



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17/05/2023

Αριθμός απόφασης: 1198

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 20/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΙΚΕ» (πρώην «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ»), με Α.Φ.Μ., η οποία εδρεύει στην Αθήνα, επί της οδού, κατά: α) της υπ' αριθ. /28-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και β) της υπ' αριθ. /28-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης 28/12/2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 20/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΙΚΕ» (πρώην «..... ΕΠΕ»), με Α.Φ.Μ. και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./28-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 40.015,83 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 20.007,92 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 60.023,75 ευρώ.

Με την υπ' αριθμ./28-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 34.844,40 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 15.828,48 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 50.672,87 ευρώ.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά τον μερικό έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, σε εκτέλεση της με αριθμό/23-08-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για το φορολογικό έτος 2016, η οποία εκδόθηκε με αφορμή το με αριθ. πρωτ./2016 Δελτίο Πληροφοριών της ΑΡΧΗΣ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΙΣΗΣ ΤΗΣ ΝΟΜΙΜΟΠΟΙΗΣΗΣ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΕΓΚΛΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗΣ ΤΗΣ ΤΡΟΜΟΚΡΑΤΙΑΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ , το οποίο έλαβε αριθ. πρωτ./27-06-2016 εισερχομένου εγγράφου στην Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση κατά το φορολογικό έτος 2016 λειτουργούσε ως ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία ΟΕ και τηρούσε απλογραφικά βιβλία. Για τις ανάγκες του ελέγχου έγινε άρση του τραπεζικού απορρήτου και κατόπιν επεξεργασίας των τραπεζικών δεδομένων, των βιβλίων και των δηλώσεων της επιχείρησης εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν μεταξύ άλλων εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και οι αντίστοιχες προσβαλλόμενες πράξεις. Τα αποτελέσματα του ελέγχου στηρίχθηκαν στα λογιστικά αρχεία, στις πρωτογενείς καταθέσεις, όπως προέκυψαν από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας και στο γεγονός ότι η προσφεύγουσα προσκόμισε το τηρούμενο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων και μέρος των παραστατικών εσόδων και εξόδων.

Από την άρση του τραπεζικού απορρήτου διαπιστώθηκε σύνολο πρωτογενών καταθέσεων ύψους 217.661,00 ευρώ στους ενεργούς τραπεζικούς λογαριασμούς της

προσφεύγουσας και ο έλεγχος δέχτηκε ότι το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων της διακινήθηκε μέσω των τραπεζικών λογαριασμών της. Προς τούτο, από τις ως άνω πιστώσεις αφαίρεσε το σύνολο των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων και το υπόλοιπο το θεώρησε αδήλωτη φορολογητέα ύλη, η οποία προστέθηκε στα ακαθάριστα έσοδα της.

Επιπρόσθετα, ο έλεγχος έκρινε, μεταξύ άλλων, ότι οι αγορές που δεν είχαν καταχωρηθεί στο βιβλίο Εσόδων –Εξόδων συνιστούσαν πωλήσεις στο εσωτερικό της χώρας αξίας ίσης τουλάχιστον με την αξία κτήσης, για τις οποίες δεν εκδόθηκαν παραστατικά εσόδων και προσαύξησε τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ισόποσα με την καθαρή αξία των μη καταχωρημένων τιμολογίων. Η προσφεύγουσα προσκόμισε –μεταξύ άλλων- μέρος των τιμολογίων εξόδων, τα οποία **ελέγχθηκαν στο σύνολό τους**, και τα οποία έγιναν εν μέρει δεκτά, σύμφωνα με τα αναλυτικά αναφερόμενα στην από 28.12.2022 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Οι διαπιστωθείσες διαφορές καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα με τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού εισοδήματος και ΦΠΑ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι:

- Το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων της προέρχεται από εισπράξεις της επιχείρησης μέσω των Ζ της ταμειακής μηχανής, από πωλήσεις τουριστικών εισιτηρίων με προμήθεια αλλά και από πλήθος δευτερευουσών δραστηριοτήτων με νόμιμα δηλωμένο κωδικό δραστηριότητας στην Α΄ Δ.Ο.Υ Αθηνών.
- Ένα μεγάλο μέρος των δραστηριοτήτων της εταιρίας αφορά τη συνεργασία με την εταιρία και τη εταιρία Οι εισπράξεις της επιχείρησης σε καθημερινή βάση αποτελούνται από τα Ζ της ταμειακής, από τα χρήματα που μεταφέρονταν για λογαριασμό των πελατών της μέσω εταιριών μεταφοράς και από χρήματα τρίτων τα οποία χρησιμοποιούνταν για εξυπηρετήσεις τρίτων στα πλαίσια της συνεργασίας με το Τα χρήματα κατατίθεντο στον υπό κρίση τραπεζικό λογαριασμό και ακολούθως εξοφλούνταν οι υποχρεώσεις που είχαν αναληφθεί.
- Η προσφεύγουσα ουσιαστικά ανήκει στον, ο οποίος εξουσιοδότησε τον με ΑΦΜ να καταθέσει χρήματα που αντιστοιχούν στην συνεργασία του με την
- Πλήθος συνεργατών αλλά και υπαλλήλων κατέθεσαν χρηματικά ποσά στον υπό κρίση τραπεζικό λογαριασμό .
- Με τροποποίηση του καταστατικού της έδωσε στον τη δυνατότητα από το 2015 να διαχειρίζεται τα χρηματικά ποσά που κατατίθενται στον τραπεζικό λογαριασμό της.
- Το υπόλοιπο των συναλλαγών σχετίζεται με τη συνεργασία της με τον, του τελευταίου με την και το Δικαιούχοι των συμβάσεων είναι το Τα χρήματα κατατίθενται στον τραπεζικό λογαριασμό από άτομα που είχαν σύμβαση με την εταιρία ή από εργαζόμενους.
- Λόγω των capital controls πολλοί πελάτες και προμηθευτές κατάφυγαν στα ΑΤΜ χρησιμοποιώντας τους τραπεζικούς της λογαριασμούς για προσωπική τους εξυπηρέτηση.

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, ορίζεται: «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 στις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4174/2013, 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 στην ΠΟΛ. 1095/29.4.2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» ορίζεται:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: « Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.»

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«.....

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 προσαύξή 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.

.....

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...»

Επειδή στην ΠΟΛ 1175/16-11-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται:

«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 ομοιόμορφη 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.....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 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 δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος ..

Β. ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, ΣΤΕ 2442/2013, ΣΤΕ 886/2005 κ.ά.) – Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων

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

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

Επειδή στις διατάξεις των άρθρων 7, 21 και 22 του ν.4172/2013, ορίζεται:

«7. Φορολογητέο εισόδημα

1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα....

21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. , οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά....»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 48 του ν.2859/2000, ορίζεται: 1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Κατά την υποβολή της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ της παραγράφου 4 του άρθρου 36 και σε περίπτωση κατά την οποία το δηλούμενο από τον υποκείμενο στον φόρο τίμημα υπολείπεται της αγοραίας αξίας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ελέγχει άμεσα την ακρίβεια της υποβαλλόμενης δήλωσης, λαμβάνοντας υπόψη του τις αξίες όπως αυτές ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στη φορολογία εισοδήματος, καθώς και το συνολικό κόστος του παραδιδόμενου ακινήτου σε συνδυασμό με τα τεχνικά, ποσοτικά και οικονομικά δεδομένα που αφορούν την άδεια ανέγερσης του ακινήτου. Σε περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στο φόρο δεν αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού, η αξία του παραδιδόμενου ακινήτου υπόκειται στη δεσμευτική κρίση του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται ο τρόπος, η διαδικασία και κάθε αναγκαίο στοιχείο ή λεπτομέρεια που αφορά τον έλεγχο αυτόν.

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ'αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος...»

Επειδή στο άρθρο 65 του ΚΦΔ, 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 η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προβάλλει τους ίδιους ισχυρισμούς που πρόβαλε κατά τη διενέργεια του ελέγχου σε απάντηση του σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 ΚΦΔ. Επίσης προβάλλει τους ίδιους ισχυρισμούς με αυτούς που πρόβαλε με την με αρ. πρωτ./28-01-2022 ενδικοφανή προσφυγή που άσκησε ενώπιον της Υπηρεσία μας για το φορολογικό έτος 2015, η οποία με την με αριθμό/30-05-2022 Απόφασή της την απέρριψε για τους λόγους που αναφέρονται αναλυτικά σε αυτή.

Επειδή όσον αφορά τον ισχυρισμό της ότι ουσιαστικά η εταιρεία ανήκει στον, ο οποίος εξουσιοδότησε τον με ΑΦΜ να καταθέσει χρήματα που αντιστοιχούν στην συνεργασία του με την, στην με ημερομηνία θεώρησης 28/12/2022 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Απτικής αναφέρεται ότι : «...Συγκεκριμένα η νομική οντότητα με το υπόμνημα που υποβλήθηκε προσκομίζει ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ των και των και με το οποίο ισχυρίζεται ότι ο πρώτος των συμβαλλομένων, ο οποίος δραστηριοποιείται επί δεκαετίες στο κέντρο της Αθήνας ζήτησε από τους λοιπούς συμβαλλόμενους, από το έτος 2009, προκειμένου να εξυπηρετηθεί η εύρωστη οικονομική και εμπορική πορεία των επαγγελματικών του δραστηριοτήτων να συστήσουν την ομόρρυθμη εταιρία ΟΕ με ΑΦΜ η οποία μετατράπηκε σε ΙΚΕ. Οι δεύτεροι συμβαλλόμενοι αποδέχθηκαν τη πρόταση διευκόλυνσης ενώ ο πρώτος των συμβαλλομένων ανέλαβε πλήρως την ευθύνη της λειτουργίας, είναι ο αποκλειστικά υπεύθυνος και αναλαμβάνει πλήρως την ποινική, αστική και διοικητική ευθύνη για την περίπτωση που η εταιρία αντιμετωπίσει φορολογικό , ποινικό διοικητικό ζήτημα από τρίτους ιδιώτες , από δημόσιο φορέα ή οποιονδήποτε ελεγκτικό μηχανισμό.

Ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης απορρίπτεται ως μη σύννομος, ο υπεύθυνος της λειτουργίας των εταιριών έναντι των Διοικητικών Δικαστικών και Ελεγκτικών αρχών ορίζεται σαφώς από τους Εμπορικούς και φορολογικούς νόμους και όχι από ιδιωτικές συμφωνίες...»

Εξάλλου ο ίδιος ισχυρισμός είχε ομοίως απορριφθεί και με την ως άνω υπ' αριθμ./30-05-2022 Απόφαση ΔΕΔ που αφορούσε τα ίδια φορολογικά αντικείμενα για το φορολογικό έτος 2015.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κάποιο στοιχείο που να μην έχει αξιολογηθεί και να μην έχει πάρει σαφή και αιτιολογημένη θέση ο έλεγχος. Οι οικείες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής είναι πλήρως αιτιολογημένες, ο δε έλεγχος αξιολόγησε όλα τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν από την επιχείρηση, πήρε θέση για αυτά και τίποτα καινούριο δεν έχει προσκομισθεί με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 28/12/2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι υπό κρίση προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 20/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΙΚΕ» (πρώην ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ), με Α.Φ.Μ.και την επικύρωση :

α) της υπ' αριθ./28-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Διαφορά φόρου	40.015,83 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	20.007,92 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	60.023,75 €

β) της υπ' αριθ./28-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Διαφορά φόρου	34.844,40 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	15.828,48 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	50.672,87 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**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.