



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 12-04-2024

Αριθμός Απόφασης: 966

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@aade.g
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, επί της οδού κατά της υπ' αριθ./**15-11-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού Έτους 2017, του Προϊσταμένου του και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα
5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου του
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο 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 στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./**15-11-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 10.631,82€, πλέον πρόστιμου του αρ. 58 του ΚΦΔ ύψους 5.315.91€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 944,92€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 16.892,65€.

Ο προσφεύγων ήταν ιδιώτης μέχρι 31/05/2021 και από 01/06/2021 έχει ατομική επιχείρηση με αντικείμενο κατασκευαστικές εργασίες, καθώς και λιανικό και χονδρικό εμπόριο ξύλινων ειδών. Κατά του προσφεύγοντος που κατά το ελεγχόμενο φορ. έτος 2017 ήταν ιδιώτης εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του, βάσει της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1065199 ΕΞ 2022 (Αριθμ. ΦΕΚ Β' 3886/22.07.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η υπ' αριθμ./27-09-2023

εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./08-09-2023 έγγραφο της, με το οποίο διαβιβάστηκε η με ημερομηνία θεώρησης 12-07-2023 πληροφοριακή έκθεση εισοδήματος εφαρμογής των διατάξεων ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και ΚΦΔ.

Αφορμή του ελέγχου που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα από την ήταν το υπ' αριθμ./10.07.2020 πληροφοριακό δελτίο που συντάχθηκε κατόπιν καταγγελίας, βάσει του οποίου «η μαζί με τον ασχολούνται με πωλήσεις αυτοκινήτων μέσω της ιστοσελίδας www.car.gr τηλ. επικοινωνίας), χωρίς έναρξη και έκδοση φορολογικών στοιχείων».

Από τον έλεγχο της προς διασταύρωση των διαλαμβανόμενων στο ως άνω δελτίο, εστάλη στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ. πρωτ./04.02.2022 αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 ΚΦΔ με το οποίο ζητήθηκαν πληροφορίες α) σχετικά με τη συνεργασία του με την κα., β) τι αντικείμενο εργασιών είχε για τα έτη 2017-2020, γ) αν πραγματοποίησε εισαγωγή και πώληση αυτοκινήτων κατά τα έτη 2017-2020 ατομικά ή με συμμετοχή τρίτου προσώπου και δ) εάν κατέθεσε χρηματικά ποσά σε τραπεζικούς λογαριασμούς της κας. για την ίδια χρήση. Επί του εγγράφου αυτού ο προσφεύγων υπέβαλε τα υπ' αριθμ. πρωτ./04.03.2022 και/14-03-2022 σημειώματα παροχής εξηγήσεων, με τα οποία ισχυρίστηκε αφενός μεν ότι οι αγορές και οι πωλήσεις των αυτοκινήτων διενεργήθηκαν προς εξυπηρέτηση του ίδιου και της οικογένειάς του, αφετέρου δε ότι είχε προσωπικές- φιλικές σχέσεις με την κα. από το 2016 έως το τέλος του 2017 και ότι δεν πραγματοποίησε καταθέσεις στους προσωπικούς λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος αναζήτησε φορολογικά και τραπεζικά στοιχεία για τον προσφεύγοντα από το πληροφοριακό σύστημα taxis και από το «Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» (Σ.Μ.Λ.Τ. & Λ.Π.). Επίσης, εστάλησαν τα υπ' αριθμ. πρωτ./25-02-2022,/25-02-2022,/17-05-2022 και/17-05-2022 έγγραφα στην EUROBANK, Τράπεζα Πειραιώς, ATTICA BANK και Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, αντιστοίχως, ως προς τους κάθε φύσεως λογαριασμούς που διατηρούσε στα εν λόγω πιστωτικά ιδρύματα κατά τις χρήσεις 2017 έως 2020.

Από διεξοδική ανάλυση και επεξεργασία των κινήσεων (χρεώσεων – πιστώσεων, καθώς και αγορών – πωλήσεων) του συνόλου των τραπεζικών προϊόντων του προσφεύγοντος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι συναλλαγές συνολικού ύψους 37.955,20€, που πραγματοποιήθηκαν κατά το φορ. έτος 2017 σε τραπεζικούς λογαριασμούς της Εθνικής Τράπεζας και της Τράπεζας Πειραιώς, είναι «πρωτογενείς – αρχικές καταθέσεις».

Σχετικά ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα, με την υπ' αριθμ. πρωτ. /27-05-2022 πρόσκληση παροχής πληροφοριών – προσκόμισης στοιχείων άρθρου 14 ΚΦΔ, η παροχή εξηγήσεων ως προς την πηγή προέλευσης των ανωτέρω πιστώσεων που εντοπίστηκαν στους τραπεζικούς του λογαριασμούς και ως προς το είδος των συναλλαγών του με τον κ. και την κα.

Ως απάντηση στο αίτημα αυτό, εστάλη από τον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ. /23-06-2022 Σημείωμα Παροχής Εξηγήσεων, με το οποίο ισχυρίστηκε ότι η χρήση των τραπεζικών λογαριασμών που διατηρούσε στην Εθνική Τράπεζα και στην Τράπεζα Πειραιώς, έγινε αποκλειστικά από την κα., η οποία είχε στην κατοχή της τους κωδικούς e-banking και τους κωδικούς pin των συνδεδεμένων καρτών, τους οποίους είχε παραχωρήσει ο ίδιος σε αυτήν, λόγω των φιλικών σχέσεων που είχαν. Επικαλέστηκε επίσης ότι οι κινήσεις των λογαριασμών αυτών δεν αφορούν τον ίδιο και ότι έλαβε γνώση γι' αυτές από πληροφορίες που έλαβε από τις εν λόγω τράπεζες μετά την πρόσκληση του ελέγχου.

Επίσης κατόπιν σχετικού αιτήματος από την προς την και προς διερεύνηση κινήσεων που αφορούν μεταφορές χρημάτων προς την εταιρία αυτή, εστάλη από την το υπ' αριθμ. πρωτ. /03-11-2022 έγγραφο, με το οποίο πληροφόρησε τον έλεγχο ότι δεν υπήρχε σχέση εμπορικής συνεργασίας με τον προσφεύγοντα κατά τα έτη 2016 έως 2019, μόνο σχέση πελατειακή, καθώς ο προσφεύγων ήταν πελάτης (συνδρομητής της).

Στις 29/09/2022 ο κ. προσήλθε στην ΥΕΔΔΕ (σχετικά συντάχθηκε το με αυξ. αριθ. /29-09-2022 πρακτικό συνάντησης) και προσκόμισε συμπληρωματικές πληροφορίες-φωτοτυπίες της Εθνικής Τράπεζας, όπου προκύπτει ότι ο αριθ. τηλεφώνου της κας. ήταν συνδεδεμένος με τους λογαριασμούς /..... και /..... της υπηρεσίας myNBG της Εθνικής Τράπεζας του κ. από 19/07/2016 μέχρι 23/02/2017, οπότε διεγράφη η σύνδεση και συνδέθηκε με το τηλ. του κ. Το αίτημα σύνδεσης του τηλεφώνου με τους ανωτέρω λογαριασμούς είχε υποβληθεί από τον ίδιο στις 19/07/2016.

Επίσης, μετά από έρευνα που διενεργήθηκε για τις επώνυμες καταθέσεις που βρέθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου και ταυτοποιήθηκαν οι καταθέτες, εστάλησαν τα με αρ. πρωτ. /08-05-2023 αρ. συστημένου RE GR, /08-05-2023 αρ. συστημένου RE GR, /08-05-2023 αρ. συστημένου RE GR και /08-05-2023 αρ. συστημένου GR, έγγραφα στους α), β), γ) και δ) αντίστοιχα.

Όσον αφορά το κρίσιμο φορ. έτος 2017 ο κ. με την από 28/05/2023 υπεύθυνη δήλωσή του γνώρισε στην ΥΕΔΔΕ ότι οι δύο καταθέσεις που έγιναν από τον ίδιο και τη σύζυγό του

....., στο λογαριασμό στις 15-02-2017 του κ., αφορούν πληρωμή για την αγορά αυτοκινήτου από τον προσφεύγοντα με αριθμ. πινακίδων ΙΧΕ. Να σημειωθεί ότι από την έρευνα που πραγματοποίησε η ΥΕΔΔΕ στο taxis (αναζήτηση οχημάτων ανά φορολογούμενο), το ανωτέρω όχημα δεν βρέθηκε στην κατοχή του προσφεύγοντος ή της συζύγου του. Ο κ. και η δεν ανταποκρίθηκαν στις προσκλήσεις, μέχρι τη σύνταξη της έκθεσης από την ΥΕΔΔΕ. Από το σύνολο των στοιχείων που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ και αφού έλαβε υπόψη τις εξηγήσεις του προσφεύγοντος με το υπόμνημά του, έκρινε ότι δεν δικαιολογούνται ονομαστικές καταθέσεις συνολικού ποσού 37.955,20€, στους ατομικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος στις τράπεζες ΕΘΝΙΚΗ αρ. λογ. και ΠΕΙΡΑΙΩΣ αρ. λογ., διότι ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε στοιχεία προς απόδειξη των ισχυρισμών του.

Στον παρακάτω πίνακα εμφανίζονται αναλυτικά οι πρωτογενείς καταθέσεις που αποτελούν προσαύξηση περιουσίας.

A/A	Αριθμός λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού συναλλαγή Τραπέζης	Αιτιολογία συναλλαγής	Ποσό συναλλαγής (€)
1		02-01-2017	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	652,00
2		04-01-2017	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	279,00
3		09-01-2017	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	202,00
4		13-01-2017	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	7.980,00
5		14-01-2017	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	133,00
6		16-01-2017	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	71,00
7		17-01-2017	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	166,83
8		17-01-2017	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ	.....	115,00

			ΕΓΓΡΑΦΗ		
9	.....	18-01-2017	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	102,00
10	.....	20-01-2017	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	4.767,00
11	.....	23-01-2017	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	4.000,00
12	.....	23-01-2017	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	40
13	.....	24-01-2017	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	183,00
14	.....	27-01-2017	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	375,00
15	.....	30-01-2017	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	454,49
16	.....	30-01-2017	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	58,00
17	.....	04-02-2017	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	206,00
18	.....	06-02-2017	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	54,88
19	.....	06-02-2017	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	109,00
20	.....	08-02-2017	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	374,00
21	.....	09-02-2017	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	88,00
22	.....	13-02-2017	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	163,00
23	.....	15-02-2017	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΣΜΟ		1.780,00
24	.....	15-02-2017	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	2.000,00
25	.....	15-02-2017	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	2.000,00

26	.....	16-02-2017	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	1.780,00
27	.....	17-02-2017	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	8.165,00
28	.....	20-02-2017	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	500,00
29	.....	06-07-2017	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	400,00
30	.....	17-10-2017	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	150,00
31	.....	06-11-2017	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜ/ΣΜΑ	.....	204,00
32	.....	23-11-2017	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜ/ΣΜΑ	.....	403,00
				ΣΥΝΟΛΟ 2017	37.955,20

Κατόπιν τούτων και αφού έλαβε υπόψη του και τα λοιπά εισοδήματα του προσφεύγοντος ύψους 3.820,07€, όπως αυτά προκύπτουν από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το ποσό των 34.137,13€ που προέκυψε από τις τραπεζικές του καταθέσεις δεν δικαιολογήθηκε από τα εισοδήματά του. Συνεπώς, το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων, ήτοι 34.137,13€ δεν καλύπτεται από τα εισοδήματά του για το φορ. έτος 2017 και θεωρήθηκε προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αδήλωτα εισοδήματα.

Ακολούθως, ύστερα από την αξιοποίηση των πορισμάτων της έκθεσης και της διενέργειας ελέγχου του, συντάχθηκε η από 15-11-2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013), με την οποία υιοθετήθηκαν τα συμπεράσματα του ελέγχου της και διαπιστώθηκε για τον προσφεύγοντα ότι το ποσό των 34.137,13€ αποτελεί ισόποση προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 21§4 του ν. 4172/2013 και ως εκ τούτου θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, το οποίο φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%) σύμφωνα με το άρθρο 29§4 του ίδιου νόμου.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/14-12-2023 ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Έλλειψη αιτιολογίας του ελέγχου (έλλειψη αιτιολογίας ή πλημμελής αιτιολογία της προσβαλλόμενης και της έκθεσης ελέγχου).
2. Παραβίαση των ισχυουσών διατάξεων για τη φορολογία εισοδήματος και της φορολογικής υποχρέωσης της δήλωσης των αποκτηθέντων εισοδημάτων από αυτόν που πραγματικά τα απέκτησε και υποχρεώσεις υποβολής φορολογικής δήλωσης. Ο ίδιος έπεσε θύμα αφέλειας δίνοντας πρόσβαση των τραπεζικών του λογαριασμών στην κα Ωστόσο, έπρεπε ο έλεγχος να θεωρήσει τις καταθέσεις αυτές ως εισόδημα για την κα. και να τις αφαιρέσει από το εισόδημά του. Τα χρηματικά ποσά που εμφανίζονται στους τραπεζικούς λογαριασμούς του δεν αποτελούν δικό του εισόδημα, αλλά της κυρίας και ενδεχομένως του συζύγου της ή της εταιρίας του με την επωνυμία «.....». Το σύνολο των χρημάτων που κατατέθηκαν στους τραπεζικούς του λογαριασμούς μεταφέρθηκαν με εμβάσματα σε λογαριασμούς της εταιρίας του συζύγου της κας, της και της κας Μέσω των λογαριασμών αυτών πληρώθηκαν έξοδα και δαπάνες που δεν ήταν δικά του, για τα οποία έλαβε γνώση από τα αντίγραφα των κινήσεων των λογαριασμών του που ζήτησε από τις τράπεζες μετά την παραλαβή της πρόσκλησης του ελέγχου για προσκόμιση στοιχείων . Επιπλέον, αναφορικά με τις αγορές και τις πωλήσεις αυτοκινήτων που φαίνεται ότι πραγματοποίησε, αυτές έγιναν για προσωπικούς λόγους (για τον ίδιο και την οικογένειά του). Συγκεκριμένα αναφέρει ότι, στις 06/02/2017 αγόρασε από την εταιρία «.....» το με αριθμ. κυκλοφορίας αυτοκίνητο, αντί τιμήματος 3.250,00€, το οποίο χρησιμοποιούσε ο γιος του για τις μετακινήσεις του στα Γρεβενά επειδή φοιτούσε στο ΤΕΙ Δυτικής Μακεδονίας. Για τις ανάγκες μετακίνησης της συζύγου του και τις δικές του, στις 04/04/2017 αγόρασε από τη Βουλγαρία το με αρ. κυκλοφορίας αυτοκίνητο αξίας 4.500 λέβα, το οποίο πούλησε στις 28/05/2018 στον αντί τιμήματος 7.800,00€. Στις 20-10-2017 ο υιός του (.....) πούλησε το με αρ. κυκλ. αυτοκίνητο αντί τιμήματος 1750,00€ στην κα. και αγόρασε επ' ονόματί του το με αρ. κυκλ. αυτοκίνητο, το οποίο πούλησε το 2020 στον κ.αντί τιμήματος 6.000,00€. Στις 05/06/2018 αγόρασε από την εταιρία το με αρ. κυκλ. αυτοκίνητο αντί τιμήματος 8.000,00€ με ποσοστό ιδιοκτησίας 50% ο ίδιος και 50% η σύζυγός του.
3. Μη νόμιμη η προσβαλλόμενη πράξη – πρόστιμο ανακρίβειας.
4. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, της καλής πίστης και δη «ουδείς υποχρεούται στα αδύνατα».

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό:

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 23 του ΚΦΔ: 1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.[...]

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « *Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο*».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου.».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα, συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II σελ 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ 321).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η από 15/11/2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του, επί της οποίας ερείδεται η προσβαλλόμενη πράξη, περιλαμβάνει αναλυτικά όλες τις ελεγκτικές διαπιστώσεις της, βάσει των οποίων κρίθηκαν ως πρωτογενείς –

άγνωστης αιτίας και πηγής προέλευσης, καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας που εν συνεχεία καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας στο φορ. έτος 2017, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 21 παρ. 4 και 29 παρ. 4 του ν. 4172/2013. Ειδικότερα σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, κατόπιν διεξοδικής ανάλυσης και επεξεργασίας των κινήσεων όλων των τραπεζικών λογαριασμών, όπως ανακτήθηκαν από το Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών για το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα από 01-01-2017 έως 31-12-2017 και συγκεκριμένα αφού εξαιρέθηκαν

α) καταθέσεις – πιστώσεις προερχόμενες από μεταπτώσεις παλιών λογαριασμών σε νέους, ως αποτέλεσμα της απορρόφησης ορισμένων πιστωτικών ιδρυμάτων από άλλα,

β) πιστωτικοί τόκοι

γ) αντιλογισμοί

δ) καταθέσεις – πιστώσεις μικρότερες των 50,00€ - όριο που καθορίστηκε από το ύψος των χρηματικών ποσών που διακινούνται στους τραπεζικούς λογαριασμούς – εκτός από τις ονομαστικές καταθέσεις,

ε) καταθέσεις – πιστώσεις προερχόμενες από άλλους λογαριασμούς (μεταφορές)

στ) εκταμιεύσεις δανείων,

ζ) έσοδα χρηματοοικονομικών προϊόντων (μερίσματα, εισπραχθείσες αποδόσεις επενδύσεων, κλπ), πωλήσεις χρηματοοικονομικών προϊόντων,

η) καταθέσεις που αντιστοιχίστηκαν από τον έλεγχο με αναλήψεις ίδιων ή σχετικών ποσών σε εύλογο προγενέστερο χρονικό διάστημα, προκειμένου να αποφευχθούν εσφαλμένα συμπεράσματα σε βάρος του προσφεύγοντα, ο έλεγχος προσδιόρισε τις πρωτογενείς καταθέσεις άγνωστης αιτίας και πηγής προέλευσης, για τις οποίες επιδόθηκε στον προσφεύγοντα το με αρ. πρωτ./13-07-2022 αίτημα παροχής πληροφοριών αρ. 14 ν. ΚΦΔ, προκειμένου να παρέχει εξηγήσεις. Στην έκθεση ελέγχου αποτυπώνονται αναλυτικά τα στοιχεία των εν λόγω πιστώσεων, ήτοι αριθμός τραπεζικού λογαριασμού, ημερομηνία, περιγραφή, αιτιολογία και αξία έκαστης συναλλαγής.

Επιπλέον στην οικεία έκθεση ελέγχου, περιγράφονται αναλυτικά ανά περίπτωση οι λόγοι για τους οποίους ο έλεγχος αποδέχθηκε ή απέρριψε τους ισχυρισμούς που πρόβαλε ο προσφεύγων με το με αρ. πρωτ./08-08-2022 υπόμνημά του, καταλήγοντας στον οριστικό προσδιορισμό των πρωτογενών πιστώσεων που καταλογίζονται συνολικά ως προσαύξηση περιουσίας στο φορ. έτος 2017, δεδομένου ότι στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος ο προσφεύγων δεν δηλώνει επαρκή εισοδήματα.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, στην έκθεση ελέγχου του αποτυπώνεται σαφώς και αιτιολογημένα η κρίση του ελέγχου περί της προσαύξησης περιουσίας που καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα και κατά συνέπεια, η προσβαλλόμενη πράξη και η από 15-11-2023 έκθεση ελέγχου επί της οποίας ερείδεται, περιέχουν τη νόμιμη αιτιολογία, όπως ορίζεται από τις ανωτέρω διατάξεις.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό:

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§4 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυσαν κατά τις προσφεύγουσες χρήσεις:

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 το αρ. 39 του ΚΦΔ: 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, στο αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 144110 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.[...]

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, 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§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 της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, ο οποίος 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.α.)- 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 προαναφερομένων 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, σύμφωνα με το αρ. 65 του ΚΦΔ: Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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 από την έρευνα που διενεργήθηκε για τις επώνυμες καταθέσεις που βρέθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα και ταυτοποιήθηκαν οι καταθέτες, εστάλησαν τα με αρ. πρωτ./08-05-2023 αρ. πρωτ./08-05-2023 αρ. συστημένου RE GR,/08-05-2023 αρ. συστημένου REGR,/08-05-2023 αρ. συστημένου RE GR και/08-05-2023 αρ. συστημένουGR, έγγραφα στους α) β), γ) και δ) αντίστοιχα. Στις ως άνω προσκλήσεις δεν ανταποκρίθηκαν οι : και

Επειδή, ο κ., με την από 28/05/2023 υπεύθυνη δήλωσή του, γνώρισε στην ότι οι δύο καταθέσεις που έγιναν από τον ίδιο και τη σύζυγό του,, στον λογαριασμό στις 15-02-2017 του κ. αφορούν πληρωμή για την αγορά αυτοκινήτου από τον ελεγχόμενο με αριθμ. πινακίδων

Επειδή από την έρευνα που πραγματοποίησε η ΥΕΔΔΕ στο taxis, το ανωτέρω όχημα δεν βρέθηκε στην κατοχή του προσφεύγοντος ή της συζύγου του, ούτε ο ίδιος αναφέρει στην προσφυγή του πώς βρέθηκε το αυτοκίνητο αυτό στην κατοχή του.

Επειδή ο έλεγχος με το αρ. πρωτ./14-11-2022 έγγραφο προς την Εθνική Τράπεζα ζήτησε να διευκρινιστεί τι αφορούν τα παραστατικά πληρωμών του προσφεύγοντα προς την και αν αφορούν τον ίδιο. Όμως μέχρι και τη σύνταξη της παρούσας απόφασης δεν έχει απαντηθεί το ανωτέρω έγγραφο.

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία αναφορικά με τον ισχυρισμό του ότι οι καταθέσεις έγιναν από άγνωστους σ' αυτόν καταθέτες, όπως και ότι οι πληρωμές που έγιναν από τους λογαριασμούς του δεν αφορούν δικές του πληρωμές.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι η χρήση των τραπεζικών λογαριασμών που διατηρούσε στην Εθνική Τράπεζα και στην Τράπεζα Πειραιώς γινόταν αποκλειστικά από την κα., η οποία είχε στην κατοχή της τους κωδικούς e-banking και τους κωδικούς των συνδεδεμένων καρτών, τους οποίους είχε παραχωρήσει ο ίδιος σ' αυτήν δεν αποδεικνύεται, ενώ επιπρόσθετα αντίκειται στην κοινή λογική, όπως αυτή διαμορφώνεται από τη μέση συναλλακτική και κοινωνική πρακτική. Επιπλέον, ο προσφεύγων δεν εξηγεί για ποιον λόγο η κα. του ζήτησε πρόσβαση στους προσωπικούς του λογαριασμούς και για ποιο λόγο εκείνος συμφώνησε.

Επειδή, η ένσταση του προσφεύγοντος ότι δεν έχει ουσιαστικά ευθύνη, καθώς δεν διαχειριζόταν τους τραπεζικούς του λογαριασμούς, αφορά μόνο τις ιδιωτικές του σχέσεις με την κα. και τον κ., τις οποίες μπορεί να διευθετήσει εξώδικα ή δικαστικά και δεν μεταβάλλει το γεγονός ότι οι υπό διερεύνηση συναλλαγές εμφανίστηκαν στους δικούς του τραπεζικούς λογαριασμούς, ώστε να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του αρ. 21§4 ΚΦΕ και ο καταλογισμός των σχετικών ποσών να επιβληθεί σ' αυτόν.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό:

Επειδή, στο άρθρο 34 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 58§1 του ΚΦΔ : 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

Επειδή, ο φορολογικός νομοθέτης καθιέρωσε ένα σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού των επιβαλλομένων φόρων και προστίμων, δομημένο κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο, ανταποκρινόμενο στα δεδομένα της κοινής πείρας και διαπνεόμενο από τις επιταγές της αρχής της αναλογικότητας μεταξύ της καταλογιζόμενης παραβάσεως και της επιβαλλομένης κυρώσεως, όσον και εκείνης της επιείκειας της διοικητικής δράσεως, σε συνάρτηση πάντοτε με τη συνταγματικώς επιτασσόμενη αποστολή του φορολογικού νομοθέτου για την πάταξη της φοροδιαφυγής. Η επιβολή των κυρώσεων υπό τις νόμιμες προϋποθέσεις, αποβλέπουν στον προαναφερόμενο σκοπό της περιστολής της φοροδιαφυγής, δεν αντίκειται σε καμία συνταγματική διάταξη και δεν παραβιάζει τις αρχές της ισότητας, της αναλογικότητας και παροχής εννόμου προστασίας. Ο φορολογικός νομοθέτης μπορεί να θεσπίζει κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο αντικειμενικά συστήματα επιβολής κυρίων φόρων (κατ' ακολουθίαν δε και προσθέτου φόρου, προσαυξήσεων, προστίμων κλπ) προς σύλληψη της αποκρουστικής φορολογητέας ύλης, χωρίς να θεωρείται ότι παραβιάζονται οι διατάξεις του Συντάγματος ή του Κοινοτικού δικαίου (βλ. ΣΤΕ 1402, 2938/2005, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου ΣΤΕ 2779/1994, ΣΤΕ 460/1995).

Επιπλέον, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το

πνεύμα και το γράμμα του νόμου, χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, ήτοι τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει τη βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης.

Επειδή, είναι σαφές ότι στην υπό κρίση περίπτωση, δεν παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας ούτε βασικές διατάξεις του Συντάγματος και του άρθρου 6 §1 της Ε.Σ.Δ.Α., δεδομένου ότι έχει αποδειχτεί η ανακρίβεια της φορολογικής δήλωσης του προσφεύγοντα για το φορ. έτος 2017 και ο τρόπος φορολόγησης και αναμόρφωσης των φορολογητέων εισοδημάτων διαγράφεται ευθέως στο νόμο σύμφωνα με τον οποίο η φορολογική αρχή προέβη στον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος με βάση τα προκύπτοντα από τον έλεγχο στοιχεία.

Επιπλέον, το ύψος του προστίμου είναι ανάλογο του φόρου που καταλόγισε ο έλεγχος και ανταποκρίνεται στην απαίτηση του νόμου περί ισότητας έναντι όλων των πολιτών, αποφεύγοντας ανισότητες και προσαρμοζόμενοι στην φοροδοτική ικανότητα των φορολογουμένων.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, όπως προκύπτει τόσο από την νομολογία του ΣΤΕ όσο και από τη θεωρία, πρέπει να οδηγούμαστε σε στάθμιση του ιδιωτικού και του Δημόσιου συμφέροντος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./14-12-2023 ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ,

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Με την υπ' αριθμ./2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορ. έτους 2017, η οποία διορθώνεται ως προς το ύψος του φορολογητέου εισοδήματος

Φορ. έτος 2017		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	2.879,27	34.137,16	34.137,16
	της συζύγου			
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό			
	Χρεωστικό ποσό	0,00	10.631,82€	10.631,82€
Πρόσθετος φόρος του αρ. 58 ΚΦΔ			5.315,91€	5.315,91€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			944,92€	944,92€
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		0,00	16.892,65€	16.892,65€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.