακή σύμβαση μεταξύ του προσφεύγοντος και της οντότητας «.....», ενώ από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος έως τις 31/12/2018, δεν προέκυψε επιστροφή των χρημάτων στην εν λόγω οντότητα, το ποσό των 77.124,14 € χαρακτηρίστηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου ως προσαύξηση περιουσίας εισοδήματος του προσφεύγοντος από άγνωστη πηγή προέλευσης.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, δυνάμει της με αριθ. /1/1.8.2022 εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου, απέστειλε στον προσφεύγοντα:

- Τη με αριθ. πρωτ. /3.8.2022 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων.
- Το με αριθ. πρωτ. /3.8.2022 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών, με το οποίο τον καλούσε να προσκομίσει: α) τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία για το φορολογικό έτος 2018, β) τις δηλώσεις Φ.Π.Α. για το εν λόγω έτος καθώς και γ) τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος μαζί με όλα τα συνυποβαλλόμενα δικαιολογητικά.

Επίσης, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθ. πρωτ. /11-10-2024 Αίτημα παροχής πληροφοριών με το οποίο ζητήθηκαν :

- Η με αριθ. /2018 Δικαστική απόφαση με αναλυτική επεξήγηση για την κατάθεση επιταγής ποσού 14.729,41 ευρώ στις 30/8/2018 στον τραπεζικό του λογαριασμό με Iban:
- Τα λογιστικά στοιχεία αγορών - δαπανών.
- Τα φορολογικά στοιχεία εσόδων για την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2018 έως 31/12/2018.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου απέστειλε στην οντότητα «.....», με Α.Φ.Μ. τα κάτωθι:

1) Το με αριθμό/7.10.2024 αίτημα παροχής πληροφοριών με το οποίο ζητήθηκαν τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία, για τη χρονική περίοδο από 1/1/2018 έως 31/12/2018.

2) Το με αριθμό/17.10.2024 αίτημα παροχής πληροφοριών με το οποίο ζητήθηκε όπως γνωστοποιήσει στον έλεγχο:

- Το χρονικό σημείο και τον τρόπο απόδοσης στην Κοινοπραξία του χρηματικού ποσού των 77.129,49 ευρώ, πριν ή κατά τη λύση και θέση σε εκκαθάριση της οντότητας, το οποίο απεικονίζεται στο ημερολόγιό της Κοινοπραξίας την 31^η/12/2018, ως απαίτηση έναντι της εταιρείας “.....”:

31/12/2018	Προσωρ.	ΣΥ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	1	31.01.01.2000	ΕΠΙΤΑΓΕΣ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΕΣ (.....)		77.124,14
					ΣΕ 33.08 ΔΟΣΟΛ.	ΚΩΔ.31.01 ΑΞΙΟΓΡΑΦΩ		
		ΣΥ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	1	33.08.00.9994	)	77.124,14	

- Τις λογιστικές εγγραφές εξόφλησης των δαπανών – εξόδων, οι οποίες έχουν εγγραφεί στα λογιστικά της αρχεία και μνημονεύονται ως εξοφλημένα από το ποσό της επιταγής με αριθ. της Τράπεζας της ποσού 77.124,14 ευρώ, διακριτά, στην από 28/12/2018 βεβαίωση της Κοινοπραξίας.

Από την επεξεργασία των κινήσεων του επίμαχου τραπεζικού λογαριασμού του προσφεύγοντος με αριθμό της τράπεζας προέκυψε ότι οι κάτωθι χρεώσεις χρηματικών ποσών, προερχόμενων από την κατάθεση της επίμαχης επιταγής, πραγματοποιήθηκαν για την καταβολή δαπανών της Κοινοπραξίας:

➤ Στις 28.2.2018 μεταφορά στον τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί ο προσφεύγων στην τράπεζα ποσού **3.266,44 ευρώ**. Το ποσό αυτό αναλαμβάνεται από τον ελεγχόμενο σε συνέχεια της με αριθ./8.2.2018 δήλωσης τελών χαρτοσήμου της «..... με Α.Φ.Μ.» επί του ποσού των 90.734,28 ευρώ (συνολικό ποσό τιμολογίου) και σε συνέχεια ιδιωτικού συμφωνητικού δανείου που προσκομίστηκε στη Δ.Ο.Υ. με αντισυμβαλλόμενους τον ελεγχόμενο και την «..... με Α.Φ.Μ.».

➤ Στις 29.3.2018 πληρωμή συνολικού ποσού **1.628,00 ευρώ** υπέρ της οντότητας “..... Α.Φ.Μ.” έναντι του με αριθ. Α’112/29.4.2018 Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών, για αμοιβή λογιστικών εργασιών, όπως αυτό προκύπτει από το Προσωρινό Αναλυτικό Καθολικό του λογαριασμού 50.00.00.0005 ΣΥΝΕΡΓΑΤΕΣ Α.Φ.Μ. της Κοινοπραξίας και από τη συγκεντρωτική εξόδων φορολογικού έτους 2018 της Κοινοπραξίας.

➤ Στις 10.4.2018, η ανάληψη μετρητών από τον ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου, ποσού **1.785,60 ευρώ**, έγινε δεκτό από τον έλεγχο ότι πραγματοποιήθηκε για εξόφληση του δικηγόρου (Α.Φ.Μ.), όπως αυτό προκύπτει α) από τη συγκεντρωτική εξόδων φορολογικού έτους 2018 της «..... με Α.Φ.Μ.», β) από το με αριθ./5.4.2018 Τ.Π.Υ. συνολικής αξίας 1.785,60 ευρώ με εκδότη τον και γ) από το αντίστοιχο Προσωρινό Αναλυτικό Καθολικό του λογαριασμού 50.00.00.0003 (.....) της Κοινοπραξίας.

➤ Στις 29.6.2018, η ανάληψη μετρητών ποσού **1.240,00 ευρώ**, έγινε δεκτό από τον έλεγχο ότι πραγματοποιήθηκε για εξόφληση :

Α. Εξακοσίων είκοσι ευρώ (620,00 ευρώ), ως μέρος της συνολικής αξίας (1.240,00 ευρώ) του με αριθ...../18.6.2018 Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών με εκδότη τη Α.Φ.Μ.

προς την Κοινοπραξία, σύμφωνα και με το αντίστοιχο Προσωρινό Αναλυτικό Καθολικό του λογαριασμού “50.00.00.0006” της Κοινοπραξίας.

Β. Εξακοσίων είκοσι ευρώ (620,00 ευρώ), ως μέρος της συνολικής αξίας (1.240,00 ευρώ) του με αριθμ...../18.6.2018 Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών με εκδότη τη Α.Φ.Μ. προς την Κοινοπραξία, σύμφωνα και με το αντίστοιχο Προσωρινό Αναλυτικό Καθολικό του λογαριασμού “50.00.00.0007” της Κοινοπραξίας.

Επιπλέον, οι ανωτέρω προμηθευτές είναι καταχωρημένοι στη συγκεντρωτική εξόδων φορολογικού έτους 2018 της «ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑΣ με Α.Φ.Μ.» .

➤ Στις 24.12.2018, η έκδοση επιταγής ποσού **20.000,00 ευρώ** από τον τραπεζικό λογαριασμό GR..... και επανακατάθεση του ίδιου ποσού στον ίδιο τραπεζικό λογαριασμό έγινε δεκτό από τον έλεγχο ότι αφορά στην αμοιβή του διαχειριστή της Κοινοπραξίας ποσού 20.000,00 καθώς α) το εν λόγω ποσό προβλέπεται ως αμοιβή διαχειριστή από την τροποποίηση του καταστατικού της «..... με Α.Φ.Μ.» (όπως έχει κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ. και έχει λάβει αριθμό καταχώρησης 52 στις 27.2.2018) και β) το εν λόγω ποσό έχει συμπεριληφθεί στη με αριθμ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του με Α.Φ.Μ. ως εισόδημα από αμοιβές Δ.Σ. και έχει φορολογηθεί σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις φορολογίας εισοδήματος. Ο έλεγχος δέχτηκε ότι το ποσό των 20.000,00 ευρώ παραμένει στον ατομικό λογαριασμό του ελεγχόμενου και όχι σε τραπεζικό λογαριασμό του πατέρα του με Α.Φ.Μ., δεδομένης της ύπαρξης κατασχετηρίων στους ατομικούς του τραπεζικούς λογαριασμούς.

➤ Στις 04/02/2019, η ανάληψη μετρητών ποσού **4.344,00 ευρώ**, βάσει του σχετικού αντιγράφου χρεωστικής κίνησης που προσκομίστηκε, έγινε δεκτό από τον έλεγχο ότι πραγματοποιήθηκε για εξόφληση “φόρων της Κοινοπραξίας που αναλογούν στην και έχουν καταβληθεί από την “.....”, σύμφωνα με το από 30.1.2019 Ιδιωτικό Συμφωνητικό των μελών της Κοινοπραξίας, που προσκομίστηκε στην ελεγκτική αρχή (έγγραφο βέβαιης χρονολογίας με γνήσιο υπογραφής από το ΚΕΠ του Δήμου).

➤ Την 1^η.2.2019, η ανάληψη μετρητών ποσού **800,00 ευρώ** βάσει του σχετικού αντιγράφου χρεωστικής κίνησης που προσκομίστηκε, έγινε δεκτό από τον έλεγχο ότι πραγματοποιήθηκε για την εξόφληση τέλους επιτηδεύματος φορολογικού έτους 2018 της Κοινοπραξίας, σύμφωνα με το από 30.1.2019 Ιδιωτικό Συμφωνητικό των μελών της Κοινοπραξίας, που προσκομίστηκε στην ελεγκτική αρχή (έγγραφο βέβαιης χρονολογίας με γνήσιο υπογραφής από το ΚΕΠ του Δήμου).

➤ Στις 25.1.2019, μέρος της ανάληψης μετρητών ποσού 950,00 ευρώ από τραπεζικό λογαριασμό στην τράπεζα και στις 13.8.2019 μέρος της ανάληψης μετρητών ποσού 630,00 ευρώ, βάσει των σχετικών αντιγράφων χρεωστικής κίνησης που προσκομίστηκαν, έγινε δεκτό από τον έλεγχο ότι πραγματοποιήθηκαν α)για την εξόφληση του ήμισυ του τέλους επιτηδεύματος φορολογικού έτους 2019 της Κοινοπραξίας ποσού **400,00 ευρώ**, β) της αμοιβής εκκαθαριστή **800,00 ευρώ** και γ) του ήμισυ της αμοιβής του λογιστή **359,60 ευρώ** (επιβεβαιώνεται και από το Προσωρινό Αναλυτικό Καθολικό του λογαριασμού 50.00.00.0005 Α.Φ.Μ. της Κοινοπραξίας), σύμφωνα με το από 30.1.2019 Ιδιωτικό Συμφωνητικό των μελών της Κοινοπραξίας, που προσκομίστηκε στην ελεγκτική αρχή (έγγραφο βέβαιης χρονολογίας με γνήσιο υπογραφής από το ΚΕΠ του Δήμου).

Μετά την αφαίρεση των ανωτέρω δαπανών για λογαριασμό της Κοινοπραξίας (σε σύνολο 34.623,64 ευρώ) από την αρχική κατάθεση της επιταγής (77.124,14 ευρώ), **προέκυψε εναπομείναν υπόλοιπο 42.500,50 €.**

Σύμφωνα με το πόρισμα της ελεγκτικής αρχής, από την αναλυτική επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος και της ροής του χρήματος του ποσού της επιταγής, συνάγεται ότι ενώ προκύπτει η πηγή κατάθεσης των χρημάτων που κατατέθηκαν στον ατομικό του τραπεζικό λογαριασμό με IBAN :, ήτοι επιταγή προερχόμενη από συναλλαγές του νομικού προσώπου στην οποία ο προσφεύγων δεν συμμετείχε ως μέλος αλλά εξουσιοδοτήθηκε από τον πατέρα του και διαχειριστή του νομικού προσώπου, διαπιστώθηκε ότι μέρος του ποσού της επιταγής, μετά την εξόφληση δαπανών για σκοπούς διαχείρισης της Κοινοπραξίας, τροφοδότησε τους προσωπικούς του λογαριασμούς μέσω μεταφορών - αναλήψεων - αγορών και μεγάλο μέρος αυτού παρέμεινε στις 31/12/2018 ως υπόλοιπο στον ατομικό τραπεζικό του λογαριασμό με IBAN :

Σύμφωνα με τον έλεγχο, από την επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων και την παράθεση των πραγματικών γεγονότων δεν προέκυψαν συγκεκριμένες χρεώσεις στους προσωπικούς τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, μέχρι τις 31/12/2018, που να αποδεικνύουν ότι το ποσό που κατατέθηκε στον ατομικό του τραπεζικό λογαριασμό μέσω της επιταγής, επιστρέφεται, στο σύνολό του, εμμέσως πίσω στην Κοινοπραξία για επιπλέον καταβολές εξόδων – δαπανών της εταιρείας ή με άμεσο τρόπο με απευθείας μεταφορά σε τραπεζικό λογαριασμό, ούτε τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου κάποιο αποδεικτικό στοιχείο με τη διενέργεια εξόδων για λογαριασμό της Κοινοπραξίας (ημερολογιακές εγγραφές, φορολογικά στοιχεία εξόδων /δαπανών), αλλά ούτε υποδείχθηκαν σχετικές χρεώσεις ώστε το ποσό να θεωρηθεί ως άτυπος δανεισμός/αλλά ούτε υποδείχθηκε ότι το ποσό αυτό έχει φορολογηθεί στον ελεγχόμενο σύμφωνα με διατάξεις άλλης φορολογίας ή έστω ότι ο ατομικός τραπεζικός λογαριασμός λειτουργούσε ως τύποις εταιρικός με σκοπό συνδιαλλαγές της εταιρείας, πέραν αυτών που έχουν ήδη γίνει δεκτές.

Κατόπιν των ανωτέρω, από την ελεγκτική αρχή διαπιστώθηκε ότι για τις πρωτογενείς καταθέσεις συνολικού ποσού 42.500,50 € συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων της τέταρτης παραγράφου του άρθρου 21 του ν.4172/2013, για το φορολογικό έτος 2018.

Στη συνέχεια εκδόθηκε και επιδόθηκε το με αριθμό/2024 Σ.Δ.Ε. και ο με αριθμό προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος, επί των οποίων απάντησε ο προσφεύγων με το με αριθμό πρωτ./25-11-2024 υπόμνημά του, χωρίς να μεταβάλει τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας ισχυρισμούς περί εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013 και του άρθρου 39 του ν.4987/2022.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4987/2022:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., 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.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1175/2017, με θέμα: “Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας”:

«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. [...]

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης 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 τις διατάξεις του άρθρου 76 του ν.5104/2024:

«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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/1999:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η σχέση που συνέδεε τον ίδιο με την Κοινοπραξία είναι αυτή της εντολής, δυνάμει της οποίας η εντολέας Κοινοπραξία του ανέθεσε, ενεργώντας ως αντιπρόσωπος για λογαριασμό της, να προβεί σε συγκεκριμένες ενέργειες, προς διευκόλυνση της Κοινοπραξίας, που ήταν η αληθής δικαιούχος του ποσού των 77.124,14 €, το οποίο έχει συμπεριλάβει στις δηλώσεις της φόρου εισοδήματος και έχει φορολογηθεί γι' αυτό.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το επίμαχο ποσό των 42.500,50 € δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας καθότι είναι γνωστή η πραγματική πηγή προέλευσής του και ο ίδιος επέστρεψε το εν λόγω ποσό, κατά τα έτη 2019 – 2020, στην «.....», με ΑΦΜ, της οποίας αποτελεί εισόδημα.

Επειδή, προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει και επικαλείται τα ακόλουθα στοιχεία:

1) Αντίγραφο της από 07/02/2018 τροποποίησης καταστατικού της κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....», με την οποία μεταξύ άλλων ορίστηκε: «Επειδή δεν υπάρχει ενεργός λογαριασμός της κοινοπραξίας στις Τράπεζες, συμφωνείται ρητά ότι τα ως άνω ποσά θα καταβληθούν σε προσωπικούς λογαριασμούς των διαχειριστών/εκκαθαριστών της κοινοπραξίας και συγκεκριμένα....ενώ σε λογαριασμό που θα υποδείξει ο θα κατατεθεί η επιταγή του για τον 36ο λογαριασμό....» (Σχετικό 2).

2) Την από 22/02/2018 εξουσιοδότηση του, με την οποία ο, ως νόμιμος εκπρόσωπος της ως άνω Κοινοπραξίας, τον εξουσιοδότησε να καταθέσει για λογαριασμό της ως άνω Κοινοπραξίας σε προσωπικό του τραπεζικό λογαριασμό την επιταγή ποσού 77.124,14 Ευρώ, δεδομένου ότι δεν υφίστατο ενεργός τραπεζικός λογαριασμός της ως άνω κοινοπραξίας, και να αποδώσει το ποσό αυτό σύμφωνα με τα οριζόμενα στο από 05/02/2018 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ των μελών της ως άνω Κοινοπραξίας (Σχετικό 16).

2) Την από 28/12/2018 Βεβαίωση της Κοινοπραξίας, σύμφωνα με την οποία η Κοινοπραξία έλαβε γνώση και αποδέχτηκε :

- Το γεγονός ότι το ποσό των 77.124,14 € κατατέθηκε σε προσωπικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, ελλείψει ενεργών επαγγελματικών λογαριασμών της Κοινοπραξίας, του Διαχειριστή της και της εταιρείας «.....».
- Ότι μέχρι την 28/12/2018 είχαν αναληφθεί από το λογαριασμό του συγκεκριμένα ποσά για την πληρωμή εξόδων της Κοινοπραξίας καθώς και η αμοιβή του ποσού 20.000,00
- Ότι για το υπόλοιπο ποσό οποιαδήποτε εκταμίευση θα γίνεται και πάλι κατ' εντολή του διαχειριστή (Σχετικό 17)

3) Απλά αντίγραφα παραστατικών με τίτλο «Λεπτομέρειες Συναλλαγής» της τράπεζας, από τις οποίες δεν προκύπτει ο λογαριασμός ανάληψης, ως κάτωθι: (Σχετικά 18^α – 18η).

Ημερομηνία ανάληψης	Ποσό
06/02/2019	1.500,00
26/02/2019	1.500,00
12/03/2019	1.940,00
26/11/2019	920,00
14/02/2020	3.500,00
21/02/2020	5.000,00
04/03/2020	5.000,00
10/03/2020	5.650,00
Σύνολο	25.010,00

4) Απλό αντίγραφο κίνησης του λογαριασμού με αριθμό της, με δικαιούχο τον προσφεύγοντα, σύμφωνα με το οποίο στις 31/07/2020 πραγματοποιήθηκε ανάληψη χρηματικού ποσού 17.500,00 €. (Σχετικό 18θ)

4) Το από 02/08/2021 Υπόμνημα εξηγήσεων του και του προσφεύγοντος, ενώπιον του Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών, με το οποίο ο δήλωσε ότι του έχει παραδωθεί το ποσό αυτό των 42.500,50 €. (Σχετικό 23)

5) Αντίγραφο της με αριθμό/2024 Απόφασης του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου μαζί με την Έκθεση Πρακτικών της δίκης, με την οποία ο προσφεύγων **“κηρύχθηκε αθώος του ότι: Στο, στις 27/02/2018, με πρόθεση τέλεσε τα κάτωθι εγκλήματα: Δέχτηκε στην κατοχή του πράγματα που προήλθαν από αξιόποινη πράξη, ιδιαίτερα μεγάλης αξίας, και, συγκεκριμένα, δέχτηκε και διατήρησε στον υπ' αρ. λογαριασμού του, που τηρούσε στην το ανωτέρω ποσό της επιταγής των 77.124,14 ευρώ καίτοι δεν είχε καμία αξίωση**

για το συγκεκριμένο ποσό και ενώ γνώριζε ότι αυτό αφορούσε σε έργο που είχε εκτελέσει η εγκαλούσα εταιρία.» (Σχετικό 13)

6) Αντίγραφο της με αριθμό/2024 Απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου, με την οποία απορρίφθηκε στο σύνολό της ως αβάσιμη κατ' ουσίαν η αγωγή της εταιρίας με τον διακριτικό τίτλο «.....» προς τον προσφεύγοντα, για τον οποίο κρίθηκε ότι απλώς διευκόλυνε με τη χρήση του ατομικού του τραπεζικού λογαριασμού την είσπραξη του ποσού της επιταγής, που διαφορετικά δεν θα μπορούσε να εισπραχθεί, χωρίς πρόθεση ιδιοποίησης και χωρίς να το ενσωματώσει στην περιουσία του, το απέδωσε δε αμέσως στον πρώτο των εναγομένων.» (Σχετικό 25)

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω δικαστικών αποφάσεων, πρέπει να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί επιστροφής του επίμαχου ποσού των 42.500,50 € από τον προσφεύγοντα στον διαχειριστή της κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και τη μη συμπερίληψή του στο φορολογητέο εισόδημά του.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης 11/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ, και την ακύρωση της με αριθμό/13-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, φορολογικού έτους 2018.

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

Η με αριθμό/13-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	3.158,85	45.659,35	3.158,85	-
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου				-
Υπόλοιπο φόρου πιστωτικό	899,53		899,53	-
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό		13.125,64		-
Προκαταβολή φόρου				-
Πρόστ. φόρου άρ. 54 ν.5104/2024		7.012,59		-
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		1.750,45		-
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	-
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή	249,53	249,53	249,53	-
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		22.788,21		-

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.