



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

24/05/2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:

1617

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 25-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αριθ., κατά της υπ' αριθ. /22-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017 του Προϊστάμενου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊστάμενου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, της οποίας αιτείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Την από 29-01-2024 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων Προϊστάμενου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 25-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., 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. /22-12-2023 (εκ προφανούς παραδρομής στην ενδικοφανή προσφυγή αναφέρεται η με αριθ. /27-12-2023) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος/ Πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊστάμενου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου 43.839,06 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 21.919,53 €, πλέον διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 10.797,75 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 76.556,34 €.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της με ημερομηνία θεώρησης 22-12-2023 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊστάμενου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθ. /21-02-2023 εντολής ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, του Προϊστάμενου της ως άνω Υπηρεσίας.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η ως άνω εντολή εκδόθηκε συνεπεία του με αριθ. πρωτ. /2017 εγγράφου στο οποίο αναφέρεται ότι ο προσφεύγων απέστειλε μέσω την 01-02-2017 και την 07-02-2017 είκοσι δύο (22) επιταγές, συνολικού ποσού 126.898,24 € προς τον, με ΑΦΜ, το οποίο προστέθηκε στο φορολογητέο εισόδημα.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν επιπλέον τα κάτωθι:

- Διαφορά 872,00 € στα διάφορα λειτουργικά καθώς το καταχωρηθέν ποσό βάσει βιβλίων είναι 17.007,42€, ενώ βάσει του υποβληθέντος Ε3 έχει δηλωθεί 17.879,42€.
- Επιπλέον έσοδα από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ των αντισυμβαλλόμενων ποσού 1.118,72 €.
- Έξοδα τα οποία δεν διασταυρώθηκαν από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ των αντισυμβαλλόμενων ποσού 2.072,00 €.
- Μη αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσού 3.802,50 € που έχει δηλωθεί ως αγορές από το εξωτερικό, λόγω της μη προσκόμισης του τιμολογίου αγοράς και αδυναμίας διασταύρωσης από τις καταστάσεις πελατών προμηθευτών των αντισυμβαλλομένων.

Ως εκ τούτου, προέκυψαν λογιστικές διαφορές ύψους 7.865,22 € τα οποία προστέθηκαν στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επομένως, το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίστηκε ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ		
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	7.129,26	7.129,26
ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	8.323,89	16.189,11
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΓΝΩΣΤΟΥ ΠΗΓΗΣ	0,00	126.898,24
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ	45,72	45,72
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΤΟΚΟΥΣ	1,69	1,69
ΣΥΝΟΛΟ	15.500,56	150.264,02

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- **Παράνομος και εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός ως δήθεν εισοδήματος αγνώστου πηγής συνολικού ποσού 126.898,24 € καθώς στην πραγματικότητα ουδέποτε πραγματοποίησε τις συγκεκριμένες συναλλαγές, έχοντας πέσει θύμα κακουργηματικού χαρακτήρα πλαστογραφίας.** Από την επισκόπηση των εγγράφων προκύπτει ξεκάθαρα ότι α) δεν έχει υπογράψει καμία από τις αιτήσεις στην θέση «ο εντολέας/ κομιστής» καθώς η υπογραφή η δική του είναι διαφορετική, β) από τις εντολές λείπουν ουσιώδη στοιχεία όπως πατρώνυμο, στοιχεία δελτίου ταυτότητας, γ) από τις εντολές λείπει το όνομα του υπαλλήλου κάτωθι της υπογραφής του και δ) δεν υπάρχει κανένα συνοδευτικό έγγραφο των ανωτέρω εντολών και αποδείξεων. Προς απόδειξη των ισχυρισμών του προσκομίζει την έκθεση γραφολογικής γνωμοδότησης της Δικαστικής Γραφολόγου και Πραγματογνώμονα, σύμφωνα με την οποία επιβεβαιώνονται οι ισχυρισμοί του.
- **Στην προσβαλλόμενη πράξη δεν γίνεται καμία αναφορά στο με αριθ. πρωτ.ΕΙ ΠΔ/19-12-2023 υπόμνημα παροχής εξηγήσεων ενώ θα έπρεπε να γίνεται επιπλέον μνεία στα πραγματικά στοιχεία στα οποία στηρίχτηκε, διαφορετικά η αιτιολογία είναι πλημμελής, ήτοι παράνομη και πρέπει να ακυρωθεί ως ανατιπολόγητη.**

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21§4 του ν. 4172/2013:

«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 29§4 του ν. 4172/2013:

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

Επειδή σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 39 του ΚΦΔ, προβλέπεται 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 εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1175/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. αναφέρονται τα ακόλουθα:

«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. [...]

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».

Επειδή, στο με αριθ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται ότι:

«Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 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.

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.

7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.).

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει

ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.».

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων:

«Α. Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 § 1 του ν. 4174/2013, ... οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, ... Β. ... το βάρος 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.».

Με βάση την ως άνω Απόφαση του ΣτΕ 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 μπορεί ευχερώς και υποχρεούται να υποδείξει στη φορολογική αρχή την πηγή προέλευσης αυτών, τούτο δε, δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης. Επομένως, ναι μεν επιτρέπεται η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης υπέρ της φορολογικής διοίκησης, όχι όμως χωρίς όρια, δεδομένου ότι ως ασφαλιστική δικλείδα πρέπει να ζητούνται από το φορολογούμενο να αιτιολογήσει τα μεγάλα ποσά, τα οποία σε κάθε περίπτωση κρίνονται από τον έλεγχο μετά τη μελέτη του φακέλου της υπόθεσης.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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, εν προκειμένω, συνεπεία του με αριθ. πρωτ./2017 εγγράφου, εκδόθηκε η με αριθ./21-02-2023 εντολή ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, του Προϊστάμενου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής. Σύμφωνα με το ως άνω έγγραφο, ο προσφεύγων απέστειλε μέσω την 01-02-2017 και την 07-02-2017 είκοσι δύο (22) επιταγές, συνολικού ποσού 126.898,24 € προς τον, με ΑΦΜ

Επειδή, εν συνεχεία ο έλεγχος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής απέστειλε το με αριθ. πρωτ.ΕΜΠ/04-08-2023 έγγραφο προς τα, προκειμένου να σταλούν τα αντίγραφα αιτήσεων έκδοσης ταχυδρομικών επιταγών εσωτερικού με εντολέα τον προσφεύγοντα και παραλήπτη τον καθώς και τα σχετικά αποδεικτικά παραλαβής των ποσών των επιταγών με σχετική ημερομηνία παραλαβής και στοιχεία παραλήπτη.

Επειδή, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ως άνω καθώς και ότι το εν λόγο ποσό δεν δικαιολογείται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντα καταλόγισε το υπό κρίση ποσό ύψους 126.898,24 € ως εισόδημα αγνώστου πηγής βάσει του άρθ. 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013.

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος εσφαλμένα καταλόγισε τα εν λόγο ποσό ως εισόδημα αγνώστου πηγής καθώς ο ίδιος έχει

πέσει θύμα πλαστογραφίας και δεν είχε γνώση σχετικά με τις εν λόγω συναλλαγές. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει την έκθεση γραφολογικής γνωμοδότησης της Δικαστικής Γραφολόγου και Πραγματογνώμονα, Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι στην προσβαλλόμενη πράξη δεν γίνεται καμία αναφορά στο με αριθ. πρωτ. ΕΙ 2923 ΠΔ/19-12-2023 υπόμνημα παροχής εξηγήσεων που υπέβαλε, ενώ θα έπρεπε να γίνεται επιπλέον μνεία στα πραγματικά στοιχεία στα οποία στηρίχτηκε ο έλεγχος και ως εκ τούτου η αιτιολογία είναι πλημμελής, ήτοι παράνομη και πρέπει να ακυρωθεί ως ανατιολόγητη.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 144 «Δημόσια και ιδιωτικά» του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (ΠΔ 331/1985): «1. Έγγραφα που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τους νόμιμους τύπους από το αρμόδιο καθ' ύλην και κατά τόπο δημόσιο όργανο (δημόσια έγγραφα) αποτελούν πλήρη απόδειξη για όλα όσα βεβαιώνεται σ' αυτά ότι έγιναν από εκείνον που τα συνέταξε ή ενώπιόν του, ως προς τα οποία μόνο για πλαστότητα μπορούν να προσβληθούν.»

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 171 παρ. 1 & 4 του ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όλα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν' ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.. ...4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 178 «Λόγοι αναθεώρησης» του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (ΠΔ 331/1985):

«Η αναθεώρηση επιτρέπεται μόνο αν: α) η προσβαλλόμενη απόφαση στηρίζεται σε ψευδή κατάθεση μάρτυρα, σε ψευδή έκθεση ή κατάθεσηπραγματογνώμονα ή σε πλαστά ή νοθευμένα έγγραφα αν τα περιστατικά αυτά προκύπτουν από αμετάβλητη απόφαση ποινικού δικαστηρίου, β) μετά την έκδοση της απόφασης, ο διάδικος που ζητά την αναθεώρηση βρήκε ή περιήλθαν στην κατοχή του κρίσιμα έγγραφα που υπήρχαν πριν από τη δίκη, δεν γνώριζε όμως ότι υπάρχουν, γ) η απόφαση που προσβάλλεται στηρίζεται σε απόφαση πολιτικού, ποινικού ή διοικητικού δικαστηρίου, η οποία έχει ανατραπεί αμετακλήτως μετά την τελευταία συζήτηση.»

Επειδή οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα, σχετικά με την γνησιότητα της υπογραφής του δεν υπάγονται στην αρμοδιότητα της Υπηρεσίας μας, αλλά ελέγχονται από τις καθ' ύλην αρμόδιες Υπηρεσίες και δικαστήρια.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του το υπόμνημά του και ως εκ τούτου η οικεία έκθεση ελέγχου πάσχει αιτιολόγησης. Ωστόσο, ο εν λόγω ισχυρισμός είναι αβάσιμος καθώς στην σελ. 19 της έκθεσης ελέγχου αναφέρεται ότι τα συμπεράσματα του ελέγχου δεν διαφοροποιούνται σε σχέση με το σημείωμα διαπιστώσεων διότι δεν προσκομίστηκαν συνοδευτικά έγγραφα που να τεκμηριώνουν τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα.

Επειδή, ούτε με την υπό κρίση προσφυγή δεν προσκομίζεται κάποιο νεότερο στοιχείο το οποίο να διαφοροποιεί τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή πέραν του ισχυρισμού περί πλαστογραφίας κανέναν άλλον λόγο ουσίας δεν προβάλλεται για τις διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με την προσβαλλόμενη πράξη και την έκθεση ελέγχου.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 25-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊστάμενου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ως κάτωθι:

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

Υπ' αριθ. /22-12-2023 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος/ Πράξη επιβολής προστίμου- Φορολογικό έτος 2017:**

Διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου	43.839,06 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του ΚΦΔ	21.919,53 €
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	10.797,75 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	76.556,34 €

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 ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.