



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα, 03/03/2022

Αριθμός απόφασης: 691

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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».

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 03/11/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου,, κατά: α) της υπ' αριθμ. /2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, φορολογικού έτους 2015, β) της υπ' αριθμ. /2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, φορολογικού έτους 2016, γ) της υπ' αριθμ. /2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, φορολογικού έτους 2017, και δ) της υπ' αριθμ. /2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, φορολογικού έτους 2018, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 28/09/2021 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03/11/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 2.930,91 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 1.465,45 ευρώ πλέον τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. ποσού 1.304,25 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 120,91 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **5.700,61 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις των ν. 4172/2013 και ν. 4174/2013.

β) Με την υπ' αριθμ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 3.612,32 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 1.806,16 ευρώ πλέον τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. ποσού 1.292,13 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 267,78 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **6.710,61 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις των ν. 4172/2013 και ν. 4174/2013.

γ) Με την υπ' αριθμ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 4.903,96 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 2.451,98 ευρώ πλέον τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. ποσού 1.324,30 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 510,37 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **8.680,24 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις των ν. 4172/2013 και ν. 4174/2013.

δ) Με την υπ' αριθμ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 19.356,66 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 9.678,33 ευρώ πλέον τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. ποσού 3.532,59 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.938,79 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **32.567,58 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις των ν. 4172/2013 και ν. 4174/2013.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 28/09/2021 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε με αριθμ. πρωτ./2020 εισερχόμενο έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Ε. Αττικής με συνημμένη την υπ' αριθμ./...../19 Πληροφοριακή Έκθεση Εισοδήματος σχετικά με την προσφεύγουσα ΑΦΜ Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση, στα πλαίσια του ελέγχου από την Υ.Ε.Δ.Ε. Αττικής κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 17/01/2020 με συστημένη επιστολή στη δηλωμένη ταχυδρομική της διεύθυνση το υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΞ ΕΜΠ/20 Αίτημα για Παροχή Πληροφοριών κατ' άρθρο 14 του ν. 4174/2013, με το οποίο η προσφεύγουσα καλούνταν να χορηγήσει εντός πέντε (5) ημερών από την λήψη του, πληροφορίες αναφορικά με τις πηγές προέλευσης των εισροών στους τραπεζικούς της λογαριασμούς για το χρονικό διάστημα από 01/01/2014 έως 31/12/2018. Παράλληλα, στις 20/01/20, το ανωτέρω Αίτημα Παροχής Πληροφοριών κατ' άρθρο 14 ν.4174/13, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα και ηλεκτρονικά με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΞ ΕΜΠ/2020 έγγραφο στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικής της αλληλογραφίας, μαζί με τους συνημμένους πινάκων των πρωτογενών πιστώσεων. Το ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΞ ΕΜΠ/20 Αίτημα για Παροχή Πληροφοριών επεστράφη στις 11/02/2020 στην Υ.Ε.Δ.Ε. Αττικής με την ένδειξη «ΑΖΗΤΗΤΟ» και η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα που της είχε αποσταλεί και ηλεκτρονικά. Στη συνέχεια η Υ.Ε.Δ.Ε. Αττικής απέστειλε την υπ' αριθμ./...../19 Πληροφοριακή Έκθεση Εισοδήματος στη Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, η Προϊσταμένη της οποίας εξέδωσε τη με αριθμ./2020 εντολή ελέγχου για τα έτη 2015-2018.

Στα πλαίσια του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, ο έλεγχος συνέταξε και κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση προς ακρόαση, μαζί με τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2015-2018, με αναλυτική παράθεση των πρωτογενών πιστώσεων για τα εν λόγω έτη, προκειμένου η προσφεύγουσα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της για τα αποτελέσματα του ελέγχου. Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη στο ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων υπέβαλε τις αντιρρήσεις της με το υπ' αριθμ./2021 υπόμνημά της. Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη το σύνολο των πληροφοριών που είχε στην διάθεσή του, συμπεριλαμβανομένων και των πληροφοριών που έλαβε από τα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα:

1) Προσδιόρισε τα κάτωθι χρηματικά ποσά των πιστωτικών κινήσεων ως μη αιτιολογημένα, για τα οποία δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσης τους, είτε ότι φορολογήθηκαν από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάχθηκαν από το φόρο, και τα οποία συνιστούν προσαύξηση περιουσίας και φορολογούνται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2015	2016	2017	2018
Εισόδημα άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013	15.305,00	18,627,35	20.162,95	56.245,72

2) Προσδιόρισε καταθέσεις ως αιτιολογημένες, τις εξής κάτωθι ανά φορολογικό έτος που αφορούν σε μισθοδοσία της προσφεύγουσας.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΠΟΣΟ
2016	1.038,65
2017	1.602,33

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, ισχυριζόμενη ότι ο πραγματικός δικαιούχος και διαχειριστής του με αριθμ. λογαριασμού της της Ελλάδος, από τον οποίο προέκυψαν οι ανατιολόγητες πιστώσεις, είναι ο πατέρας της του με ΑΦΜ Και αυτό διότι, καθώς ο ίδιος έχει οφειλές προς το Δημόσιο και ο δικός του λογαριασμός είναι δεσμευμένος, χρησιμοποιεί για τις δραστηριότητες του τον ως άνω τραπεζικό λογαριασμό της ΕΤΕ, ο οποίος είναι στο όνομα της. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα αναφέρει ότι ο πατέρας της διατηρεί εδώ και χρόνια μία ιστοσελίδα ονομαζόμενη «.....», η οποία ασχολείται με τα προγνωστικά στοιχήματος ποδοσφαίρου, και οι επίμαχες πιστώσεις αφορούν καταθέσεις ή μεταφορές που έγιναν από τους συνδρομητές της εν λόγω ιστοσελίδας στα πλαίσια της επιχειρηματικής δραστηριότητας του πατέρα της.

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 στο άρθρο 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 στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων μεταξύ άλλων 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 προσαύξησης 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.

.....

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 Α' 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 ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

.....

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 όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επαμελές επί προδικαστικών αιτημάτων:

«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 άρθρου 66 § 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 § 1 του ν. 4174/2013, ... 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, ...

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, αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου...».

Επειδή με βάση την ως άνω Απόφαση του ΣτΕ 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 μπορεί ευχερώς και **υποχρεούται να υποδείξει στη φορολογική αρχή την πηγή προέλευσης αυτών**, τούτο δε, δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης.

Επειδή, εν προκειμένω, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, η οποία στηρίχθηκε στην υπ' αριθμ./...../19 Πληροφοριακή Έκθεση Εισοδήματος της Υ.Ε.Ε.Δ.Ε. Αττικής, διαπιστώθηκε ότι υφίστανται πρωτογενείς πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας κατά τα έτη 2015-2018 που υπερβαίνουν τα δηλωθέντα εισοδήματά της. Η προσφεύγουσα δεν αιτιολόγησε την πηγή ή την αιτία προέλευσης των παραπάνω ποσών, ούτε απέδειξε ότι αυτά φορολογήθηκαν είτε ότι απαλλάχθηκαν από το φόρο, και συνεπώς καταλογίστηκε προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013 και 39 του ν.4174/2013, ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2015	2016	2017	2018
Εισόδημα άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013	15.305,00	18,627,35	20.162,95	56.245,72

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, με την ενδικοφανή της προσφυγή, επικαλείται ότι δεν τίθεται ζήτημα προσαύξησης της περιουσίας της και απόκρυψης φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι άπασες οι πρωτογενείς καταθέσεις που έχουν καταλογιστεί στην ίδια ως προσαύξηση περιουσίας και προέρχονται από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό της της Ελλάδος δεν αφορούν την ίδια, αλλά προέρχονται από επιχειρηματική δραστηριότητα του πατέρα της, του με ΑΦΜ, ο οποίος είναι και ο πραγματικός δικαιούχος και διαχειριστής του ως άνω λογαριασμού. Και αυτό διότι, καθώς ο ίδιος έχει οφειλές προς το Δημόσιο και ο δικός του λογαριασμός είναι δεσμευμένος, χρησιμοποιεί για τις δραστηριότητές του τον ως άνω τραπεζικό λογαριασμό, ο οποίος είναι στο όνομα της. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα αναφέρει ότι ο πατέρας της διατηρεί εδώ και χρόνια μία ιστοσελίδα ονομαζόμενη «.....», η οποία ασχολείται με τα προγνωστικά στοιχήματος ποδοσφαίρου, και οι επίμαχες πιστώσεις αφορούν καταθέσεις ή μεταφορές που έγιναν από τους συνδρομητές της εν λόγω ιστοσελίδας στα πλαίσια της επιχειρηματικής δραστηριότητας του πατέρα της.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου και από τα δεδομένα του συστήματος Taxis προκύπτουν τα εξής:

- Η προσφεύγουσα την 26/04/2013 πραγματοποίησε έναρξη στη Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω ως φορολογικός αντιπρόσωπος της εταιρείας, ΑΦΜ, με δραστηριότητες:

α) Βασικές Υπηρεσίες Διαδικτύου

β) Υπηρεσίες Τηλεφωνικής Εξυπηρέτησης του Κοινού,

ενώ την 23/05/2019 πραγματοποίησε έναρξη στη Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών ως διαχειριστής της εταιρείας, ΑΦΜ, με δραστηριότητες:

α) Άλλες Υπηρεσίες Στοιχημάτων

β) Υπηρεσίες Τηλεφωνικής Εξυπηρέτησης του Κοινού

γ) Διάθεση Διαφημιστικού χώρου ή χρόνου στο Διαδίκτυο

δ) Πώληση Διαφημιστικού χώρου ή χρόνου με αμοιβή ή βάση σύμβασης

ε) Πώληση Διαφημιστικού χώρου ή χρόνου στο Διαδίκτυο με αμοιβή ή βάση σύμβασης.

- Από την αναζήτηση στο ηλεκτρονικό σύστημα Taxis όσον αφορά τον πατέρα της
....., ΑΦΜ, προκύπτει ότι την 01/12/2008 πραγματοποίησε έναρξη στη Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω - για την οποία δεν έχει κάνει διακοπή έως και σήμερα - με δραστηριότητα «Λιανικό εμπόριο επίπλων, φωτιστικών και άλλων ειδών οικιακής χρήσης σε εξειδικευμένα καταστήματα», ενώ δεν προκύπτει ότι πραγματοποίησε επέκταση δραστηριότητας με αντικείμενο την πρόγνωση στοιχημάτων ποδοσφαίρου.

- Οι λογαριασμοί της προσφεύγουσας με αριθμ. στην και στην είναι ατομικοί λογαριασμοί, ήτοι με αποκλειστικό δικαιούχο την ίδια.

- Δεν προσκομίστηκαν στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η νόμιμη προέλευση και φορολόγηση των ονομαστικών καταθέσεων που υπάρχουν στους λογαριασμούς της προσφεύγουσας.

- Δεν προσκομίστηκαν στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι επίμαχες καταθέσεις ανήκουν στον πατέρα της.

- Από τη συλλογή των στοιχείων από το πληροφοριακό σύστημα Taxis δεν έχουν βάση οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι δεν έχει καμιά επαγγελματική δραστηριότητα, αντίθετα μάλιστα προκύπτει ότι η προσφεύγουσα σε μεταγενέστερο απέκτησε επαγγελματική δραστηριότητα με συναφές - ομοειδές αντικείμενο εκείνου που υποστηρίζει ότι ασκεί ο πατέρας της.

Επειδή στο άρθρο 65 του ν. 4174/2013 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, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν είναι η ίδια ουσιαστική δικαιούχος του επίμαχου τραπεζικού λογαριασμού στην ΕΤΕ αορίστως προβάλλεται, δεδομένου ότι ως έχουσα το βάρος της απόδειξης σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ., δεν προσκομίζει οποιοδήποτε

ικανό στοιχείο που να αποδεικνύει ότι αληθής δικαιούχος του περιεχομένου του επίμαχου τραπεζικού λογαριασμού της στην ΕΤΕ και των πρωτογενών πιστώσεων σε αυτόν κατά την ελεγχόμενη περίοδο είναι ο πατέρας της , και να μεταβάλει το πόρισμα του ελέγχου, παρά εμμένει στους ίδιους ισχυρισμούς τους οποίους είχε προβάλει σε απάντηση του υπ' αριθμ. /2021 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν αιτιολόγησε τις πρωτογενείς πιστώσεις που καταγράφονται στις σελίδες 5 έως 62 της από 28/09/2021 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, ούτε κατά το στάδιο του ελέγχου, αλλά ούτε και στο παρόν ενδικοφανές στάδιο.

Επειδή οι διαπιστώσεις ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 28/09/2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, κρίνονται βάσιμες εμπεριστατωμένες και πλήρως αιτιολογημένες η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 03/11/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της , ΑΦΜ , και την επικύρωση των υπ' αριθμ. /2021, /2021, /2021 και /2021 προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) Φορολογικό έτος 2015

Διαφορά κύριου φόρου	2.930,91 €
Εισφορά αλληλεγγύης	120,91 €
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	1.465,45 €
Προσαυξήσεις άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.	1.304,25 €
Καταλογιζόμενο ποσό	5.700,61 €

Β) Φορολογικό έτος 2016

Διαφορά κύριου φόρου	3.612,32 €
Εισφορά αλληλεγγύης	267,78 €
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	1.806,16 €
Προσαυξήσεις άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.	1.292,13 €
Καταλογιζόμενο ποσό	6.710,61 €

Γ) Φορολογικό έτος 2017

Διαφορά κύριου φόρου	4.903,96 €
Εισφορά αλληλεγγύης	510,37 €
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	2.451,98 €
Προσαυξήσεις άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.	1.324,30 €
Καταλογιζόμενο ποσό	8.680,24 €

Δ) Φορολογικό έτος 2018

Διαφορά κύριου φόρου	19.356,66 €
Εισφορά αλληλεγγύης	2.938,79 €
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	9.678,33 €
Προσαυξήσεις άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.	3.532,59 €
Καταλογιζόμενο ποσό	32.567,58 €

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.