



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 02 / 05 / 2024

Αριθμός απόφασης: 1293

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου κατά της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊστάμενου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊστάμενου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

Ιστορικό:

Με την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, κατόπιν του διαβιβασθέντος με αριθ. πρωτ. Δελτίου Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής με συνημμένη την σχετική από πληροφοριακή έκθεση ελέγχου, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, ο οποίος δηλώνει δραστηριότητα τις «υπηρεσίες μηχανικών» και είναι και διαχειριστής της κατασκευαστικής εταιρείας ο υπό κρίση έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, χρήσης 2017. Ο έλεγχος αξιοποιώντας το πόρισμα της σχετικής έκθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και κατόπιν επεξεργασίας των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, που ελήφθησαν από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ και Λ.Π) της Α.Α.Δ.Ε., προέκυψε ότι ήταν δικαιούχος σε είκοσι ένα (21) τραπεζικούς λογαριασμούς από τους οποίους οι έξι (6) ήταν ατομικοί και οι υπόλοιποι κοινοί με συνδικαιούχους τους γονείς του και την αδερφή του Καθώς, ο προσφεύγων δεν υπέβαλε κάποιο ισχυρισμό ως το ποιος είναι ο πραγματικός δικαιούχος των κοινών λογαριασμών με τα ως άνω συγγενικά του πρόσωπα, ο έλεγχος έκρινε τον ίδιο ως πραγματικό δικαιούχο λαμβάνοντας υπόψη τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Από την επεξεργασία των ανωτέρω στοιχείων και των υπομνημάτων που κατέθεσε ο προσφεύγων σε απάντηση του με αριθ. πρωτ. Αιτήματος Παροχής Πληροφοριών, εντοπίστηκαν μη αιτιολογημένες πιστώσεις, για τις οποίες δεν προέκυπτε η πηγή ή η αιτία προέλευσής τους οι οποίες κρίθηκαν από τον έλεγχο ως προσάυξηση περιουσίας του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν.4172/13 (όπως παρουσιάζονται αναλυτικά στους πίνακες στις σελίδες 38-42 της οικείας έκθεσης ελέγχου). Επιπλέον, διαπιστώθηκε μη δηλωθέν εισόδημα (παροχές σε είδος άρθρου 13 παρ.3 Ν.4172/2013) και μη δηλωθέν εισόδημα από μισθωτή εργασία (άρθρο 12 Ν.4172/13).

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου και το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, στα οποία ανταποκρίθηκε και υπέβαλε το με αριθ. πρωτ. υπόμνημά του με το οποίο πρόβαλε τις αντιρρήσεις του, κάποιες εκ των οποίων έκανε δεκτές ο έλεγχος, και τελικά προσδιόρισε το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (προσαύξηση περιουσίας) σε 139.715,94 ευρώ πλέον μη δηλωθέντος ποσού 780,00 ευρώ (παροχή σε είδος παρ.3 άρθρου 13 Ν.4172/2013), ήτοι συνολικό ποσό 140.495,94 ευρώ, προβαίνοντας τελικά στην έκδοση:

- Της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό ποσό φόρου 46.106,26 €, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 23.053,13 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 12.380,79 €, ήτοι συνολικό ποσό **81.540,18 €**.

Ο προσφεύγων, ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και την ακύρωση, άλλως τροποποίηση της ως άνω πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, καθώς:

α) δεν ελήφθησαν υπόψη οι υπεύθυνες δηλώσεις που κατατέθηκαν στον έλεγχο και αφορούσαν καταθέσεις συνολικού ποσού 112.000 €. Αναλυτικότερα ο προσφεύγων

υποστηρίζει ότι καθώς συμφώνησε την πώληση διαμερίσματος που είχε στην κατοχή του, ο υποψήφιος αγοραστής του εν λόγω ακινήτου (.....) πληροφορήθηκε ότι η μητέρα του προσφεύγοντος (.....) και η αδερφή του (.....) πρόσφατα είχαν προβεί σε αγορά οικοπέδου προς ανέγερση κατοικιών, και καθώς ήθελε να συμμετάσχει στην εν λόγω ανέγερση, κατέθεσε το ποσό των 100.000,00 €, όπου τελικά υπαναχώρησε και το ποσό αυτό του επεστράφη τμηματικά. Περαιτέρω το ποσό των 12.000,00 € αφορούσε σε ειδικές τροποποιήσεις που πραγματοποιήθηκαν στο ακίνητο (ιδιοκτησίας της μητέρας και της αδερφής του προσφεύγοντος) κατόπιν εντολής του, όπου ενόψει της ακύρωσης της μεταβίβασης, το κόστος τους το επιβαρύνθηκε ο ίδιος και καθώς αφορούσε την πληρωμή συνεργείων που έκαναν τις εργασίες της εταιρείας όπου ο προσφεύγων είναι διαχειριστής, εκ παραδρομής δεν κατατέθηκαν στον λογαριασμό της εταιρείας αλλά στον κοινό τους λογαριασμό. Τα άνω δηλώνουν με σχετικές υπεύθυνες δηλώσεις οι εμπλεκόμενοι.

β) δεν ελήφθη υπόψη υπεύθυνη δήλωση της μητέρας του προσφεύγοντος (.....) που κατατέθηκε στον έλεγχο και αφορούσαν τις καταθέσεις με α/α 1, 5, 7, 8, 11, 13, 15, 16, 17, 18, 19, 21 και 22 του πίνακα του κεφαλαίου 6.4.1 της σχετικής από έκθεσης ελέγχου, για τις οποίες υποστηρίζει ότι αφορούν καταθέσεις μετρητών που πραγματοποίησε αποκλειστικά η μητέρα του προερχόμενες από το τίμημα που εισέπραξε από μεταβίβαση λόγω πώλησης οριζοντίων ιδιοκτησιών που είχε στην κυριότητά της.

-Εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός της πίστωσης ποσού 1.700,00 €, ως προσαύξηση περιουσίας, καθώς έχει συμπεριληφθεί στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος έτους 2017 στον κωδικό «307».

- Εσφαλμένος χαρακτηρισμός της πίστωσης ποσού 780,00 €, που έγινε από την εταιρεία ως παροχή σε είδος.

- Πλημμελής εκτίμηση των αποδεικτικών στοιχείων σχετικά με την πίστωση ύψους 10.000,00 €, που αφορά κατάθεση μετρητών καθώς δεν αποδεικνύεται ότι η εν λόγω πίστωση αφορά αποκλειστικά το πρόσωπό του.

- Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της νομολογίας για ποσά μικρότερα των 1.000,00 €. Αντίθεση στις αρχές της χρηστής διοίκησης και της ασφάλειας του δικαίου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 21 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 29 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

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

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 13 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

3. Οι παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα περιβάλλονται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας και αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα κατά τον οποίο έλαβε την παροχή, εάν το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων ήταν το μέσο επιτόκιο αγοράς, του οποίου η μέθοδος υπολογισμού ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά τον ίδιο μήνα και

των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα. Σε περίπτωση που δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου λογίζεται ως παροχή σε είδος. Η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών θεωρείται δάνειο.»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1095/2011** με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010», ορίζεται ότι:

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.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ.

5. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες. [.....]

7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε. [.....]»

Επειδή σύμφωνα με τις οδηγίες της Διοίκησης ως προς τον έλεγχο των τραπεζικών πιστώσεων για τους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, το ποσό της πίστωσης επιμερίζεται στους συνδικαιούχους καταρχήν ισομερώς και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο (ΠΟΛ1033/2013, 1228/2014).

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015**,

ορίζεται ότι:

«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. [...].».

Επειδή, στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1175/2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» μεταξύ άλλων ορίζεται:

«...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 [...].».

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, 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 παρ. 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 ύπαρξης 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, αναγκαιών, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.»

Επειδή, επίσης σύμφωνα με την απόφαση του ΣΤΕ 1893/2018, ορίζονται τα εξής:

«4. Επειδή, με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία απάντησε σε προδικαστικά ερωτήματα υποβληθέντα από το ΔΕΑ, κρίθηκαν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

(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. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994 -ΚΦΕ) και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ), 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. 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. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του, αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης παράβασης φοροδιαφυγής, η τέλεση της οποίας μπορεί να προκύπτει όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών**

στοιχείων. Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία. Περαιτέρω, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο. Επομένως, 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.

(β) Η (προσθεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010) διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ως προς το σκέλος της που αφορά σε προσαύξηση περιουσίας από τραπεζική κατάθεση σημαντικού χρηματικού ποσού «άγνωστης πηγής ή αιτίας» (ως «πηγή ή αιτία» της προσαύξησης της χρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου νοείται ο γενεσιουργός λόγος της εισαγωγής/ένταξης των αντίστοιχων ποσών στην περιουσία του), αποδίδει κατ' ουσίαν κανόνα που μπορούσε ήδη να συναχθεί, κατά τρόπο αρκούντως σαφή και προβλέψιμο, από το ισχύον πριν από τη δημοσίευση του ν. 3888/2010 νομικό πλαίσιο, σχετικά με τη δυνατότητα έμμεσης απόδειξης της ύπαρξης μη δηλωθέντος, φορολογητέου εισοδήματος, λογιζόμενου, συνεπεία της άγνωστης προέλευσής του, ως εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα. Συνεπώς, κατά το μέρος της αυτό, η παραπάνω διάταξη, σύμφωνα με την αληθή έννοιά της, εφαρμόζεται και σε υπόθεση όπου οι κινήσεις μεγάλων ποσών τραπεζικού λογαριασμού, που λαμβάνονται υπόψη από τη φορολογική αρχή για τη διαπίστωση διαφυγούσας φορολογητέας ύλης, πραγματοποιήθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της (30.9.2010). Εξάλλου, η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, με το προαναφερόμενο αντικείμενο και εννοιολογικό περιεχόμενο, δεν επιβάλλει φόρο (εισοδήματος), κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος. Επομένως, η προσθεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στην κείμενη νομοθεσία χρόνος παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου), και σε υπόθεση στην οποία η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό), άγνωστης πηγής ή αιτίας, που λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010, η έννοια δε αυτή δεν δημιουργεί ζήτημα αντίθεσης της διάταξης προς την παράγραφο 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ούτε, άλλωστε, προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου. [.....]».

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ , ορίζεται:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή στο άρθρο 65 του ΚΦΔ (άρθρο 77 του νέου 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, εν προκειμένω, όπως αναφέρεται στο ιστορικό της υπόθεσης, στον προσφεύγοντα ο οποίος δηλώνει δραστηριότητα τις «υπηρεσίες μηχανικών» και είναι και διαχειριστής της κατασκευαστικής εταιρείας διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, έλεγχος φορολογίας εισοδήματος χρήσης 2017, κατόπιν του διαβιβασθέντος με αριθ. πρωτ. Δελτίου Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής με συνημμένη την σχετική από πληροφοριακή έκθεση ελέγχου. Ο έλεγχος αξιοποιώντας το πόρισμα της σχετικής έκθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και κατόπιν επεξεργασίας των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, που ελήφθησαν από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ και Λ.Π) της Α.Α.Δ.Ε., προέκυψε ότι ήταν δικαιούχος σε είκοσι ένα (21) τραπεζικούς λογαριασμούς από τους οποίους οι έξι (6) ήταν ατομικοί και οι υπόλοιποι κοινοί με συνδικαιούχους τους γονείς του και την αδερφή του Καθώς, ο προσφεύγων δεν υπέβαλε κάποιο ισχυρισμό ως το ποιος είναι ο πραγματικός δικαιούχος των κοινών λογαριασμών με τα ως άνω συγγενικά του πρόσωπα, ο έλεγχος έκρινε τον ίδιο ως πραγματικό δικαιούχο λαμβάνοντας υπόψη τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Από την επεξεργασία των ανωτέρω στοιχείων και των υπομνημάτων που κατέθεσε ο προσφεύγων σε απάντηση του με αριθ. πρωτ. Αιτήματος Παροχής Πληροφοριών, εντοπίστηκαν μη αιτιολογημένες πιστώσεις, για τις οποίες δεν προέκυπτε η πηγή ή η αιτία προέλευσής τους οι οποίες κρίθηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν.4172/13 (όπως παρουσιάζονται αναλυτικά στους πίνακες στις σελίδες 38-42 της οικείας έκθεσης ελέγχου). Επιπλέον, διαπιστώθηκε μη δηλωθέν εισόδημα (παροχές σε είδος άρθρου 13 παρ.3 Ν.4172/2013) και μη δηλωθέν εισόδημα από μισθωτή εργασία (άρθρο 12 Ν.4172/13). Για τις διαπιστώσεις αυτές ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου, όπου εκείνος ανταποκρινόμενος υπέβαλε το με αριθ. πρωτ..... υπόμνημά του με το οποίο πρόβαλε τις αντιρρήσεις του, κάποιες εκ των οποίων έκανε δεκτές ο έλεγχος, και τελικά προσδιόρισε το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (προσαύξηση περιουσίας) σε 139.715,94 ευρώ πλέον μη δηλωθέντος ποσού 780,00 ευρώ (παροχή σε είδος παρ.3 άρθρου 13 Ν.4172/2013), ήτοι συνολικό ποσό 140.495,94 ευρώ, και προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή κατά βάση ισχυρίζεται:

- Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, καθώς:

α) δεν ελήφθησαν υπόψη οι υπεύθυνες δηλώσεις που κατατέθηκαν στον έλεγχο και αφορούσαν καταθέσεις συνολικού ποσού 112.000 €. Αναλυτικότερα ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι καθώς συμφώνησε την πώληση διαμερίσματος που είχε στην κατοχή του, ο υποψήφιος αγοραστής του (.....) πληροφορήθηκε ότι η μητέρα του προσφεύγοντος (.....) και η αδερφή του (.....) πρόσφατα είχαν προβεί σε αγορά οικοπέδου προς ανέγερση κατοικιών, και καθώς ήθελε να συμμετάσχει στην εν λόγω ανέγερση, κατέθεσε το ποσό των 100.000,00 €, όπου τελικά υπαναχώρησε και το ποσό αυτό του επεστράφη τμηματικά. Περαιτέρω το ποσό των 12.000,00 € αφορούσε σε ειδικές τροποποιήσεις που πραγματοποιήθηκαν στο ακίνητο (ιδιοκτησίας της μητέρας και της

αδερφής του προσφεύγοντα) κατόπιν εντολής του, όπου ενόψει της ακύρωσης της μεταβίβασης, το κόστος τους το επιβαρύνθηκε ο ίδιος και καθώς αφορούσε την πληρωμή συνεργείων της εταιρείας όπου ο προσφεύγων είναι διαχειριστής, εκ παραδρομής δεν κατατέθηκαν στον λογαριασμό της εταιρείας αλλά στον κοινό τους λογαριασμό. Τα άνω δηλώνουν με σχετικές υπεύθυνες δηλώσεις οι εμπλεκόμενοι.

β) δεν ελήφθη υπόψη υπεύθυνη δήλωση της μητέρας του προσφεύγοντος (.....) που κατατέθηκε στον έλεγχο και αφορούσαν τις καταθέσεις με α/α 1, 5, 7, 8, 11, 13, 15, 16, 17, 18, 19, 21 και 22 του πίνακα του κεφαλαίου 6.4.1 της σχετικής από έκθεσης ελέγχου (σελ. 16 – 17), για τις οποίες υποστηρίζει ότι αφορούν καταθέσεις μετρητών που πραγματοποίησε αποκλειστικά η μητέρα του, προερχόμενες από το τίμημα που εισέπραξε από μεταβίβαση λόγω πώλησης οριζοντίων ιδιοκτησιών που είχε στην κυριότητά της.

- Εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός της πίστωσης ποσού 1.700,00 €, ως προσαύξηση περιουσίας, καθώς έχει συμπεριληφθεί στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος έτους 2017 στον κωδικό «307».

- Εσφαλμένος χαρακτηρισμός της πίστωσης ποσού 780,00 €, που έγινε από την εταιρεία ως παροχή σε είδος.

- Πλημμελής εκτίμηση των αποδεικτικών στοιχείων σχετικά με την πίστωση ύψους 10.000,00

- Πλημμελής εκτίμηση των αποδεικτικών στοιχείων σχετικά με τις πιστώσεις με α/α 6 και 10 ύψους 1.912,80 ευρώ και 1.912,00 ευρώ καθώς αποτελούν πληρωμές από το για ερευνητικά έργα που αφορούσαν σε έξοδα που είχαν καταβληθεί για συμμετοχή του σε διάφορες δραστηριότητες τα οποία όμως δεν διατηρεί μέχρι σήμερα.

- Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της νομολογίας για ποσά μικρότερα των 1.000,00 €.

Επειδή, ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα αναφέρονται τα εξής:

- Όπως διαπιστώνεται από την οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 64 – 68), ο έλεγχος αφού αξιολόγησε όλα τα στοιχεία που περιήλθαν στη διάθεση του ως προς τις πιστώσεις συνολικού ποσού 112.000,00 € (50.000,00 την 30/1/2017, 50.000,00 την 31/1/2017 και 12.000 την 01/2/2017) από τονπήρε σαφή και τεκμηριωμένη θέση και ορθά δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος καθώς:

α)ως προς τις πιστώσεις των 50.000,00 ευρώ για τις οποίες ισχυρίζεται ότι κατατέθηκαν από τονγια μελλοντική συνεργασία με την μητέρα και την αδελφή του προσφεύγοντος η οποία δεν προχώρησε, δεν τεκμηριώνονται οι σχετικοί προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος καθώς δεν προσκομίσθηκε κανένα στοιχείο (σχετικό συμφωνητικό) από το οποίο να προκύπτει συμφωνία μελλοντικής συνεργασίας για το συγκεκριμένο ποσό αλλά ούτε και προσκομίσθηκαν σχετικά και στοιχεία επιστροφής των χρημάτων, ενώ σε κάθε περίπτωση από τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης διαπιστώνεται ότι ο συγκεκριμένος αντισυμβαλλόμενος (κος) είχε προγενέστερα συνδιαλλαγή με τον προσφεύγοντα και όχι με την μητέρα του και την αδελφή του οι οποίες σε κάθε περίπτωση δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα ως ο προσφεύγων (η μητέρα του προσφεύγοντος είναι συνταξιούχος και η αδελφή του αποκτά εισοδήματα από μισθωτή εργασία).

β)Ως προς το ποσό των 12.000,00 ευρώ, το οποίο κατατέθηκε από τονστο τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος ισχυρίζεται ότι αφορά σε έσοδα της εταιρείας, στην οποία είναι διαχειριστής, ωστόσο δεν προσκομίσθηκε κανένα φορολογικό στοιχείο εσόδου, εκδοθέν από την ως άνω εταιρεία ή άλλο πρόσφορο στοιχείο της εν λόγω εταιρείας το οποίο να συσχετίζεται με την εν λόγω πίστωση.

Κατόπιν των ανωτέρω οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος βασιζόμενοι μόνο σε προσκομισθείσες υπεύθυνες δηλώσεις δεν τεκμηριώνονται και απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

- Για τους λοιπούς ισχυρισμούς του προσφεύγοντος που αναφέρονται σε πιστώσεις (καταθέσεις μετρητών) με α/α 1,5,7,8,11,13,15,16,17,18,19,21,και 22, ο έλεγχος επιμέρισε τις συγκεκριμένες πιστώσεις στους συνδικαιούχους (σελ. 54 – 59) καθώς δεν τέθηκαν στοιχεία που να τεκμηριώνουν τον καταθέτη των χρημάτων. Με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, πλην της προσκομισθείσας υπεύθυνης δήλωσης της μητέρας του προσφεύγοντος, επίσης δεν

προσκομίστηκαν άλλα στοιχεία από τα οποία να τεκμηριώνεται ότι οι εν λόγω τραπεζικές πιστώσεις αφορούν αποκλειστικά την μητέρα του προσφεύγοντος.

- Για τις λοιπές πιστώσεις α/α 9 ποσού 1.700,00 €, ποσού 780,00 €, και α/α 20 ποσού 10.000,00 ευρώ σημειώνεται ότι ορθώς ο έλεγχος καταλόγισε στον προσφεύγοντα τα ως άνω ποσά ως διαφορές μη δηλωθέντος εισοδήματος καθώς :

α) για το ποσό των 1.700,00 πρόκειται για κατάθεση στον ατομικό του λογαριασμό που δεν έχει δηλωθεί στον κωδικό 307 της δήλωσής του ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων καθώς το δηλωθέν ποσό αφορά σε δύο συγκεκριμένα τιμολόγια (Τ.Π.Υ),

β) για το ποσό των 780,00 ευρώ πρόκειται για κατάθεση που έγινε από την εταιρεία στην οποία ο προσφεύγων είναι διαχειριστής και ως εκ τούτου ορθώς θεωρήθηκε το εν λόγω ποσό ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες /παροχή σε είδος. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το εν λόγω ποσό κατατέθηκε για την πληρωμή δαπανών της εταιρείας, ωστόσο από την πλευρά του δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο που να τεκμηριώνει τον ισχυρισμό του.

γ) ως προς την πίστωση των 10.000,00 €, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου αφορά σε κατάθεση μετρητών από τον ίδιο ως εκ τούτου αφορά στον ίδιο και όχι στους λοιπούς συνδικαιούχους.

- Ως προς τις πιστώσεις με α/α 6 και 10 ύψους 1.912,80 ευρώ και 1.912,00 ευρώ ισχυρίζεται ότι αποτελούν πληρωμές από τογια ερευνητικά έργα που αφορούσαν σε έξοδα που είχαν καταβληθεί για συμμετοχή του σε διάφορες δραστηριότητες τα οποία όμως δεν διατηρεί μέχρι σήμερα. Ωστόσο ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν τηρεί τα εν λόγω παραστατικά δαπανών λόγω του ότι έχουν παρέλθει έξι χρόνια, δεν γίνεται δεκτός καθώς ο προσφεύγων έχει υποχρέωση τήρησης των λογιστικών του αρχείων μέχρι τον χρόνο παραγραφής σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 13 και 36 του ΚΦΔ.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊστάμενου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται **βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,** η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την **επικύρωση** της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Οικονομικό έτος 2017

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

χρεωστικό ποσό φόρου	46.106,26
ειδική εισφορά αλληλεγγύης	12.380,79
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	23.053,13
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	81.540,18

(ως η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη 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.