



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08-05-2024

Αριθμός απόφασης:1198

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail:ded.thess@aaade.gr

Url:www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) 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)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ.Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

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

4.Την από 08-01-2024 και με αριθμό πρωτ. **ενδικοφανή προσφυγή** της, με **ΑΦΜ:**..... κατοίκου, επί της οδού, κατά της υπ'αριθμ. /12-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08-01-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ.12-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό κύριου φόρου ύψους 3.667,23€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν.4987/2022 ύψους 1.833,62€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 579,65€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 6.080,50€.

Κατ' εκτίμηση του περιεχομένου της ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτει ότι προσβάλλεται η ανωτέρω πράξη, ενώ στο σώμα της προσφυγής αναγράφεται ότι στρέφεται κατά της εντολής ελέγχου.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί του πορίσματος της από 12-12-2023 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν.4172/2013 της ΔΟΥ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αριθμ./23-03-2023 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ειδικότερα, στο πλαίσιο διενέργειας ελέγχου σύμφωνα με την Α. 1293/2019 «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 01.01.2014 και μετά», πραγματοποιήθηκε για τα ελεγχόμενα έτη 2017 και 2018, επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών, στους οποίους είναι δικαιούχος και συνδικαιούχος η προσφεύγουσα, βάσει των απαντήσεων του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» και επιδόθηκε στην προσφεύγουσα το με αρ. πρ./24-04-2023 αίτημα παροχής στοιχείων, προκειμένου να θέσει αποδεικτικά στοιχεία για την πηγή και αιτία προέλευσης χρηματικών πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς. Η προσφεύγουσα προσκόμισε μέρος των ζητηθέντων υποβάλλοντας τα με αρ. πρ./10-07-2023 και/15-09-2023 απαντητικά υπομνήματα. Ύστερα από επεξεργασία των προσκομισθέντων και των ισχυρισμών της προσφεύγουσας, ο έλεγχος έκρινε ότι δεν αποδείχθηκε η αιτία προέλευσης πιστώσεων συνολικής αξίας 69.048,49€ το φορολογικό έτος 2017 και 23.725,86€ το φορολογικό έτος 2018, ώστε αυτές συνιστούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21 παρ.4 και 29 παρ.4 του Ν. 4172/2013. Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος επέδωσε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμ./04-10-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2017 και 2018, προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις της εντός είκοσι ημερών από την επίδοση. Η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθμ./09-11-2023 υπόμνημα με τις απόψεις της, οι οποίες έγιναν εν μέρει δεκτές από τον έλεγχο ως προς την αιτιολόγηση μέρους των πιστώσεων, ώστε για το υπό κρίση έτος 2018 η προσαύξηση περιουσίας ανήλθε στο ύψος των 11.112,86€. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τα δικαιολογητικά που κατέθεσε για τις πιστώσεις με α/α 58, 59, 61, 101 και 106.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν.4987/2022: «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.....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 τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Ν.4987/2022 προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013: «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, στην παράγραφο 4 του άρθρου 29 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι : «Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).»

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

Επειδή, περαιτέρω, με την ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/05-11-2015 δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β' Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ

άλλων, αναφέρονται τα εξής: «Απαντώντας σε προφορικά και γραπτά ερωτήματα περί της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

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.

[...]

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, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «**2. Γενικά**, επισημαίνεται ότι **πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα** της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, **εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία**, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.»

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] 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, 2442/2013, 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. Πράγματι, 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. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει 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 [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ...]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.».

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 65 του Ν.4987/2022 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, εν προκειμένω, οι πιστώσεις για τις οποίες αιτείται η προσφεύγουσα να ληφθούν υπόψη τα δικαιολογητικά που προσκομίζει, τα οποία είχε θέσει στη διάθεση του ελέγχου και με το με αρ. πρ./09-11-2023 υπόμνημα επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, αλλά δεν έγιναν δεκτά ως προς την αιτιολόγηση των πιστώσεων, αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα :

Α/Α πίνακα	Τράπεζα	Αρ. Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό πίστωσης (ευρώ)	ΠΛΗΘΟΣ ΣΥΝΔΙΚΑ ΙΟΥΧΩΝ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΟΥ ΑΦΟΡΑ ΤΗΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑ
58	ALPHA BANK		23-05-2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	600,00	4	150,00€
59	ALPHA BANK		18-06-2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.935,00	4	483,75€
61	ALPHA BANK		19-07-2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.410,00	4	352,50€
101	EUROBANK		05-01-2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	10.000,00	4	2.500,00€
106	EUROBANK		07-05-2018	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	9.800,00	4	2.450,00€

Επειδή, ως προς τις τρεις πρώτες πιστώσεις του πίνακα (α/α 58, 59 και 61), η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο τα από 23-05-2018, 18-06-2018 και 19-07-2018 αποδεικτικά κατάθεσης μετρητών της τράπεζας Alpha Bank με αριθμούς παραστατικού, και, όπου εμφανίζεται ως καταθέτης ο, κύριος δικαιούχος του λογαριασμού, όπου λαμβάνουν χώρα οι πιστώσεις.

Επειδή, ως προς τις πιστώσεις με α/α 101 και 106, η προσφεύγουσα προσκομίζει παραστατικά της τράπεζας Eurobank, όπου εμφανίζονται οι, ΑΦΜ και, ΑΦΜ, ως εντολείς μεταφοράς ποσών 10.000,00€ και 9.800,00€ αντίστοιχα, από τον λογαριασμό, του οποίου είναι συνδικαιούχοι, στον λογαριασμό, του οποίου, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, είναι συνδικαιούχοι με την προσφεύγουσα και με τον, ΑΦΜ Επιπλέον, στον πρώτο λογαριασμό κύριος δικαιούχος είναι ο (αδερφός της προσφεύγουσας) και στον δεύτερο λογαριασμό κύρια δικαιούχος είναι η (μητέρα της προσφεύγουσας).

Επειδή, με τις Αποφάσεις του Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ 1033/2013 και ΠΟΛ 1228/2014, στις περιπτώσεις ελέγχου εμβασμάτων και τραπεζικών πιστώσεων γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων των υπό διερεύνηση τραπεζικών λογαριασμών. 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 ελεγχόμενου 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. διατ. άρθ. 28 και 64 Ν.4987/2022).

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 δικαιούχους (ποσό δια αριθμό συνδικαιούχων).»*

Επειδή, ως προς τις υπό κρίση πιστώσεις με α/α 58,59 και 61, από το σώμα των αποδεικτικών κατάθεσης προκύπτει ότι πρόκειται για καταθέσεις μετρητών, καθώς αναγράφεται το πλήθος και η αξία των χαρτονομισμάτων που κατατίθενται, ενώ εσφαλμένα η προσφεύγουσα επικαλείται ότι πρόκειται για καταθέσεις επιταγών. Καταθέτης είναι ο, κύριος δικαιούχος του λογαριασμού όπου κατατίθενται τα ανωτέρω ποσά και πατέρας της προσφεύγουσας. Συνεπώς, κατ'αρχήν, τα εν λόγω ποσά, που δεν είναι μεγάλου ύψους, εμφανίζεται να αφορούν τον καταθέτη, ενώ δεν προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου ότι κλήθηκε αυτός, έστω για παροχή πληροφοριών ως προς τις υπό κρίση πιστώσεις. Αντίθετα, η φορολογική αρχή προέβη σε ισομερή επιμερισμό μεταξύ των συνδικαιούχων, χωρίς να αιτιολογήσει το γεγονός ότι δεν καταλογίζονται τα ποσά στον εμφανιζόμενο ως πραγματικό δικαιούχο.

Επειδή, περαιτέρω, οι με α/α 101 και 106 πιστώσεις συνιστούν μεταφορές χρημάτων από τραπεζικό λογαριασμό, στον οποίο είναι δικαιούχοι οι συνδικαιούχοι του τραπεζικού λογαριασμού που πιστώνεται, και όχι μεταφορές από τραπεζικό λογαριασμό τρίτου προσώπου ή πρωτογενείς πιστώσεις που εμφανίζονται για πρώτη φορά στο τραπεζικό σύστημα, δυνάμενες να στοιχειοθετήσουν προσαύξηση περιουσίας. Επιπλέον, ως προς τις εν λόγω πιστώσεις, η φορολογική αρχή αναιτιολόγητα προέβη σε ισομερή επιμερισμό των ποσών μεταφοράς μεταξύ των συνδικαιούχων και καταλόγισε μέρος αυτών στην προσφεύγουσα, χωρίς να προκύπτει από

την οικεία έκθεση ελέγχου ότι συντρέχουν λόγοι και περιστάσεις που τα εν λόγω ποσά αφορούν την προσφεύγουσα και συναλλαγές αυτής, ενώ προέρχονται από τραπεζικό λογαριασμό των συνδικαιούχων και ενδεχομένως να μην αποτελούν προσαύξηση περιουσίας ούτε για τους εντολείς μεταφοράς.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, εσφαλμένα και ανατιολόγητα η φορολογική αρχή έκρινε ότι οι υπό κρίση πιστώσεις με α/α 58,59,61, 101 και 106 στον ανωτέρω πίνακα, συνολικής αξίας 5.936,25€, συνιστούν πιστώσεις άγνωστης αιτίας και προέλευσης και άρα προσαύξηση περιουσίας για την προσφεύγουσα, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21 παρ.4 και 29 παρ.4 του Ν.4172/2013. Αν συντρέχουν δε οι προϋποθέσεις των διατάξεων του άρθρου 34 του ν.2961/2001 (άτυπη δωρεά), αυτό αποτελεί αντικείμενο ιδιαίτερου ελέγχου, τον οποίο δύναται να διενεργήσει ο προϊστάμενος της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής, λαμβανομένων υπόψιν των διατάξεων περί παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, από την προσαύξηση περιουσίας συνολικής αξίας 11.112,86€ για το φορολογικό έτος 2018, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, πρέπει να αφαιρεθούν οι πιστώσεις συνολικής αξίας 5.936,25€, ώστε η προσαύξηση περιουσίας ανέρχεται στο ύψος των 11.112,86€-5.936,25€=5.176,61€.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **αποδοχή** της από 08-01-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ:..... και την **τροποποίηση** της υπ'αριθμ. /12-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018					
Η αριθμ. /12-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα υπόχρεου		0,04	0,04	0,04	0,00
Φορολογητέο εισόδημα συζύγου		20.487,57	31.600,43	25.664,18	5.176,61
φόρος	πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	4.770,63	8.437,86	6.478,91	1.708,28
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		277,37	277,37	277,37	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη		55,47	55,47	55,47	0,00

χαρτοσήμου				
Πρόστιμο άρθρ.58 Ν.4987/2022		1.833,62	854,14	854,14
Ειδ. Εισφ. Αλληλεγγύης	200,38	780,03	459,21	258,83
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	0,00
Σύνολο για καταβολή:	5.953,85	12.034,35	8.775,10	2.821,25

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 4987/2022.

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.