



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312346

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 22/05/2024

Αριθμός απόφασης:1589

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 (ΦΕΚ Α' 58) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»

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)».Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

2. Την υπ' αριθμόν ΔΕΔ 1126366Ε2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης 23/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, που κατοικεί στη, ΤΚ, Αθήνα κατά της υπ' αριθ./18-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 που εξέδωσε ο Προϊστάμενος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

4. Την ως άνω οριστική πράξη του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **23/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η ανάρτηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **18/12/2023** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./**18-12-2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2017** του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος **1.155,00 Ευρώ**, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού **577,50 Ευρώ**, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού **45,18 ευρώ**, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **1.777,68 Ευρώ**.

Ιστορικό

Ύστερα από την με αρ./07.03.2023 Εντολή Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Επιτόπιου Εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα για τα **φορολογικά έτη 2017 και 2018**.

Κατά τα ελεγχόμενα έτη, ο προσφεύγων ασκούσε επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικείμενο εργασιών κύριας δραστηριότητας «.....» και ο έλεγχος διενεργήθηκε, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν. 4172/2013 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος», του Ν. 2859/2000 «Κώδικας ΦΠΑ» και του Ν. 4308/2014 περί Ε.Λ.Π, σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1003/2014 καθώς και την με αρ. Α 1293/23-07-2019 Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και κοινοποίησε, με συστημένη επιστολή, την με αρ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1ΑΤ ΕΞ 2023 Εντολή Ελέγχου - Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.

Σύμφωνα με το υπ' αριθ./.....-2023 ηλεκτρονικό αίτημά της αρμόδιας υπηρεσίας, ο έλεγχος αιτήθηκε προς όλα τα τραπεζικά ιδρύματα του εσωτερικού να του γνωστοποιήσουν τους τραπεζικούς λογαριασμούς που τυχόν τηρεί ο προσφεύγων σε αυτά, το είδος αυτών καθώς και τις ημερομηνίες ανοίγματος και κλεισίματός τους. Στη συνέχεια δε, σε όσες τράπεζες διαπιστώθηκαν τραπεζικοί λογαριασμοί, απέστειλε σε κάθε τράπεζα χωριστά ηλεκτρονικά αιτήματα για τη γνωστοποίηση όλων των κινήσεων των λογαριασμών του προσφεύγοντος για τα έτη 2017-2018, εφόσον οι τηρούμενοι λογαριασμοί κατά το χρονικό αυτό διάστημα ήταν ενεργοί. Από τις απαντήσεις που εστάλησαν από τα τραπεζικά ιδρύματα μέσω του συστήματος Σ.Μ.Τ.Λ. & ΛΠ της ΑΑΔΕ, έγινε επεξεργασία των πιστώσεων και από τον έλεγχο εξαιρέθηκαν συγκεκριμένες πιστώσεις (σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην από 18.12.2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της αρμόδιας Υπηρεσίας).

Για τις περιπτώσεις που ο έλεγχος, βάσει της περιγραφής και αιτιολογίας της συναλλαγής δεν μπόρεσε να εντοπίσει την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης των πιστώσεων ή στις περιπτώσεις που δεν ήταν σε θέση να γνωρίζει τον πραγματικό δικαιούχο των χρηματικών καταθέσεων, συμπεριέλαβε τις εν λόγω προς διερεύνηση πιστώσεις στο με αρ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΞ 2022/23-09-2022 αίτημα παροχής πληροφοριών προς τον προσφεύγοντα, με το οποίο του ζητήθηκε να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39§3 του ν. 4174/2013 και αρ. 21 § 4 του ν. 4172/2013 - από τα οποία να προκύπτει η πραγματική πηγή ή η αιτία προέλευσης των χρηματικών ποσών προκειμένου να διακριβωθεί αν αυτά έχουν νόμιμα φορολογηθεί ή απαλλαγεί από το φόρο σύμφωνα με τις ισχύουσες κατά περίπτωση διατάξεις.

Ο έλεγχος, αφού επεξεργάσθηκε τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά σε συνδυασμό με τα λογιστικά του αρχεία καθώς και όλα τα δεδομένα και στοιχεία που είχε ήδη στη διάθεση του, έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, όσον αφορά τις υπό διερεύνηση καταθέσεις που συμπεριέλαβε, στο με το με αρ. πρωτ.: ΕΛ.ΚΕ. 1ΑΤ ΕΞ 2022/23-09-2022 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών (Άρθρο 14 ν. 4174/2013) του προς τον προσφεύγοντα, και θεώρησε ότι

αυτές δικαιολογούνται από την επιχειρηματική του δραστηριότητα, πλην αυτών που αναφέρονται στο Σημείωμα Διαπιστώσεων.

Ακολούθως, για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018 διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν. 4172/2013 και αφού διενεργήθηκαν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις προσδιορίστηκαν συγκεκριμένες πιστώσεις για τις οποίες ο προσφεύγων δεν απέδειξε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής των χρηματικών ποσών, είτε ότι η εν λόγω προσαύξηση περιουσίας έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε ότι απαλλάχθηκε από το φόρο με ειδικές διατάξεις.

Οι διαπιστώσεις-διαφορές αυτές συμπεριελήφθησαν στο με αριθ./21-11-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων που κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα, μαζί με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017. Ο προσφεύγων αφού κατέθεσε τις απόψεις του, επί του ανωτέρω ΣΔΕ με το με αρ. πρωτ ΕΙ 2023 /11-12-2023 υπόμνημά του έγιναν εν μέρει δεκτές, κατά τα αναφερόμενα στην από 18.12.2023 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Εφαρμογής διατάξεων του ν. 4172/2013 και ν. 4987/2022) της αρμόδιας Υπηρεσίας.

Κατόπιν των ανωτέρω, η αρμόδια Υπηρεσία από την διενέργεια του ελέγχου και λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα έγγραφα, αποφάνθηκε για την ύπαρξη ανακρίβειας των δηλωθέντων εισοδημάτων του, σύμφωνα με την διάταξη της παρ. 4 αρ. 29 Ν 4172/2013 που φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με συντελεστή 33%, ύψους 3.500€ και 6.250€ για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση ή τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης του φορολογικού έτους 2017, προβάλλοντας ότι: για τις τραπεζικές πιστώσεις με α/α 5 και 8 με αντίστοιχα ποσά 1.500,00 ευρώ και 2.000,00 ευρώ, αφορούν πωλήσεις μετρητοίς που σχετίζονται με επιχειρηματικές συναλλαγές με αξία κάθε συναλλαγής μικρότερη από 500,00 ευρώ ενώ ο έλεγχος κρίνει αναιτιολόγητα το συνολικό ποσό των πιστώσεων αυτών ως προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή, με το Άρθρο 65. Βάρος απόδειξης του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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, με το άρθρο 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις... 3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων... Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη. 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, με το άρθρο 29 παρ.4 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, με την ΠΟΛ 1095/2011 Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, αναφέρεται ότι: «Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου

15 του ν. 3888/2010, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους: 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 χρεόγραφα, (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. 10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. Ειδικά για τις περιπτώσεις εκείνες των φορολογουμένων, οι οποίοι επικαλούνται έσοδα από εισοδήματα τα οποία έχουν φορολογηθεί τεκμαρτά με βάση τις ισχύουσες διατάξεις και λοιπές περιπτώσεις, όπως αναφέρονται ενδεικτικά παραπάνω στην παράγραφο 6 και εφόσον αυτά αποδεικνύονται από άλλα στοιχεία, ακαθάριστα έσοδα, βιβλία, τιμολόγια κλπ., οι εν λόγω διατάξεις δεν εφαρμόζονται για προσαύξηση περιουσίας που προκύπτει πριν τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του νόμου. 11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. 12. Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε.,

από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ'αυτό το οικονομικό έτος.

Επειδή, με τη ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 5-11-2015 Διευκρινήσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας, στην ενότητα Β' Προσαύξηση περιουσίας αναφέρεται ότι: «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 οικοπέδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξή της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. 6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά...8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθώς ον 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. 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/94».

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1175/2017** Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας αναφέρεται ότι: «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.Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής. 3. Η 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 στη νομοθεσία χρόνος παραγραφής) και σε υποθέσεις, στις οποίες η περιουσιακή προσαύξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010 (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 1897/2016). 4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα

της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016)».

Επειδή, με τη ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 αναφέρεται ότι...«5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί..

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι: για τις τραπεζικές πιστώσεις με α/α 5 και 8 με αντίστοιχα ποσά 1.500,00 ευρώ και 2.000,00 ευρώ πρόκειται για πωλήσεις μετρητοίς που αφορούν επιχειρηματικές συναλλαγές με αξία κάθε συναλλαγής μικρότερη από 500,00 ευρώ και σύμφωνα με την περίπτωση β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 δεν απαιτείται εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής συνυποβάλλοντας κατάσταση τιμολογίων μετρητοίς από 21/03/2017 έως 22/11/2017 με συνολική αξία 2.305,08 (1.563,19+741,89) ευρώ καθώς και κατάσταση αποδείξεων είσπραξης από 22/7/2016 έως 24/11/2017 συνολικής αξίας 1.305,00 ευρώ, ήτοι το συνολικό ποσό των τιμολογίων μετρητοίς και των αποδείξεων είσπραξης ανέρχεται σε 3.610,08 ευρώ, ποσό το οποίο υπερκαλύπτει την αξία των τραπεζικών πιστώσεων με α/α 5 και 8 αξίας 1.500,00 ευρώ και 2.000,00 ευρώ αντίστοιχα.

Επειδή, από τα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία εσόδων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προκύπτει ότι μέρος του συνόλου των Τιμολογίων - Δελτίων Αποστολής έχουν ως τρόπο πληρωμής την αντικαταβολή με μετρητά χωρίς να προσδιορίζεται ο χρόνος είσπραξης των εν λόγω αντικαταβολών προκειμένου να συνδεθούν χρονολογικά με τις υπό κρίση τραπεζικές πιστώσεις με α/α 5 (που πραγματοποιήθηκε την 10/08/2017) και α/α 8 (που πραγματοποιήθηκε την 28/11/2017) με αντίστοιχα ποσά 1.500,00 ευρώ και 2.000,00 ευρώ.

Επειδή, εξάλλου, από τα προσκομισθέντα στοιχεία βιβλία εσόδων – εξόδων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προκύπτουν καταχωρημένα έξοδα για την υπό κρίση περίοδο για τα οποία δεν προσκομίστηκε ο τρόπος εξόφλησης των εν λόγω φορολογικών στοιχείων, προκειμένου να αποκλειστεί η περίπτωση της διάθεσης / ανάλωσης των φερόμενων μετρητών που εισπράχθηκαν

από τον προσφεύγοντα (σύμφωνα με τα προσκομισθέντα Τιμολόγια-Δελτία Αποστολής) για σκοπούς εξόφλησης των εν λόγω τιμολογίων των προμηθευτών και ως εκ τούτου να διαπιστωθεί ότι τα εν λόγω μετρητά όντως συνδέονται με πραγματική πηγή η οποία έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία.

Κατόπιν αυτών, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **23/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, και την επικύρωση της υπ' αριθ./**18-12-2023** Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2017** που εξέδωσε ο προϊστάμενος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής.

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

Επί της υπ' αριθ./**18-12-2023** Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2017**

Ανάλυση	Απόφαση
Διαφορά φόρου	1.155,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	577,50
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	45,18
Σύνολο φόρων για καταβολή	1.777,68

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.