



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 22.05.2024

Αριθμός απόφασης: 1587

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312350

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία **26.01.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. /2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, της υπ' αριθ. /2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018 και /2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του

Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων αιτείται η ακύρωση, μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου.

6. Τις απόψεις του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **26.01.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της, με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ./2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 61.783,70 €, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν. 4987/2022 ποσού 30.891,85 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 13.963,52 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 106.639,07 €.

- Με την υπ' αριθ./2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 13.302,76 €, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν. 4987/2022 ποσού 6.651,38 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.615,70 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 21.569,84 €.

- Με την υπ' αριθ./2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 2.885,85 €, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν. 4987/2022 ποσού 1.442,93 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 28,71 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 4.357,49 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 28.12.2023 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Πρόκειται για φυσικό πρόσωπο, το οποίο κατά τα ελεγχόμενα έτη ήταν μέλος των κάτωθι Ν.Π., ενώ διατηρούσε και ατομική επιχείρηση ενοικίασης σκάφους.

Ημ/νία Εναρξης	Ημ/νία Διακοπής	Α.Φ.Μ. Επιχείρησης	Επωνυμία	Δ.Ο.Υ.	Παρον.Κλάσματος Συμμ.	Συμμετοχή	Είδος Συμμετοχής	Ποσοστό Συμμετοχής
09/06/2015				1158	400	132	Μέλος	0
15/10/2012	26/05/2023			1220	1600	16	Μέλος	0
24/05/2018				1101	0	0	Μέλος	100

Δυνάμει της με αριθ./04.12.2023 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε για την προσφεύγουσα έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, για τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε ο υπ' αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ.ΕΞ 2023 φάκελος της ΥΕΔΔΕ Αττικής με συνημμένη την από 13.10.2023 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου της ως άνω Υπηρεσίας (Αριθ. Υπόθεσης/23Β), που αφορούσε στην προσφεύγουσα και συγκεκριμένα στη διαπίστωση σε βάρος της προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη πηγή στα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019.

Ειδικότερα, στο ως άνω Δελτίο Πληροφοριών, αναφερόταν ότι κατόπιν έκδοσης εντολής διασταυρωτικού ελέγχου για την εταιρεία «..... Ε.Π.Ε.», με Α.Φ.Μ....., εκδόθηκε εντολή για άρση του τραπεζικού απορρήτου της προσφεύγουσας για την χρονική περίοδο από 01/01/2017 έως 31/12/2019. Κατόπιν επεξεργασίας των τραπεζικών δεδομένων, ο έλεγχος των υπαλλήλων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. εντόπισε πρωτογενείς πιστώσεις στις χρήσεις 2017, 2018 και 2019 οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν από την προσφεύγουσα.

Ακολούθως, ο έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, κατόπιν επεξεργασίας των στοιχείων που τηρούνται στα συστήματα Taxis και Elenxis, όλων των έγγραφων στοιχείων που τέθηκαν σε γνώση του ελέγχου, των αιτημάτων και σχετικής αλληλογραφίας για χορήγηση στοιχείων, καθώς επίσης και από τη συνεκτίμηση της ανωτέρω Πληροφοριακής Έκθεσης Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, προέβη στις εξής διαπιστώσεις για τα υπό κρίση έτη:

- Για το φορολογικό έτος 2017, διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας και απόκρυψη φορολογητέας ύλης, η οποία δεν έχει φορολογηθεί ή απαλλαγεί με ειδική διάταξη από το φόρο, ποσού 187.223,35€, για την οποία συντρέχει περίπτωση ανακριβούς υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.
- Για το φορολογικό έτος 2018, διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας και απόκρυψη φορολογητέας ύλης, η οποία δεν έχει φορολογηθεί ή απαλλαγεί με ειδική διάταξη από το φόρο, ποσού 40.311,39€, για την οποία συντρέχει περίπτωση ανακριβούς υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.
- Για το φορολογικό έτος 2019, διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας και απόκρυψη φορολογητέας ύλης, η οποία δεν έχει φορολογηθεί ή απαλλαγεί με ειδική διάταξη από το φόρο, ποσού 8.745,00€, για την οποία συντρέχει περίπτωση ανακριβούς υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Ακολούθως, ο έλεγχος προέβη στη σύνταξη του με αριθ./05.12.2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4987/2022 με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος για τα ελεγχόμενα έτη. Επί του ως άνω σημειώματος, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε εντός της προβλεπόμενης νόμιμης εικοσαήμερης προθεσμίας έγγραφο απαντητικό υπόμνημα. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος προχώρησε στη σύνταξη της από 28.12.2023 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Η προσφεύγουσα, με την παρούσα προσφυγή, αιτείται την ακύρωση άλλως τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τον κάτωθι ισχυρισμό:

- Εσφαλμένη ουσιαστική εκτίμηση περί της συνδρομής ή μη των πραγματικών περιστατικών, καθώς η ίδια είχε την ιδιότητα της εκκαθαρίστριας και διαχειρίστριας σε τρία (3) συνολικά

νομικά πρόσωπα κατά τα ελεγχόμενα έτη και οι επίμαχες πιστώσεις αφορούν την ιδιότητά της αυτή.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) 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 το άρθρο 39 «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας» του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «2 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Ν. 4987/2022 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, στο με αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«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.

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 με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής:

«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 Δ' 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..»

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι:

«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 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, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου...».

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 65 του Ν. 4987/2022 σχετικά με το βάρος της απόδειξης, ορίζεται ότι: «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, στην υπό εξέταση περίπτωση, το τμήμα ελέγχου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, λαμβάνοντας υπόψη τα διαλαμβανόμενα στην από 13.10.2023 Πληροφοριακή Έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής η οποία διαβιβάστηκε στο ως άνω ελεγκτικό κέντρο με τον υπ' αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2023 φάκελο.

Επειδή, στο ως άνω Δελτίο Πληροφοριών, το οποίο επισυνάπτεται και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της από 28.12.2023 έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, αναφέρεται ότι κατόπιν έκδοσης εντολής διασταυρωτικού ελέγχου για την εταιρεία «..... Ε.Π.Ε.», με Α.Φ.Μ....., εκδόθηκε εντολή για άρση του τραπεζικού απορρήτου στο φυσικό πρόσωπο «.....», με Α.Φ.Μ....., για τη χρονική περίοδο από 01/01/2017 έως 31/12/2019. Κατόπιν επεξεργασίας των τραπεζικών δεδομένων της προσφεύγουσας,, ο έλεγχος των υπαλλήλων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. εντόπισε πρωτογενείς πιστώσεις στις χρήσεις 2017, 2018 και 2019 οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν από την προσφεύγουσα και χαρακτηρίζονται ως προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή, σύμφωνα με το άρθρο 21 §4 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Επειδή, το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής συμπεριέλαβε τις διαπιστώσεις της ΥΕΔΔΕ Αττικής στο με αριθμό/05.12.2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4987/2022, επί του οποίου ωστόσο, η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε τις απόψεις της εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των 20 ημερών από την κοινοποίησή του.

Επειδή, η προσφεύγουσα, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, υποστηρίζει ότι τα επίμαχα ποσά έχουν κατατεθεί στον λογαριασμό της λόγω της ιδιότητάς της ως εκκαθαρίστριας στις εταιρείες «.....», αλλά και ως διαχειρίστριας της εταιρείας «.....» της οποίας συνεχίζει να είναι μοναδική εταίρος και διαχειρίστρια. Ειδικότερα, στην ενδικοφανή προσφυγή αναφέρει ότι:

«Όπως εξάλλου έχω εξηγήσει εγγράφως, με υπόμνημά μου προς την ελεγκτική αρχή:

- Οι καταθέσεις στον λογαριασμό μου από 4/1/2017, 15.2.2017, ποσού 55.000 € αφορούν καταθέσεις επιταγών για λογαριασμό της υπό εκκαθάριση εταιρίας «..... Ε.Π.Ε.», συνολικού ποσού 200.000 €. Οι επιταγές αυτές αφορούν εξόφληση τιμολογίων έτους 2016 της Α.Ε., έχουν συμπεριληφθεί στην φορολογική δήλωση φορολογικού έτους 2016 που προσκομίζω μετ'επικλήσεως, όπου η εταιρία δήλωσε ακαθάριστα έσοδα χρήσης 12.883.215,84 €. Μέρος των ιδίων χρημάτων είναι και η κατάθεση στις 15/2/2017.
- Ομοίως οι καταθέσεις 17/1/2017, 21/2/2017, 21/6/2017 και 13/9/2017 αφορούν πιστωθέν τίμημα κατά την διάρκεια του έτους 2016 που έχει συμπεριληφθεί στα ακαθάριστα έσοδα χρήσης 2016 και φορολογηθεί κανονικά.
- Οι καταθέσεις 13/4/2018 και 18/5/2018 αφορούν πώληση εξοπλισμού της υπό εκκαθάριση εταιρίας με την επωνυμία «.....» στην οποία ομοίως υπήρξα εκκαθαρίστρια ως εξ εγγράφων αποδεικνύω, προς την εταιρία επίπλων(μεταχειρισμένος εξοπλισμός) στην Το ποσό αυτό συμπεριλήφθηκε στην φορολογική δήλωση της υπό εκκαθάριση εταιρίας και φορολογήθηκε κανονικά.
- Ως έχω εξηγήσει εγγράφως στην Υπηρεσία σας, και εξ εγγράφων αποδεικνύω, στις 24/5/2018 ίδρυσα την εταιρία με την επωνυμία «.....» και τον διακριτικό τίτλο «.....» με αντικείμενο εργασιών την προμήθεια κατοχή, εμπορία, διανομή ή εξαγωγή κλπ. Η διαδικασία όμως αδειοδότησης της επιχείρησής μου από τον Εθνικό Οργανισμό Φαρμάκων, όπως και κάθε τέτοια σχετική διαδικασία διαρκεί έξι (6) μήνες, κατά την διάρκεια των οποίων ο Ε.Ο.Φ. απαιτεί μίσθωση και διαρρύθμιση του εμπορικού καταστήματος, αγορά εξοπλισμού, πρόσληψη προσωπικού και πληρωμή του. Όλες οι πληρωμές και εισπράξεις από 24/5/2018 έγιναν από τον προσωπικό μου λογαριασμό πλην όμως δηλώθηκαν στην φορολογική δήλωση του έτους 2018 όπου από 24/5/2018-31/12/2018 δήλωση ακαθάριστα έσοδα 119.332,34 € και φορολογήθηκαν κανονικά. Για παράδειγμα την 1/8/2018 και 25/9/2018 η κατάθεση αναφέρει «.....» ο οποίος υπήρξε υπάλληλος στην ανωτέρω Εξαιρούνται των ανωτέρω η κατάθεση 6/3/2019 ποσού 12.300 € που αφορά αποζημίωση που κατατέθηκε από την ασφαλιστική μου εταιρία λόγω κλοπής του οχήματός μου και η κατάθεση που είναι επιστροφή για την ανωτέρω εταιρία «..... Ε.Π.Ε.» της οποίας υπήρξα

Επειδή, οι ίδιοι ως άνω ισχυρισμοί που προβάλλει η προσφεύγουσα με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή, είχαν υποβληθεί ενώπιον της ΥΕΔΔΕ Αττικής, διαρκούντος του ελέγχου που διενεργούσε δυνάμει της υπ' αριθ./27.01.2023 εντολής ελέγχου. Σύμφωνα με την από 13.10.2023 Πληροφοριακή Έκθεση της ΥΕΔΔΕ, επί των ισχυρισμών αυτών ο έλεγχος είχε απαντήσει τα εξής:

«1) Όσον αφορά τις καταθέσεις μέσα στη χρήση 2017, για τις οποίες η ελεγχόμενη ισχυρίζεται ότι με την ιδιότητα της εισέπραξε ποσά τα οποία αφορούσαν εξόφληση τιμολογίων από πώληση προϊόντων εταιρείας του πρώην συζύγου της (..... με ΑΦΜ), - παρόλο που της ζητήθηκε μετά από τηλεφωνική επικοινωνία όπως προσκομίσει συγκεκριμένα στοιχεία- τελικά ουδέν πρόσθετο στοιχείο προσκόμισε πέραν μιας επανάληψης των ήδη διατυπωμένων αλλά αναπόδεικτων ισχυρισμών.

Ειδικότερα, δεν προσκόμισε συγκεκριμένα στοιχεία (καρτέλες πελατών, στοιχεία πελατών, αντίγραφα τιμολογίων, τραπεζικά έγγραφα, πληρωμές προμηθευτών) από τα οποία να προκύπτουν οι ανωτέρω ισχυρισμοί, ότι δηλαδή, πράγματι τα συγκεκριμένα ποσά κατατέθηκαν σε δικό της λογαριασμό, από συγκεκριμένους πελάτες της υπό εκκαθάριση εταιρείας και ότι με τα ποσά αυτά στη συνέχεια εξοφλήθηκαν υποχρεώσεις αυτής της εταιρείας. Επιπλέον, μέσω του Πληροφοριακού Συστήματος ΝΕΟ TAXIS προκύπτει ότι η εδώ ελεγχόμενη ορίστηκε εκκαθαρίστρια την 5.12.2018, ημερομηνία μεταγενέστερη των επίμαχων κινήσεων. Αναλυτικά τα ανωτέρω αποτυπώνονται στους πίνακες που ακολουθούν.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός δεν γίνεται δεκτός.

2) Όσον αφορά τις καταθέσεις μέσα στη χρήση 2018, για τις οποίες η ελεγχόμενη ισχυρίζεται ότι με την ιδιότητα της εκκαθαρίστριας στην εταιρεία «.....», με ΑΦΜ εισέπραξε ποσά τα οποία αφορούσαν πώληση εξοπλισμού της υπό εκκαθάριση εταιρείας, σε εταιρεία επίπλων (.....) ουδέν στοιχείο προσκόμισε προς απόδειξη του ισχυρισμού της. Ειδικότερα, δεν προσκόμισε αντίγραφα τιμολογίων ώστε να αποδείξει τα ανωτέρω. Πέραν αυτού, ο έλεγχος, από αναζήτηση μέσω του Πληροφοριακού Συστήματος ΝΕΟ TAXIS στις συγκεντρωτικές καταστάσεις των ανωτέρω εμπλεκόμενων εταιρειών, δε διαπίστωσε να έχουν διενεργήσει κάποια συναλλαγή μεταξύ τους. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός δεν γίνεται δεκτός.

3) Όσον αφορά τις μεταφορές που έχουν πραγματοποιηθεί από την εταιρεία ΕΠΕ στην εδώ ελεγχόμενη η οποία τυγχάνει μοναδική διαχειρίστρια της συγκεκριμένης εταιρείας, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και δεδομένου ότι για την ανωτέρω εταιρεία έχει εκδοθεί η με αριθμό/1.2.2022 εντολή ελέγχου από την Υπηρεσία μας, - έλεγχος ο οποίος είναι σε εξέλιξη- γίνονται δεκτά τα ανωτέρω ποσά ως προερχόμενα από τον εταιρικό τραπεζικό λογαριασμό της Μονοπρόσωπης ΕΠΕ. Σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος επιφυλάσσεται για τυχόν διαφορές προκύψουν όσον αφορά τα συγκεκριμένα ποσά μετά την ολοκλήρωση της έρευνας για την ανωτέρω εταιρεία.

Ειδικότερα, πρόκειται για δύο (2) μεταφορές από τη Μον/πη ΕΠΕ ποσού ύψους 1.800,00€ μέσα στη χρήση 2018 και για τριάντα οχτώ (385) μεταφορές επίσης από τον εταιρικό λογαριασμό της ΕΠΕ στην οποία ήταν διαχειρίστρια ποσών ύψους 25.623,00€, εντός της χρήσης 2019. Αναλυτικά τα ανωτέρω προκύπτουν στους πίνακες που ακολουθούν.

4) Όσον αφορά την κατάθεση επιταγής στις 6.3.2019, ποσού 12.300€, η ελεγχόμενη ισχυρίζεται ότι το ποσό αυτό αφορά αποζημίωση από ασφαλιστική λόγω κλοπής του οχήματός της. Ο έλεγχος, μέσω του πληροφοριακού Συστήματος Οχημάτων διαπίστωσε ότι για το με

αριθμό κυκλοφορίας ΕΙΧ κυριότητας της ελεγχόμενης δηλώθηκε κλοπή την 16η/12/2018, ενώ στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, έχει δηλωθεί στον κωδικό 781 το ποσό των 12.000€. Ως εκ τούτου και δεδομένου ότι έχει δηλωθεί το συγκεκριμένο ποσό δεν τίθεται θέμα διαφοράς.

5) Τέλος όσον αφορά την κατάθεση στις 10.7.2019 ποσού 5.346,81€, η ελεγχόμενη ισχυρίζεται ότι αφορά επιστροφή για εταιρεία στην οποία ήταν Δεδομένου ότι από την αιτιολογία της κατάθεσης προκύπτει ότι αυτή όντως έχει γίνει από τη και στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, ο έλεγχος κάνει δεκτό τον ισχυρισμό της ελεγχόμενης.

Εν κατακλείδι, η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε συγκεκριμένα στοιχεία προκειμένου να αποδείξει ότι τα ποσά των καταθέσεων δεν συνιστούν εισόδημα, ενώ αρκέστηκε σε γενικές και αόριστες εξηγήσεις οι οποίες ωστόσο δεν μπορούν να γίνουν δεκτές πλην συγκεκριμένων περιπτώσεων που αναλύθηκαν ανωτέρω.»

Επειδή, η προσφεύγουσα προβάλλει τους ίδιους ισχυρισμούς που είχε συμπεριλάβει στο υπ' αριθ. πρωτ. /18.07.2023 υπόμνημά της προς την ΥΕΔΔΕ Αττικής, επαναλαμβάνοντας μάλιστα ακόμα και όσους είχε κάνει δεκτούς η ΥΕΔΔΕ και αφορούσαν στις χρηματικές μεταφορές από την εταιρεία ΕΠΕ, την αποζημίωση του οχήματός της και την επιστροφή της

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ως όφειλε, στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η πηγή ή αιτία προέλευσης των επίμαχων χρηματικών ποσών, καθώς και ότι είχαν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου. Ως εκ τούτου δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να διαφοροποιούν το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 28.12.2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με συνημμένη την από 13.10.2023 σχετική Πληροφοριακή Έκθεση της ΥΕΔΔΕ Αττικής, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **26.01.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της, με **ΑΦΜ**, και την **επικύρωση** της υπ' αριθ. /2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, της υπ' αριθ. /2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018 και /2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

- Η υπ' αριθ. /2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017:

Διαφορά φόρου	61.783,70
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν. 4987/2022	30.891,85
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	13.963,52
Καταλογιζόμενο ποσό	106.639,07

- Η υπ' αριθ./2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018:

Διαφορά φόρου	13.302,76
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν. 4987/2022	6.651,38
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.615,70
Καταλογιζόμενο ποσό	21.569,84

- Η υπ' αριθ./2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019:

Διαφορά φόρου	2.885,85
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν. 4987/2022	1.442,93
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	28,71
Καταλογιζόμενο ποσό	4.357,49

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/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.