



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 02.05.2023

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 287

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 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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 «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ασκούντος ατομική επιχείρηση, κατοίκου κατά: **1)** της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, **2)** της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

1) Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό φόρου εισοδήματος 25.981,56 €, πλέον πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ποσού 12.990,78 €, επιπλέον δε ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 5.076,26 €, ήτοι σύνολο 44.048,60 €.

2) Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό φόρου εισοδήματος 22.173,64 €, πλέον πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ποσού 11.086,82 €, επιπλέον δε ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 5.884,65 €, ήτοι σύνολο 39.145,11 €.

Οι ως άνω διαφορές φόρου, προέκυψαν μετά τον μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, που διενεργήθηκε από το 4^ο ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με την αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας, όπου διαπιστώθηκε βάσει της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, η οποία για τα φορολογικά έτη 2016 & 2017 θεωρείται προσαύξηση της περιουσίας από καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς της ημεδαπής, η οποία λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/13.

Ο φορολογικός έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του όλα τα στοιχεία που είχε στην διάθεση του, καθώς και το με αρ. πρωτ. υπόμνημα του προσφεύγοντα μετά το κοινοποιηθέν σημείωμα διαπιστώσεων άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., κατέληξε στα παρακάτω μη δηλωθέντα εισοδήματα, τα οποία αναλύονται ως κατωτέρω:

1. Φορολογικό έτος 2016

Προσαύξηση περιουσίας ποσού: 78.732,00 €

2. Φορολογικό έτος 2017

Προσαύξηση περιουσίας ποσού: 67.192,84 €

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο συντάχθηκε η έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, και εκδόθηκαν στο όνομα του προσφεύγοντα, οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, φορολογικού έτους 2016 & 2017.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

“Ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων λόγω ελλείψεως αιτιολογίας της εκθέσεως ελέγχου και, σε κάθε περίπτωση, παράνομο, αβάσιμο και εσφαλμένο πόρισμα περί δήθεν διαπιστώσεως «προσαυξησέως περιουσίας» από αγνώστου πηγής ή αιτίας εισοδήματα κατ’ άρθρο 21 ΚΦΕ και 39 ΚΦΔ.”

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

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”.

Άρθρο 29. Φορολογικός συντελεστής

“4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)”.

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, ορίζεται, ότι, *“Με την παράγραφο 1 του άρθρου 21 ορίζεται η έννοια του φορολογητέου κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα ως το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση επιχειρηματικών δαπανών, αποσβέσεων και επισφαλών απαιτήσεων. ”*

Επειδή, οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ., ορίζουν, ότι:

Άρθρο 39. Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας

Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

Επειδή, σύμφωνα και με την δημοσιευθείσα στις 07-04-2016 απόφαση του ΣτΕ 884/2016 Β' Τμήμα επταμ. : *«(Α) ...Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ’ αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, 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 (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – 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 δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος –

Επειδή, πρόκειται για πρώην επιτηδευματία, ο οποίος έκανε διακοπή εργασιών στις, το δε αντικείμενο εργασιών του ήταν

Επειδή, αιτία ελέγχου, απετέλεσε το με αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. έγγραφο της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), Υποδιεύθυνση Γ Τμήμα Γ2, με το οποίο διαβιβάστηκε στο 4^ο ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ η ΑΠΟ Πληροφοριακή Έκθεση φορολογίας Εισοδήματος που συντάχθηκε από την παραπάνω υπηρεσία για τον φορολογούμενο με αντικείμενο

Επειδή, ο έλεγχος στηρίχθηκε στο ως άνω έγγραφο της ΥΕΔΔΕ Αττικής, σύμφωνα με το οποίο, γνωστοποιήθηκε ότι, στον ανωτέρω φορολογούμενο διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος και από την άρση τραπεζικού απορρήτου και την αντιπαραβολή των πρωτογενών καταθέσεων που προέκυψαν από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους δικαιούχος είναι ο ελεγχόμενος με τα δηλωθέντα του εισοδήματα, προέκυψε προσαύξηση περιουσίας από αγνώστου πηγής ή αιτίας εισοδήματα κατά την έννοια του άρθρ. 21 του ν.4172/2013 και άρθρ. 39 του Κ.Φ.Δ.. Συγκεκριμένα, στο φορολογικό έτος 2016 προέκυψε προσαύξηση περιουσίας από αγνώστου πηγής ή αιτίας εισοδήματα ποσού 78.732,00 € ενώ στο φορολογικό έτος 2017 προέκυψε προσαύξηση περιουσίας από αγνώστου πηγής ή αιτίας εισοδήματα ποσού 67.192,84.€.

Επειδή, στη συνέχεια, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν. 4987/2022 με συνημμένους τους Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού έτους 2106 και 2017, αντίστοιχα. Με το ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν. 4987/2022 γνωστοποιήθηκαν οι διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και εκλήθη όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να γνωρίσει τις απόψεις του. Στο παραπάνω Σημείωμα Διαπιστώσεων ο προσφεύγων απάντησε με το με αριθ. πρωτ. απαντητικό υπόμνημα, επί του οποίου ο έλεγχος δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς του και λαμβάνοντας υπόψη ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κάποιο επιπλέον στοιχείο που να τεκμηριώνει τους ισχυρισμούς του παρέμεινε στην αρχική του θέση. Εν συνεχεία, συντάχθηκε η από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις Αντίστοιχα, την ίδια ως άνω ημερομηνία κοινοποιήθηκαν κι οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται και προσκομίζει την από “ΣΥΜΒΑΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΑΟΡΙΣΤΟΥ ΧΡΟΝΟΥ” σύμφωνα με την οποία:

“Α. Η ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία, που εδρεύει, νομίμως εκπροσωπούμενης καλούμενη στο εξής χάριν συντομίας «Εργοδότης»

Και

Β. Ο, κάτοικος, καλούμενος στο εξής χάριν συντομίας «Εργαζόμενος»

Συμφώνησαν, συνομολόγησαν και συναποδέχθηκαν τα ακόλουθα:

1. Ο Εργαζόμενος προσλαμβάνεται από τον Εργοδότη να παρέχει τις υπηρεσίες του, με σύμβαση εργασίας αορίστου χρόνου από τις, στην έδρα της εταιρίας στην Η ειδικότητα του Εργαζόμενου είναι αυτή του δημοσιογράφου, υπεύθυνου για την εύρεση θεματολογίας της Ο Εργαζόμενος θα παρέχει την εργασία του σε όλες τις παρούσες ή μελλοντικές εγκαταστάσεις της εταιρείας ή με εξωτερικών εγκαταστάσεων που συνδέονται με την εταιρεία για την υλοποίηση της εργασίας οπουδήποτε αυτές ευρίσκονται και σε οποιοδήποτε άλλο τόπο ανάλογα με τις ανάγκες της ειδικότητας, την εύρεση της θεματολογίας της του εργαζομένου. Η πιο πάνω περιγραφή του αντικειμένου εργασίας είναι ξεχωριστή από κάθε άλλη υπηρεσία που παρέχει ο υπό διαφορετική ιδιότητα (π.χ κ.α), είναι όμως αλληλένδετη υπό την έννοια ότι τυχόν διακοπή της γενικότερης συνεργασίας του με την Εταιρεία θα συνεπιφέρει και καταγγελία της παρούσας.

4. Οι συνολικές μικτές μηνιαίες αποδοχές του Εργαζόμενου ανέρχονται σήμερα σε πεντακόσια ογδόντα έξι ευρώ (586€). Από τις άνω αποδοχές θα παρακρατούνται οι πόσης φύσεως νόμιμες κρατήσεις και εισφορές οι οποίες βαρύνουν τον Εργαζόμενο. Η αμοιβή θα καταβάλλεται στο τέλος έκαστου μήνα.

Στο σημείο αυτό, γίνεται μνεία ότι πέραν των ως άνω μηνιαίων αποδοχών του Εργαζομένου, δύναται να καταβάλλονται από τον Εργοδότη στον Εργαζόμενο και έτερα χρηματικά ποσά, είτε δια καταβολής μετρητών, είτε δια εμβασμάτων τρίτων, ή του Εργοδότη, είτε καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, μέχρι του χρηματικού ποσού των εκατόν πενήντα χιλιάδων ευρώ (150.000€) ετησίως, τα οποία ο Εργαζόμενος, είτε υπό την ιδιότητα του δημοσιογράφου, είτε υπό την ιδιότητα του παρουσιαστή, εμπορικού διευθυντή ή διευθυντή προγράμματος, είτε οποιαδήποτε άλλη ιδιότητα, θα διαχειρίζεται και θα χρησιμοποιεί για την κάλυψη, εξόδων, αποζημιώσεων και ετέρων εν γένει αναγκών, ετέρων εργαζομένων του Εργοδότη ή τρίτων καθώς και για την ικανοποίηση των εν γένει αναγκών και εργασιών των παραγωγών για τις οποίες ο Εργαζόμενος είναι υπεύθυνος, τα οποία χρηματικά ποσά επ' ουδενί αποτελούν αποδοχές του Εργαζομένου και σε καμία περίπτωση δεν προσαυξάνουν τις αποδοχές του, ουδόλως δε δημιουργούν δικαίωμα αυτού για καταβολή των επιπρόσθετων αυτών χρηματικών ποσών και στο μέλλον, ούτε υπό την λογική επιχειρησιακής συνήθειας, ούτε υπό την λογική της εν τοις πράγμασι τροποποίησης της παρούσας συμβάσεως εργασίας».

Επειδή, περαιτέρω, ισχυρίζεται, ότι, "....., από την αιτιολόγηση των ελεγχόμενων πιστώσεων (βλ. ιδίως τις πιστώσεις που αναγράφουν ως «αιτιολογία συναλλαγής» τις ενδείξεις «φόρτιση ΑΤΜ» και «κατάθεση/κατάθεση μετρητών»), το μεγαλύτερο μέρος αυτών αφορά σε καταβολή ποσών δυνάμει της ανωτέρω αιτίας (συμβάσεως), προκειμένου να τα διαχειρίζεται και να τα χρησιμοποιεί έναντι εξόδων, αποζημιώσεων και λοιπών αναγκών άλλων εργαζομένων της εργοδότης επιχείρησης καθώς και εν γένει προκειμένου να χρησιμοποιούνται για την ικανοποίηση των εργασιών και αναγκών των παραγωγών για τις οποίες είναι υπεύθυνος."

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο ή έγγραφο με την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής, ούτως ώστε να αποδείξει ότι οι εν λόγω πιστώσεις, όπως αναλυτικά περιγράφονται στις σελίδες 6-17 της πληροφοριακής Έκθεσης Εισοδήματος &

Εφαρμογής Διατάξεων ν. 4308/2014 [Ε.Λ.Π.] της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και στις σελίδες 5-10 της Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, αφορούν την κάλυψη, εξόδων, αποζημιώσεων και ετέρων εν γένει αναγκών, ετέρων εργαζομένων της εταιρείας» όπου εργάζεται, ή τρίτων καθώς και για την ικανοποίηση των εν γένει αναγκών και εργασιών των παραγωγών για τις οποίες ο προσφεύγων είναι υπεύθυνος, ως ισχυρίζεται και ως υπάρχων όρος στην προσκομιζόμενη σύμβαση.

Περαιτέρω, δεν προσκομίστηκε οιοδήποτε τραπεζικό παραστατικό που να αποδεικνύει την προέλευση των χρημάτων από την και την αιτία τους, συνεπώς τα χρήματα αυτά και αληθής υποτιθέμενος ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, παραμένουν στην κυριότητά του ως αδήλωτο εισόδημα.

Επειδή, η ως άνω σύμβαση εργασίας αορίστου χρόνου δεν έχει υποβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προς θεώρηση, φέρει δε, ημερομηνία, ωστόσο δεν υπάρχει καμία θεώρηση του γνησίου των υπογραφών των συμβαλλομένων μερών, προκειμένου να προκύπτει η ημερομηνία υπογραφής της σύμβασης.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με το Ν.1882/1990 (ΦΕΚ Α 43/23-03-1990) - Άρθρο 8 «Διαδικασία υποβολής στοιχείων για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των επιτηδευματιών» *“Παρ. 16. Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιανδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.....”*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 446 του Κ.Π.Δικονομίας, ορίζεται, ότι: *«Το ιδιωτικό έγγραφο αποκτά βέβαιη χρονολογία ως προς τους τρίτους μόνο όταν το θεωρήσει συμβολαιογράφος ή άλλος δημόσιος υπάλληλος αρμόδιος κατά το νόμο ή όταν πεθάνει ένας από εκείνους που το υπέγραψαν ή όταν το ουσιώδες περιεχόμενό του αναφερθεί σε δημόσιο έγγραφο ή όταν υπάρξει άλλο γεγονός που κάνει με ανάλογο τρόπο βέβαιη τη χρονολογία. Η θεώρηση γίνεται με τη σημείωση επάνω στο έγγραφο της λέξης " θεωρήθηκε " και της χρονολογίας.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 2 του Κ.Δ.Δικονομίας, ορίζεται, ότι: *«2. Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους μόνο όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλον αρμόδιο κατά το νόμο δημόσιο υπάλληλο.....»*

Επειδή, σύμφωνα με την κρατούσα διοικητική και δικαστηριακή νομολογία, γίνονται δεκτά τα εξής:

- Ο ν.1882/1990 περί μέτρων για την περιστολή της φοροδιαφυγής στο υπό τον υπότιτλο "Διαδικασία υποβολής στοιχείων για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των επιτηδευματιών" άρθρο 8, παρ. 16 ορίζει ότι συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα ημέρες από την ημερομηνία καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.), άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα αποτέλεσμα. Περαιτέρω, με το άρθρο Β , παρ. 2, ν.2386/1996 προστέθηκε δεύτερο εδάφιο στην ως άνω παράγραφο, το οποίο ορίζει ότι κατ' εξαίρεση δεν θεωρούνται τα συμφωνητικά του προηγούμενου εδαφίου που καταρτίζονται

από επιτηδευματίες ή τρίτους με το Δημόσιο κ.λ.π. Με τη διάταξη αυτή δεν καθιερώνεται γενικώς το ανίσχυρο κάθε συμφωνητικού, δημόσιου ή ιδιωτικού, στο οποίο έχει καταχωριστεί σύμβαση μεταξύ εμπόρων ή άλλων επιτηδευματιών ή μεταξύ εκείνων και τρίτων, πλην Δημοσίου κ.λ.π., είτε τούτο, βάσει άλλων διατάξεων, είναι συστατικό, είτε είναι αποδεικτικό της συμβάσεως, εφ' όσον τούτο δεν έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα προς θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., αλλά η δυσμενής αυτή συνέπεια ισχύει μόνο έναντι της φορολογικής Αρχής. Ο σκοπός της από εξέταση διατάξεως είναι η περιστολή της φοροδιαφυγής και στα πλαίσια αυτά, αναφορικά με τους επιτηδευματίες ή τους συναλλασσόμενους με εκείνους, καθιέρωσε τις προαναφερόμενες συνέπειες, έτσι ώστε τα εν λόγω φορολογούμενα πρόσωπα να μη μπορούν να επικαλεστούν τέτοιο συμφωνητικό προς όφελός τους, π.χ. προς έκπτωση δαπανών από το φορολογητέο εισόδημά τους, έναντι της φορολογικής αρχής, αν προηγουμένως δεν το έχουν εμπροθέσμως υποβάλει προς θεώρηση από αυτή την αρχή (Α.Π. 260/1998, 735/2001, 761/2001, 1698/2001 και 90/2005).

Ακόμη ο νομοθέτης με τη διάταξη του άνω άρθρου 8 παρ. 16 του Ν 1882/1990 όπως ερμηνεύθηκε με την προσθήκη του άρθρου 8 παρ. 2 του Ν 2386/1996 θέλησε την υποβολή προς θεώρηση των συμφωνητικών που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών που συναλλάσσονται μεταξύ τους ή με τρίτους για να μη διαφεύγουν από την προβλεπόμενη γι' αυτά φορολογία (ΕφΑθ 9385/1995, 5520/2001, 2807/2005)

Τέλος σύμφωνο με την άποψη ότι δεν καθιερώνεται ανίσχυρο κάθε συμφωνητικού, δημοσίου ή ιδιωτικού, στο οποίο έχει καταχωριστεί σύμβαση μεταξύ εμπόρων ή άλλων επιτηδευματιών και μεταξύ εκείνων και τρίτων, εφόσον δεν έχει υποβληθεί εμπροθέσμως προς θεώρηση στη ΔΟΥ, αλλά η συνέπεια αυτή ισχύει μόνον έναντι της φορολογικής αρχής, χωρίς η ακυρότητα να επεκτείνεται μεταξύ των συμβαλλομένων είναι και το Στε. (Σ.τ.Ε. 280/2009).

Συνεπώς οι υπό κρίση πιστώσεις, στα υπό κρίση φορολογικά έτη 2016 & 2017 ποσού 78.732,00 € και 67.192,84 € αντίστοιχα και για τον προσφεύγοντα, αποτελούν ανατιπολόγητη προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του Άρθρου 21 Ν.4172/2013.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, σχετικά με τις πιστώσεις οι οποίες θεωρούνται ως εισόδημα αγνώστου πηγής και φορολογούνται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτές καταγράφονται στην από Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, καθόσον η φορολογική αρχή φέρουσα το βάρος της απόδειξης, απέδειξε με πραγματικά περιστατικά τα στοιχεία εκείνα τα οποία στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη προσαύξηση περιουσίας από αιτία που δεν δικαιολογείται.

Εξάλλου, ο φορολογικός έλεγχος, κατά τη διερεύνηση των πραγματικών περιστατικών για την αποδιδόμενη παράβαση, έλλειψη οποιασδήποτε εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης εξήγησης εκ μέρους του προσφεύγοντα, δύναται να εξάγει συμπεράσματα λαμβάνοντας υπόψη όχι μόνο τις άμεσες αποδείξεις αλλά και τις έμμεσες αποδείξεις ή άλλως τεκμήρια, τα οποία συνιστούν αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις.

Ο φορολογικός έλεγχος επεξεργάστηκε το σύνολο των δεδομένων που είχε στη διάθεση του, τόσο στο στάδιο του ελέγχου όσο και στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, και χρησιμοποίησε κάθε πρόσφορο μέσο προκειμένου να καταλήξει στο πόρισμά του,

λαμβάνοντας υπόψη τις ισχύουσες διατάξεις, οι οποίες αναφέρονται αναλυτικά στην οικεία Έκθεση Ελέγχου,

Απέδειξε δε, με πραγματικά περιστατικά, τα στοιχεία εκείνα τα οποία στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη προσαύξηση περιουσίας, λαμβάνοντας υπόψη, προκειμένου να προσδιορισθεί η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, το σύνολο των εισοδημάτων του προσφεύγοντα, ο δε προσφεύγων φέρων το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου, την οποία επικαλείται, δεν αιτιολογεί αυτή, για τους λόγους που αναλυτικά εκτίθενται στην ως άνω έκθεση ελέγχου, καθόσον ζητήθηκαν πληροφορίες για τις πιστώσεις που δεν μπορούσαν να διασταυρωθούν με τα δηλωθέντα εισοδήματα, για την υπό κρίση χρήση.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα “Έλλειψη αιτιολογίας, της εκθέσεως ελέγχου.”, δεν γίνεται δεκτός και απορρίπτεται. Σχετική και η μνημονευθείσα ανωτέρω 884/2016 απόφαση του ΣΤΕ.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής του, και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

1) της υπ’ αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 44.048,60 €

2) της υπ’ αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 39.145,11 €

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 ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.