



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15/03/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 752

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 - 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. 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)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),
- δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 22/11/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ. /17.10.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /17.10.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22/11/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /17.10.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, ασκούντα ατομική επιχείρηση (πρακτορείο λαχείων) για το φορολογικό έτος 2018, φόρος ποσού 1.455.097,30€, πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 727.548,65€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 56.767,06€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 2.239.413,01€, κατόπιν α) προσθήκης στο δηλωθέν φορολογητέο εισόδημά του κερδών από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας (υπηρεσίες λαχείων, με αριθμούς και μπίγκο), ποσού 611.336,64€, και β) διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013, ποσού 3.593.595,22€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 17/10/2023 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, που συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /13.07.2023 εντολής του Προϊσταμένου της.

Αιτία για τη διενέργεια του αρχικού ελέγχου αποτέλεσε η από 27/06/2023 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΚΦΔ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Ε' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΡΙΣΑΣ, σύμφωνα με την οποία, κατά τα φορολογικά έτη 2017 – 2020, α) ο προσφεύγων υπέβαλε ανακριβώς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για ληφθείσες προμήθειες από τα Ελληνικά Λαχεία Α.Ε., και β) διαπιστώθηκαν πρωτογενείς πιστώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς προερχόμενες από άγνωστη πηγή ή αιτία.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ή άλλως να τροποποιηθεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Ακυρότητα της έκθεσης ελέγχου διότι δεν αναγράφεται η διάρκεια του ελέγχου.
2. Παραβίαση της αρχής της προηγούμενης ακρόασης του φορολογούμενου.
3. Έλλειψη παθητικής νομιμοποίησης στην έκδοση των εις βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση πράξεων και στην καταβολή των καταλογισθέντων εις βάρος του ποσών.
4. Αοριστία του ελέγχου και των πράξεων. Μη καταγραφή των επίμαχων πιστώσεων. Μη επιμερισμός των επίμαχων πιστώσεων στους συνδικαιούχους.
5. Εφαρμογή ευμενέστερης διάταξης περί ρύθμισης της βεβαιωμένης οφειλής σε 120 δόσεις.

Ως προς τον 1ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 23 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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 αρχεία (βιβλία και 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 που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, 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 δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14...».

Επειδή, με το άρθρο 25 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α)..., ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου,... 2. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι πρέπει να επιδεικνύουν το δελτίο ταυτότητάς τους και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου... 4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παρ. 1 δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις...».

Επειδή, όπως κρίθηκε με την υπ' αριθ. 2341/2017 απόφαση του ΣΤΕ, ο φορολογικός έλεγχος γίνεται με βάση συγκεκριμένα στοιχεία που δεν μεταβάλλονται ακόμη και εάν ο έλεγχος διενεργείται με καθυστέρηση, δεν υφίσταται υποχρέωση ολοκλήρωσής του ελέγχου εντός συγκεκριμένου χρόνου από τότε που δόθηκε εντολή για τη διενέργειά του, υπό την προϋπόθεση πάντως ότι το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για την έκδοση των σχετικών πράξεων και την επιβολή των αναλογουσών επιβαρύνσεων δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή (πρβλ. ΣΤΕ 309/2012, ΣΤΕ 4265/2001).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 17/10/2023 έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, ο Προϊστάμενος της εν λόγω ελεγκτικής αρχής εξέδωσε την με αριθμό/13.07.2023 εντολή διενέργειας μερικού ελέγχου (γραφείου) εισοδήματος και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, δυνάμει της οποίας διενεργήθηκε ο υπό κρίση έλεγχος που ολοκληρώθηκε με τη θεώρηση της οικείας έκθεσης και την αυθημερόν έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης εντός του οριζόμενου από το άρθρο 36 ΚΦΔ χρόνου παραγραφής, ήτοι εντός πέντε ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου έληξε η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018. Επίσης, ουδόλως υφίσταται διάταξη στον Κώδικα Φορολογικής Διάταξης περί προθεσμίας για τη διενέργεια ελέγχου γραφείου, ενώ η προβλεπόμενη από το άρθρο 25 παρ. 4 του ΚΦΔ διάρκεια του φορολογικού ελέγχου αφορά την περίπτωση του επιτόπιου ελέγχου. Πέραν τούτου, ακόμη και στην περίπτωση που θεωρηθεί ότι υφίσταται πλημμέλεια ως προς τη διαδικασία, ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει βλάβη από αυτές που καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη ακυρώσιμη.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης λόγω μη αναγραφής της διάρκειας του φορολογικού ελέγχου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου - φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου...».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, ορίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του ν.4174/2013 και ακολούθως, του άρθρου 28 του ΚΦΔ ως εξής: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης...».

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του ν.4174/2013 επί του άρθρου 28 ορίζεται ότι: «Παρέχεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο να υποβάλλει προκαταβολικά τις αντιρρήσεις του και να ασκήσει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2.5.2014 εγκύκλιο του ΓΓΔΕ, σχετικά με το ως άνω άρθρο προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να

διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι το υπ' αριθ. 69/2023 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (άρθρου 28 ΚΦΔ) με συνημμένο τον σχετικό προσωρινό προσδιορισμό φόρου αναρτήθηκε στο taxisnet, στις 05/09/2023, με αριθμό καταχώρισης 2023090509031....., εστάλη αυθημερόν ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον προσφεύγοντα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (.....@gmail.com) και μήνυμα στην ατομική ψηφιακή θυρίδα (e-κοινοποιήσεις), το οποίο αναγνώστηκε στις 06/09/2023 17:14:33. Επί του ανωτέρω σημειώματος, η πληρεξούσια δικηγόρος του προσφεύγοντος υπέβαλε το υπ' αριθ. πρωτ./29.09.2023 υπόμνημα απόψεων και αντιρρήσεών του.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3^ο και 4^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «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, με το άρθρο 34 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «1. 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, 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... 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 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, αφού προστεθούν σε τυχόν εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις. Για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν εφαρμόζονται οι μειώσεις του άρθρου 16... 4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

Επειδή, με το άρθρο 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή, στο άρθρο 14 παρ. 1 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας».

Επειδή, στο άρθρο 15 παρ. 3 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «Ο Διοικητής δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και για την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παρ. 1...».

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας και της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. παρασχέθηκαν οδηγίες σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας και διευκρινίστηκε ότι: «...Β' Προσαύξηση περιουσίας 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. 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... 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... 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 ΠΟΛ.1175/2017 παρασχέθηκαν οδηγίες για την αντιμετώπιση θεμάτων ελέγχου προσαύξησης περιουσίας και διευκρινίστηκε 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, κτλ.), 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, αναγκάων, 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...».

Επειδή, με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία απάντησε σε προδικαστικά ερωτήματα υποβληθέντα από

το ΔΕΑ, κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι 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 τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994 -ΚΦΕ) και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ), δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης. Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του, αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης παράβασης φοροδιαφυγής, η τέλεση της οποίας μπορεί να προκύπτει όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία. Περαιτέρω, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο. Επομένως, κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1)

του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελεύθεριο 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, τα προαναφερόμενα, τα οποία κρίθηκαν με την απόφαση 884/2016 του Δικαστηρίου, ισχύουν κατ' αναλογία και σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι δικαιούχος τραπεζικού λογαριασμού από κοινού με ένα ή περισσότερα άλλα πρόσωπα. Πράγματι, και σε τέτοια περίπτωση, το (σημαντικό) χρηματικό ποσό που εισέρχεται στον κοινό λογαριασμό και το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που έχουν δηλώσει στη φορολογική αρχή όλοι οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε επικαλείται ο ελεγχόμενος συνδικαιούχος του λογαριασμού είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και έρευνας (στα οποία περιλαμβάνεται και η κλήση των λοιπών συνδικαιούχων του λογαριασμού για παροχή πληροφοριών και, ενδεχομένως, συναφών αποδεικτικών στοιχείων), μπορεί να θεωρηθεί, κατ' εκτίμηση του συνόλου των στοιχείων και των συνθηκών της υπόθεσης ότι συνιστά εισόδημα του συγκεκριμένου συνδικαιούχου του λογαριασμού (ΣΤΕ 1893/2018).

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1033/21.02.2013, για τους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, το ποσό του εμβάσματος επιμερίζεται στους συνδικαιούχους καταρχήν ισομερώς και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1050/17.02.2014, περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).

Επειδή, με την ΠΟΛ.1228/15.10.2014, αναφορικά με την κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους διευκρινίζεται ότι στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος. Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του. Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του προσφεύγοντος από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπεριστατωμένη (σχετ. διατάξεις άρθρων 28 και 64 ν.4174/2013).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 27/06/2023 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΚΦΔ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

– Ε' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΡΙΣΑΣ, επί της οποίας εδράζεται η από 17/10/2023 έκθεση φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ που αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού προκύπτει ότι ο προσφεύγων, καταρχάς, απέκρυψε ακαθάριστα έσοδα από την επιχειρηματική του δραστηριότητα (υπηρεσίες λαχείων, με αριθμούς και μπίγκο) και δη προμήθειες από τα Ελληνικά Λαχεία Α.Ε. ύψους 611.336,64€.

Επίσης, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Ε' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΡΙΣΑΣ προκειμένου να διαπιστώσει την πηγή προέλευσης των πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος και εάν οι πιστώσεις αυτές καλύπτονται από φορολογηθέντα ή νομίμως απαλλασσόμενα του φόρου εισοδήματα, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αρ. πρωτ./ΛΑΡ/27.07.2022 αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 ΚΦΔ, με το οποίο κλήθηκε να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα αποδεικτικά στοιχεία για την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης των πιστώσεων των κάτωθι τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων, εξαιρώντας τις πιστώσεις για τις οποίες προέκυπτε η πηγή και αιτία προέλευσης τους:

A/A	Αριθμός Λογαριασμού	Τράπεζα	Πλήθος Κινήσεων	Ποσό σε €
1		Eurobank - Ergasias	46	214.778,60
2		Alpha Bank	0	0,00
3		Alpha Bank	54	336.371,20
4		Alpha Bank	0	0,00
5		Εθνική Τράπεζα	377	1.045.953,62
6		Εθνική Τράπεζα	0	0,00
7		Εθνική Τράπεζα	0	0,00
8		Τράπεζα Πειραιώς	303	1.591.547,10
9		Συνεταιριστική Τράπεζα Θεσσαλίας	0	0,00
10		Συνεταιριστική Τράπεζα Θεσσαλίας	10	49.772,35
11		Attica Bank	3	15.000,00
Σύνολο			793	3.253.422,87

Από την εξέταση των πρωτογενών πιστώσεων και τις πληροφορίες που παρείχε ο προσφεύγων διαπιστώθηκε η προσαύξηση της περιουσίας του προερχόμενη από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013, ποσού 3.135.349,92€, όπως αναλυτικά καταγράφονται στο συνημμένο στην από 27/06/2023 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΚΦΔ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Ε' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΡΙΣΑΣ οπτικό δίσκο, με όνομα αρχείου «ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.pdf».

Επιπροσθέτως, από τον αντιπαραβολικό έλεγχο του συνόλου των πληρωμών του προσφεύγοντος προς τα Ελληνικά Λαχεία Α.Ε., όπως αναλυτικά καταγράφονται στο συνημμένο στην από 27/06/2023 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΚΦΔ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Ε' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΡΙΣΑΣ οπτικό δίσκο, στο φάκελο με όνομα «ΕΛΛΗΝΙΚΑ_ΛΑΧΕΙΑ_ΑΕ_ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ» και ειδικότερα στον υποφάκελο «ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΜΕΝΑ», προέκυψε ότι τρίτοι προέβησαν σε πληρωμές οφειλών για λογαριασμό του προσφεύγοντος, συνολικού ποσού 458.245,30€, δίχως να αιτιολογούνται. Το εν λόγω ποσό, κατά την κρίση της ελεγκτικής αρχής, συνιστά προσαύξηση της περιουσίας του που προέρχεται από παράνομη ή

αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013.

Επειδή, με το άρθρο 65 του ΚΦΔ 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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, καθόσον ήταν κάτοικος Γερμανίας από το 2013 έως το 2021, ουδέποτε προέβη στη διενέργεια των πράξεων που του καταλογίζονται για τις οποίες ουδέποτε συνάινεσε ή παραχώρησε εξουσία διαχείρισης, αλλά πραγματοποιήθηκαν από τον αποβιώσαντα στο έτος 2021 πατέρα του.

Ωστόσο, με το υπ' αριθ./20.09.2017 συμβολαιογραφικό πληρεξούσιο διόρισε και κατέστησε ειδικούς πληρεξουσίου, αντιπροσώπους και αντίκλητους του τον πατέρα του, του και την του, στους οποίους παρείχε ειδικές εντολές, πληρεξουσιότητες και δικαιώματα και συγκεκριμένα, ενεργώντας για λογαριασμό του, είτε από κοινού είτε ο καθένας μεμονωμένα, να τον αντιπροσωπεύουν σε κάθε συναλλαγή με οποιοδήποτε υποκατάστημα τράπεζας που έχει έδρα της στην Ελλάδα, ειδικότερα δε στην «ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ Α.Ε.» - [Αρ. Λογαριασμού 883/.....], στην «ALPHA BANK Α.Ε.» - [Αρ. Λογαριασμού 738-.....], στην «ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ Α.Ε.» - [Αρ. Λογαριασμού 043340-.....], στην «Ε.Φ.Γ. EUROBANK ERGASIAS ΑΕ)» - [Αρ. Λογαριασμού 0026-0722-.....], και στην «ΠΕΙΡΑΙΩΣ Α.Ε.» - [Αρ. Λογαριασμού 5606-.....], να προβαίνουν σε καταθέσεις και αναλήψεις από τους άνω λογαριασμούς ή ακόμη και σε μεταφορές με ebanking οποιουδήποτε ποσού σε άλλους λογαριασμούς οποιασδήποτε μορφής (ταμιευτηρίου, όψεως, κοινό κλπ), να καταθέτουν επιταγές σε οιοδήποτε τραπεζικό λογαριασμό του, να προβαίνουν στο κλείσιμο των λογαριασμών του, καθώς και σε άνοιγμα νέου λογαριασμού οποιοδήποτε μορφής (ταμιευτηρίου, όψεως, κοινό κλπ) με συνδικαιούχους τους εντολοδόχους ή οποιονδήποτε από αυτούς, προσκομίζοντας προς το σκοπό αυτό κάθε έγγραφο που απαιτείται, όπως το ειδικό έντυπο ανοίγματος, την αστυνομική ταυτότητά του, το εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματός του και οποιοδήποτε άλλο έγγραφο απαιτηθεί και να υπογράφουν το ειδικό έντυπο – δήλωση, καθώς και κάθε άλλο έγγραφο (αίτηση δήλωση, ακόμη και υπεύθυνη δήλωση του Ν.1599/1986 με οποιοδήποτε σχετικό περιεχόμενο κλπ) και να ενημερώνονται για την κίνηση τους οποτεδήποτε και για οποιονδήποτε λόγο και για όλο το χρονικό διάστημα που υφίστανται, δηλαδή από το άνοιγμα τους και μετά, και να προβαίνουν στην έκδοση και παραλαβή οποιασδήποτε χρεωστικής ή πιστωτικής κάρτας για λογαριασμό του υπογράφοντας και υποβάλλοντας για λογαριασμό του κάθε έγγραφο που τυχόν απαιτηθεί.

Εξάλλου, όπως έχει γίνει δεκτό νομολογιακά, αν ο φορολογούμενος, έχοντας υποβάλει στη φορολογική αρχή δήλωση έναρξης ασκήσεως επιτηδεύματος και θεωρήσει σχετικά βιβλία και στοιχεία, παρέδωσε αυτά οικειοθελώς, προς ελεύθερα χρήση, σε τρίτο πρόσωπο, διατηρεί έναντι της φορολογικής αρχής την ευθύνη για τις περί την τήρηση των ανωτέρω βιβλίων και στοιχείων παραβάσεις και τις απορρέουσες από αυτήν φορολογικές υποχρεώσεις, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι τυχόν δεν αναμείχθηκε περαιτέρω στις δραστηριότητες της επιχείρησης, την οποία αφορούν τα εν λόγω βιβλία και στοιχεία. Διάφορο δε είναι το θέμα αν, συνεπεία τέλεσης αξιόποινης πράξης (π.χ. κλοπής – υπεξαγωγής – απάτης – πλαστογραφίας), αφαιρέθηκαν από τον φορολογούμενο τα βιβλία και στοιχεία ή χρησιμοποιήθηκαν παρά την θέλησή του κατ' άλλο

τρόπο, οπότε, στην εν λόγω περίπτωση, αυτός δεν φέρει ευθύνη για όσα στοιχεία εκδίδονται μετά την διάπραξη των αξιόποινων πράξεων (βλ. ΣΤΕ 437/2023, 1044-5/2021, 1021-3/2021, 2277/2015, 4575/2014, 1159-60/2014, ΔΠρΘεσ/νίκης 5293/2023, ΔΠρΚοζ 322/2022).

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι η έκθεση ελέγχου και κατ' επέκταση η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού είναι αόριστη διότι η φορολογική αρχή δεν κατέγραψε τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών από τις οποίες προέκυψε το μη δηλωθέν εισόδημα. Εντούτοις, στα συνημμένα της από 17/10/2023 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ υφίσταται ο με αριθμό φάκελος υπόθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Ε' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΡΙΣΑΣ, στον οποίο περιλαμβάνεται η από 27/06/2023 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΚΦΔ και ο σχετικός οπτικός δίσκος με τα αναλυτικά αρχεία των πρωτογενών πιστώσεων, τα οποία ήταν στη διάθεση του προσφεύγοντος.

Επειδή, ο προσφεύγων διατείνεται ότι η ελεγκτική αρχή δεν προέβη στον επιμερισμό των καταθέσεων μεταξύ των συνδικαιούχων των τραπεζικών λογαριασμών, κατ' εφαρμογή του τεκμηρίου της κατ' ισομοιρία απόδοσης των ποσών.

Ωστόσο, η φορολογική διοίκηση δύναται κατ' εκτίμηση του συνόλου των στοιχείων και συνθηκών της υπόθεσης να θεωρήσει ότι αληθής δικαιούχος ολόκληρου του ποσού του (κοινού) τραπεζικού λογαριασμού είναι συγκεκριμένος δικαιούχος. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή εύλογα – κατ' εκτίμηση των στοιχείων της υπόθεσης – θεώρησε ότι τα ευρεθέντα στους (κοινούς) τραπεζικούς λογαριασμούς χρηματικά ποσά συνιστούσαν, πράγματι, εισόδημα του προσφεύγοντος, διαπιστώνοντας και αποδεικνύοντας την (επαγγελματική/προσωπική) σχέση μεταξύ των συνδικαιούχων, όπως προέκυψε και από τα υπ' αριθ./20.09.2017 και/27.08.2020 συμβολαιογραφικά πληρεξούσια. Ειδικότερα, η πληρεξούσια του προσφεύγοντος και συνδικαιούχου των τραπεζικών λογαριασμών του, του, ήταν υπάλληλος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί αοριστίας και πλημμελειών της έκθεσης ελέγχου και της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλονται αβάσιμα και απορρίπτονται.

Ως προς τον 5ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 41 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Ο φόρος καταβάλλεται κατά τον χρόνο που προβλέπεται από τον νόμο που επιβάλλει την αντίστοιχη φορολογία, στην οποία εφαρμόζεται ο Κώδικας. 2. Ο φόρος καταβάλλεται με τον τρόπο που καθορίζεται με απόφαση του Διοικητή. 3. Σε περίπτωση διορθωτικού ή εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την κοινοποίηση της πράξης προσδιορισμού του φόρου στον φορολογούμενο...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1197/2017 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4385) καθορίστηκε ο τύπος της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και πράξης επιβολής προστίμου, για φυσικά πρόσωπα που αφορούν φορολογικά έτη 2014 και επόμενα.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εκδόθηκε (17/10/2023) και κοινοποιήθηκε (23/10/2023) εντός του οριζόμενου από το άρθρο 36 ΚΦΔ χρόνου παραγραφής, ήτοι εντός πέντε ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου έληξε η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018. Ο δε οφειλόμενος φόρος πλέον του προστίμου του άρθρου 58 ΚΦΔ και της εισφοράς

αλληλεγγύης του άρθρου 43Α ΚΦΕ βεβαιώθηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα της παρ. 3 του άρθρου 41 του ΚΦΔ.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εκδόθηκε σε χρόνο μεταγενέστερο της ισχύος της ρύθμισης βεβαιωμένων οφειλών σε 120 δόσεις με αποτέλεσμα να μη δύναται να ενταχθεί στις ευνοϊκές διατάξεις αυτής. Εντούτοις, αφενός η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης και η βεβαίωση του καταλογισθέντος ποσού πραγματοποιήθηκε κατ' εφαρμογή των προαναφερθεισών διατάξεων αφετέρου η ρύθμιση του οφειλόμενου ποσού σε 120 δόσεις αναφέρεται στο στάδιο της είσπραξης και όχι σε πράξεις εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που ανάγονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και αποτελούν αντικείμενο της κατ' άρθρο 63 του ΚΦΔ ενδικοφανούς προσφυγής.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εφαρμογής ευμενέστερης διάταξης νόμου για ρύθμιση της βεβαιωμένης οφειλής σε 120 δόσεις απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./22.11.2023 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./17.10.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

Κύριος φόρος	1.455.097,30
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	727.548,65
Εισφορά αλληλεγγύης	56.767,06
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	2.239.413,01

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.*

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.