



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

Καλλιθέα, 08/05/2023

Αριθμός απόφασης: 1078

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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 κατάθεσης 09/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου ΑΤΤΙΚΗΣ, κατά: α) της υπ' αριθμ. /09-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2016, και β) της υπ' αριθμ. /09-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2017, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 09/12/2022 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 09/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ. /09-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 7.315,62 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 4.083,75 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.475,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **14.726,25 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.

β) Με την υπ' αριθμ. /09-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 759,00 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 379,50 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 230,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **1.368,50 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων της από 09/12/2022 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. /0/1119/20-07-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας.

Στα πλαίσια της ανωτέρω εντολής για την περίοδο 01/01/2016-31/12/2017 ο έλεγχος, μεταξύ άλλων, επεξεργάστηκε τα τραπεζικά δεδομένα του προσφεύγοντος που λήφθηκαν μέσω του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών, και αφού έλαβε υπόψη του τα υπομνήματα που υποβλήθηκαν από τον προσφεύγοντα σε απάντηση τόσο του με αριθμ. πρωτ. /04-08-2022 αιτήματος παροχής πληροφοριών άρθρου 14 ΚΦΔ όσο και του με αριθμ. /04-11-2022 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 28 ΚΦΔ, καθώς και τα συνημμένα σε αυτά στοιχεία, διαπίστωσε ότι για τις παρακάτω πιστώσεις δεν αποδείχθηκε η πραγματική πηγή και αιτία προέλευσής τους ή ότι αυτές φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν από το φόρο με ειδική διάταξη, και ως εκ τούτου καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας, η οποία λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013:

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΙΣΤΩΣΗ
1	GR.....	8/2/2016	ΠΟΛΛΑΠΛΗ ΚΤΘ ΕΠ/ΓΩΝ	12.500,00
9	GR.....	4/5/2016	.....	4.550,00
13	GR.....	6/7/2016	.....	6.200,00
14	GR.....	26/10/2016	.....	1.500,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2016					24.750,00
A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΙΣΤΩΣΗ
22	GR.....	30/11/2017	.....	1.500,00
23	GR.....	30/11/2017	.....	800,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2017					2.300,00

Κατόπιν των ανωτέρω ο τελικός προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 προσδιορίστηκε εξής:

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				
	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016		ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017	
	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ
Ακίνητη περιουσία	5.472,00	5.472,00	5.472,00	5.472,00
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	574.689,26	574.689,26	456.799,18	456.799,18
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	10.075,08	10.075,08	10.075,08	10.075,08
Επιχειρηματική δραστηριότητα άρθρου 21 παρ. 4 ν.4172/2013		24.750,00		2.300,00
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	590.236,34	614.986,34	472.346,26	474.646,26
Φορολογητέο Εισόδημα	590.236,34	614.986,34	472.346,26	474.646,26
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	64.488,11	64.488,11	114.091,67	114.091,67
Εισόδημα επιβολής εισφοράς αλληλεγγύης	654.724,45	679.474,45	586.437,93	588.737,93

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου, ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προέβη στην έκδοση των υπ' αριθμ./09-12-2022 και/09-12-2022 οριστικών πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός φόρου εισοδήματος για πιστώσεις με αιτιολογημένη πηγή προέλευσης, ελλείπει φορολογικής υποχρέωσης, καθώς εν προκειμένω, αποδεικνύεται πασιφανώς η πηγή

και η αιτία προέλευσης της με α/α 1 πίστωσης ποσού 12.500,00 ευρώ, ήτοι η επιστροφή ταμειακών διευκολύνσεων.

• Πλημμελώς αιτιολογημένος, παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός, ελλείπει επαρκούς αιτιολογίας. Εν προκειμένω αποδεικνύεται πασιφανώς η πηγή και η αιτία προέλευσης των ως άνω πιστώσεων, ήτοι η επιστροφή ταμειακών διευκολύνσεων.

Επειδή στην παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«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 στην παρ. 4 του άρθρου 29 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 στο άρθρο 39 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

«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 στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ ΑΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«.....»

B' Προσαύξηση περιουσίας

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

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

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

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

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως

χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της.

.....

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 στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1175/2017 μεταξύ άλλων ορίζεται:

«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.Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοίμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ ΑΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.

.....

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 στο άρθρο 65 του ν. 4987/2022 σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

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

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε, μεταξύ άλλων, και έλεγχος στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος για το χρονικό διάστημα 01/01/2016-31/12/2017. Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τους ισχυρισμούς που διατύπωσε ο προσφεύγων και τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκόμισε για την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης των πιστώσεων χρηματικών ποσών στους τραπεζικούς του λογαριασμούς με τα υπομνήματα του σε απάντηση τόσο του με αριθμ. πρωτ./04-08-2022 αιτήματος παροχής πληροφοριών άρθρου 14 ΚΦΔ, όσο και του με αριθμ./04-11-2022 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 28 ΚΦΔ, διαπίστωσε ότι για τα παρακάτω ποσά δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσης τους, είτε ότι φορολογήθηκαν από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάχθηκαν από το φόρο, και τα οποία λογίζονται και φορολογούνται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013:

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΙΣΤΩΣΗ
1	GR.....	8/2/2016	ΠΟΛΛΑΠΛΗ ΚΤΘ ΕΠ/ΓΩΝ	12.500,00
9	GR.....	4/5/2016	.....	4.550,00
13	GR.....	6/7/2016	.....	6.200,00
14	GR.....	26/10/2016	.....	1.500,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2016					24.750,00
A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΙΣΤΩΣΗ
22	GR.....	30/11/2017	.....	1.500,00
23	GR.....	30/11/2017	.....	800,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2017					2.300,00

Επειδή ο προσφεύγων, με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται, όπως και με τα υπομνήματά του κατά το στάδιο του ελέγχου, ότι η πρωτογενής κατάθεση ποσού 12.500,00

ευρώ στις 08/02/2016 στον υπ' αριθμ. GR..... τραπεζικό του λογαριασμό στην τράπεζα, που ο έλεγχος θεώρησε ως προσαύξηση, δεν αφορά άγνωστης προέλευσης και αιτίας ποσό, αλλά αφορά καταθέσεις επιταγών τις οποίες έλαβε ως επιστροφές ποσών, τα οποία είχε χορηγήσει σε προγενέστερο χρόνο προς τους κ.κ. με σκοπό την ταμειακή τους διευκόλυνση, δεδομένης της μακροχρόνιας φιλικής τους σχέσης, και συγκεκριμένα ποσό 9.750,00 ευρώ αφορά επιστροφή χρηματικής διευκόλυνσης από την κα και ποσό 2.750,00 ευρώ αφορά επιστροφή χρηματικής διευκόλυνσης από τον κ.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων αναφέρει ότι η ανωτέρω πίστωση ποσού 12.500,00 ευρώ αφορά κατάθεση των επιταγών: 1) Νο, Τράπεζας, ποσού 5.000,00 ευρώ και Νο, Τράπεζας, ποσού 4.750,00 ευρώ, οι οποίες εκδόθηκαν με χρέωση του υπ' αριθμ. GR..... λογαριασμού με δικαιούχο την κα και 2) Νο, Τράπεζας, ποσού 2.750,00 ευρώ, η οποία εκδόθηκε με χρέωση λογαριασμού της Εταιρείας συμφερόντων Προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών του προσκομίζει στοιχεία ως προς την αρχική χορήγηση αυτών και συγκεκριμένα:

Ως προς την (για το ποσό των 9.750,00 για το οποίο ισχυρίζεται ότι του επιστρέφεται) προσκόμισε:

- τη με Νο επιταγή της Τράπεζας με ημερομηνία 07/12/2015 ποσού 7.500,00 ευρώ, και τη με Νο επιταγή της Τράπεζας με ημερομηνία 23/04/2014 ποσού 3.500,00 ευρώ, (ήτοι επικαλείται αρχική χορήγηση ύψους 11.000 ευρώ).

Από τα προσκομισθέντα στοιχεία δε δύναται να γίνει δεκτό ότι το ποσό των 9.750,00 ευρώ αφορά τμηματική επιστροφή ταμειακής διευκόλυνσης από το ανωτέρω πρόσωπο, καθώς δε διαπιστώνεται ότι όντως είχε αρχικά χορηγηθεί ταμειακή διευκόλυνση ποσού 11.000 ευρώ ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, καθώς το ποσό των 3.500,00 ευρώ αφορά επιταγή που δόθηκε στον κ. του, με Α.Δ.Τ. Η προσκομισθείσα υπεύθυνη δήλωση της καταρτισθείσα κατά τον χρόνο του ελέγχου, με την οποία δηλώνεται ότι το ποσό το εισέπραξε κ. ως έμπιστο πρόσωπο αυτής, από μόνη της δεν αρκεί, καθώς αφενός δεν υφίσταται κανένα άλλο στοιχείο από το οποίο να διαπιστώνεται συσχέτιση μεταξύ των ως άνω προσώπων αφετέρου δεν υφίσταται και κανένα έγγραφο βέβαιης χρονολογίας από το οποίο να προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκε χορήγηση και απόδοση του ως άνω ποσού στην Κατόπιν των ανωτέρω ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον (για το ποσό των 2.750,00 ευρώ για το οποίο ισχυρίζεται ότι του επιστρέφεται) προσκόμισε:

- τη με αριθμ./21-12-2015 προσωπική επιταγή του της τράπεζας ποσού 4.000,00 ευρώ και σε διαταγή «εμού του ιδίου» (ήτοι ισχυρίζεται αρχική χορήγηση ταμειακής διευκόλυνσης ύψους 4.000). Βάσει των τραπεζικών εγγράφων που προσκομίσθηκαν διαπιστώνεται ότι πιστώθηκε το ανωτέρω ποσό στις 21/12/2015 στο λογαριασμό με αριθμό με δικαιούχους την κα - και τον κ. Ως εκ τούτου με την παρούσα απόφαση γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος σχετικά με την επικαλούμενη χορήγηση χρηματικής διευκόλυνσης προς τον κ.

..... ποσού 4.000,00 ευρώ και ως εκ τούτου γίνεται δεκτό ότι το ποσό των **2.750,00 ευρώ** αφορά σε τμηματική επιστροφή αυτής από το προαναφερθέν φυσικό πρόσωπο.

Επειδή, κατά τα λοιπά, γίνονται δεκτές οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 09/12/2022 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία αναφέρει αναλυτικά, τεκμηριωμένα και με σαφήνεια, τόσο τις διατάξεις βάσει των οποίων διενεργήθηκαν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, όσο και τους λόγους για τους οποίους δεν έγιναν δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος.

Επειδή Με βάση όλα τα ανωτέρω, ο τελικός προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 προσδιορίζεται εξής:

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ						
	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016			ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017		
	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΕΔ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΕΔ
Ακίνητη περιουσία	5.472,00	5.472,00	5.472,00	5.472,00	5.472,00	5.472,00
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	574.689,26	574.689,26	574.689,26	456.799,18	456.799,18	456.799,18
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	10.075,08	10.075,08	10.075,08	10.075,08	10.075,08	10.075,08
Επιχειρηματική δραστηριότητα άρθρου 21 παρ. 4 ν.4172/2013		24.750,00	22.000,00		2.300,00	2.300,00
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	590.236,34	614.986,34	612.236,34	472.346,26	474.646,26	474.646,26
Φορολογητέο Εισόδημα	590.236,34	614.986,34	612.236,34	472.346,26	474.646,26	474.646,26
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	64.488,11	64.488,11	64.488,11			
Εισόδημα επιβολής εισφοράς αλληλεγγύης	654.724,45	679.474,45	676.724,45	472.346,26	474.646,26	474.646,26

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 09/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, και συγκεκριμένα την επικύρωση της υπ' αριθμ./09-12-2022 προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2017, και την τροποποίηση της υπ' αριθμ./09-12-2022 προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2016, ως κάτωθι:

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

Α) Φορολογικό έτος 2016

	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Ποσά ΔΕΔ	Διαφορά
--	---------------------	---------------------	-----------------	----------------

A. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
Φορολογητέο εισόδημα	590.236,34		614.986,34		612.236,34		22.000,00
Φόρος κλίμακας	89.143,92		97.311,42		96.403,92		7.260,00
Μείον: Μειώσεις από το φόρο	2.040,01		2.040,01		2.040,01		
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων							
Φόρος που αναλογεί	87.103,91	0,00	95.271,41	0,00	94.363,91	0,00	7.260,00
B. Μείον							
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :							
α) Τόκους - Μερίσματα - Δικαιώματα	85.910,06		85.910,06		85.910,06		
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα							
γ) Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	2.045,73		2.045,73		2.045,73		
δ) Μισθωτές υπηρεσίες							
ε) Ελευθέρια επαγγέλματα							
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :							
α) Το προηγούμενο οικονομικό/ φορολογικό έτος							
β) Ειδικών περιπτώσεων							
3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει							
Μείωση επιστροφής φόρου							
Υπόλοιπο φόρου (+/-)	-851,88	0,00	7.315,62	0,00	6.408,12	0,00	7.260,00
Γ. Πλέον							
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος							
2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων							
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου							
Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)	-851,88	0,00	7.315,62	0,00	6.408,12	0,00	7.260,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			4.083,75		3.630,00		3.630,00
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.							

Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου							
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	60.623,45		63.098,45		62.823,45		2.200,00
Τέλος επιτηδεύματος							
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	1.227,20		1.227,20		1.227,20		
.....							
Συνολικά ποσά (+/-)	60.998,77	0,00	75.725,02	0,00	74.088,77	0,00	13.090,00
Δ. ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ							
Διαφορά συμψηφισμού. Ποσό άρθρου 18 §1 ν.3522/2006							
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		60.998,77		75.725,02		74.088,77	13.090,00
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή							
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή							
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		60.998,77		75.725,02		74.088,77	13.090,00

Β) Φορολογικό έτος 2017

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	472.346,26	476.646,26	476.646,26	2.300,00
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	902,69	1.661,69	1.661,69	759,00
Προκαταβολή φόρου					
Φόρος που παρακρατήθηκε					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			379,50	379,50	379,50
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		53.794,79	54.024,79	54.024,79	230,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Τέλος επιτηδεύματος		859,04	859,04	859,04	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		55.556,52	56.925,02	56.925,02	1.368,50

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

υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.