



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου Αθήνα

Ταχ. Κώδικας : 10440

Τηλέφωνο : 2131312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 12/09/2024

Αριθμός απόφασης: 2548

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12-04-2017 (ΦΕΚ 1440/27-04-2017) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Της Α.1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 6009/25-11-2022).

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 26/04/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου, ηλεκτρονικώς υποβληθείσα, ενδικοφανή προσφυγή της ατομικής επιχείρησης «.....» και με διακριτικό τίτλο «.....», που εδρεύει στο, επί της οδού, με ΑΦΜ: κατά της υπ' αριθ./27-03-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία από 27/03/2024 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 26/04/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου, ηλεκτρονικώς υποβληθείσας, ενδικοφανούς προσφυγής της ατομικής επιχείρησης «.....», 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' αριθ./27-03-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ποσού 4.657,98€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 2.328,99€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 724,58€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 7.711,55€.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, εδράζεται επί της από 27/03/2024 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ./31-05-2023, εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας «.....», με ΑΦΜ:, με κύρια δραστηριότητα «.....», έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικών ετών 2017 και 2018.

Με την έναρξη του ελέγχου κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα, η προαναφερθείσα εντολή και ταυτόχρονα γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων του Ν.4512/2018.

Στη συνέχεια, στάλθηκε από τον έλεγχο το με αριθ. πρωτ./12-09-2023 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., προκειμένου, η προσφεύγουσα, να προσκομίσει τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) των φορολογικών ετών 2017 και 2018, καθώς και δικαιολογητικά των εγγραφών, για τη διενέργεια των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα του ελέγχου και προσκόμισε τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία.

Στις 07/02/2024 αναρτήθηκε εκ νέου η με αρ. πρωτ./07-02-2024 γνωστοποίηση με συνημμένη τη υπ' αριθ./01-02-2024 εντολή ελέγχου λόγω αλλαγής του ελεγκτή της υπόθεσης.

Επιπλέον, ο έλεγχος, στο πλαίσιο διερεύνησης των τραπεζικών καταθέσεων και συναλλαγών της προσφεύγουσας, προέβη σε επεξεργασία του συνόλου των διαθεσίμων τραπεζικών κινήσεων προκειμένου να προσδιορισθεί η φορολογητέα ύλη, ενώ ζητήθηκε από την προσφεύγουσα να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η πηγή ή η αιτία προέλευσης συγκεκριμένων πιστώσεων στους τραπεζικούς της λογαριασμούς, για τα κρινόμενα έτη. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα του ελέγχου αιτιολογώντας μερικώς τις υπό έλεγχο τραπεζικές καταθέσεις και δίχως να προσκομίσει συγκεκριμένα δικαιολογητικά και αποδεικτικά στοιχεία.

Κατόπιν διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων, σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου της με αριθ. Α.1293 (ΦΕΚ Β' 3085)/31-07-2019 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., ο έλεγχος διαπίστωσε τα εξής:

- 1) προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή προέλευσης,
- 2) προσαύξηση εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα και
- 3) μη εκπιπόμενες δαπάνες (δαπάνες ψυχαγωγίας – προσωπικές δαπάνες – λοιπές), που αναλυτικά συμπεριλήφθηκαν στο υπ' αριθμ. /29-02-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς Ακρόαση του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με συνημμένες τις αντίστοιχες προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος, φορολογικών ετών 2017 και 2018.

Επί του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να καταλήξει στις κάτωθι οριστικές διαπιστώσεις, όσον αφορά το φορολογικό έτος 2018, όπως αυτές αναφέρονται αναλυτικά στην από 27-03-2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ:

Φορολογικό έτος 2018

- I. Μη ορθή μεταφορά εσόδων μεταξύ των λογιστικών βιβλίων και της δήλωσης για το φορολογικό έτος 2018 συνολικού ποσού 264,52€ ως κάτωθι:

ΕΤΟΣ	2018
ΕΣΟΔΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	35.759,22€
ΕΣΟΔΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	35.494,70€
ΔΙΑΦΟΡΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΜΕ ΤΗΝ ΔΗΛΩΣΗ	264,52€

- II. Πρωτογενείς καταθέσεις που χαρακτηρίζονται ως προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21§4 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ως εξής:

Πρωτογενείς καταθέσεις	2018
1) Καταθέσεις που αφορούν στην επιχειρηματική δραστηριότητα	4.290,00€
2) Καταθέσεις από	500,00€
3) Καταθέσεις από	300,00€
4) Λοιπές καταθέσεις (λογαριασμοί χωρίς συνδικαιούχους)	2.950,00€
5) Λοιπές καταθέσεις (λογαριασμοί με έναν συνδικαιούχο)	4.354,06€
6) Λοιπές καταθέσεις (για λογαριασμό της ελεγχομένης)	3.398,79€
7) Λοιπές καταθέσεις (λογαριασμοί με δύο συνδικαιούχους)	2.612,23€
ΣΥΝΟΛΟ	18.405,08€

III. Μη εκπιπόμενες δαπάνες ύψους 14.570,03€, ως κάτωθι:

	2018
ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΠΟΣΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ
Δαπάνες ψυχαγωγίας και προσωπικές δαπάνες (περ. ια & ιβ άρθρου 23 ΚΦΔ)	2.655,48€
Λοιπές μη εκπιπόμενες δαπάνες (άρθρο 22 ΚΦΕ)	4.720,41€
Διαφορές βιβλίων – δήλωσης	7.194,74€
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	14.570,63€

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, συντάχθηκε η από 27/03/2024 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και εκδόθηκε η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης Πράξης, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Σχετικά με τη διαπίστωση του ελέγχου για την προσαύξηση περιουσίας αγνώστου πηγής προέλευσης και από επιχειρηματική δραστηριότητα, η φορολογική αρχή φέρει κατά νόμο το βάρος αποδείξεως των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη στον φορολογούμενο παράβαση με τρόπο σαφή, ειδικό και επαρκή. Παρ' όλα αυτά, η κρίση του ελέγχου είναι αόριστη και αντιφατική, λόγω έλλειψης αιτιολογίας και κακής εκτίμησης των προσκομισθέντων αποδεικτικών στοιχείων.

Ειδικότερα:

- 1) σχετικά με τις πρωτογενείς πιστώσεις της περίπτωσης II.1 «Καταθέσεις που αφορούν στην επιχειρηματική δραστηριότητα», η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή πρέπει να διαπιστώσει, κατά τρόπο τεκμηριωμένο (ακόμα και με έμμεσες αποδείξεις: πρβλ. ΣτΕ 2136/2012), ότι η φορολογούμενη εισέπραξε το επίμαχο ποσό ως από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας του συζύγου.
- 2) σχετικά με τις πρωτογενείς πιστώσεις του ανωτέρω πίνακα υπ' αριθμό II.2 που αφορούν τον, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ήταν ο σύντροφός της και εξ' αιτίας της συγκατοίκησής τους, αυτός της κατέθετε διάφορα ποσά στην τράπεζα για τα έξοδά τους αφού και εκείνη του εξοφλούσε διάφορες δαπάνες, και
- 3) σχετικά με τις πρωτογενείς πιστώσεις του ανωτέρω πίνακα υπ' αριθμό II.5 και II.7 που αφορούν «Λοιπές καταθέσεις (λογαριασμοί με έναν συνδικαιούχο)» και «Λοιπές καταθέσεις (λογαριασμοί με δύο συνδικαιούχους)», αντίστοιχα, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι παρ' όλο που ο έλεγχος επιμέρισε το σύνολο των πρωτογενών πιστώσεων στο συνολικό αριθμό των δικαιούχων των τραπεζικών λογαριασμών, εν τούτοις οι συγκεκριμένες πιστώσεις αφορούσαν μόνο τους ετέρους συνδικαιούχους και όχι την προσφεύγουσα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), 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 στο 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.».

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζουν ότι:

« Άρθρο 21 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. [...].

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.[...]

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.».

Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.

Άρθρο 23 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια μικροχρηματοδοτήσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι της παρ. 1 του άρθρου 15 για τη χορήγηση μικροχρηματοδοτήσεων, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,

- δ) προβλέψεις εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26,
- ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,
- στ) Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,
- ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών,
- η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,
- θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,
- ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,
- ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής.
- ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και
- ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε. , εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους.
- ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 , εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.
- ιε) Οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.
- ιστ) Χρηματικά ποσά ή άλλα ανταλλάγματα που τυχόν καταβλήθηκαν άμεσα ή έμμεσα για μη εξουσιοδοτημένη πώληση διαφημιστικού τηλεοπτικού χρόνου.
- Άρθρο 29 Φορολογικός συντελεστής
4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).».

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζουν ότι:

Άρθρο 3 Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπρώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. [...]

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων [...]. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.[...]. 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

Άρθρο 8 Τιμολόγιο πώλησης

1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.[...]

2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.

3. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο.

4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας.

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίζει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.

6. Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπρώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών.

7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.

8. Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή, ο εκδότης του τιμολογίου παρέχει όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες για την τεκμηρίωση και καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών από τον πωλητή, έγκαιρα για την εκπλήρωση υπό αυτού κάθε νόμιμης υποχρέωσης.».

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 13 - Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)

1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Άρθρο 28 - Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο 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.[...]

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στο φορολογούμενο.

Άρθρο 39 - Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας.

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 το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

Άρθρο 64 - Επαρκής αιτιολογία.

Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

Άρθρο 65 - Βάρος απόδειξης

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, στην ΠΟΛ. 1095/29.4.2011 με θέμα: «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010», αναφέρεται ότι :

«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 εισοδήματός 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.».

Επειδή, στο με αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται 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.

6. Για τη 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, στην ΠΟΛ 1175/16-11-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα : «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας», μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι :

« 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.

.....

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας

.....

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. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τη δημοσιευθείσα στις 07-04-2016 απόφαση του ΣτΕ 884/2016 Β' Τμήμα επταμ.: «(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 άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, 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 (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – 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 δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος ..

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 ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων.

Γ. Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου, ...».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 18 της ΠΟΛ. 1033/2013 αναφέρεται ότι: « 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 παρ. 3 της ΠΟΛ. 1228/2014 αναφέρεται ότι: « 3.Κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους.

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.».

Επειδή, στο άρθρο 2.4 της ΠΟΛ. 1050/2014 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με θέμα « Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β , γ και ε της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν . 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού.» αναφέρεται ότι:

«2.4. Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται οι παρακάτω έννοιες:

• Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από προσωπικούς και επαγγελματικούς λογαριασμούς σε/από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.

Καταθέσεις σε/ Αναλήψεις από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό), του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών (λογαριασμοί προσωπικοί, οικογενειακοί και επαγγελματικοί). 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 τη ΣτΕ 1891/2018 κρίθηκε ότι: «...Β. Εάν δεν προκύπτει (αφενός, με βάση τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου και των λοιπών συνδικαιούχων του λογαριασμού, σε συνδυασμό με τα αποδεικτικά στοιχεία που αυτοί επικαλούνται, και αφετέρου, βάσει των μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης που λαμβάνει η φορολογική αρχή, προκειμένου να διαπιστώσει ποιος είναι ο αληθής δικαιούχος των επίμαχων ποσών, ενόψει και της πηγής ή αιτίας πίστωσής τους στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό) κάποια ιδιαίτερη εσωτερική σχέση μεταξύ των συνδικαιούχων η/και το μερίδιο που δικαιούται ο καθένας τους, βάσει της μεταξύ τους σχέσης, εφαρμόζεται το τεκμήριο που θέτει το άρθρο 493 του Αστικού Κώδικα, σύμφωνα με το οποίο οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού έχουν δικαίωμα σε ίσα μέρη στο ενεργητικό του. Σε αντιστοιχία προς τα παραπάνω η απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ 1050/17.2.2014 (Β' 474/25.2.2014) ορίζει, στο άρθρο 2.4 ότι «Περιπτώσεις κοινών (τραπεζικών) 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 δια αριθμό συνδικαιούχων).».

Ως προς τον 1ο προβαλλόμενο λόγο.

Επειδή, σύμφωνα με την από 27-03-2024 οικεία έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ο έλεγχος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, για το φορολογικό έτος 2018, κατέληξε στις εξής διαπιστώσεις:
«Β) Καταθέσεις που δεν δικαιολογούνται

1) Καταθέσεις που αφορούν στην επιχειρηματική δραστηριότητα.

Σύμφωνα με την αιτιολογία της ελεγχόμενης αλλά και την αιτιολογία που αναγράφεται από τα στοιχεία που χορήγησαν τα πιστωτικά ιδρύματα, οι παρακάτω καταθέσεις αφορούν στην επιχειρηματική δραστηριότητα της ελεγχόμενης. Οι καταθέσεις αυτές δεν αντιστοιχούν σε εκδοθέντα τιμολόγια από την ελεγχόμενη καθώς όπως αναλύθηκε όλες οι σχετικές καταθέσεις έχουν αντιστοιχηθεί. Επομένως, τα παρακάτω ποσά καταθέσεων θεωρούνται αποκρυσθέντα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα:

A/A	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης	Αιτιολογία Ελεγχόμενης	Παρατηρήσεις
.....		14/5/2018	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	930,00	ΠΕΛΑΤΗΣ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ ΤΠΥ
.....		23/5/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΠΛΗΡΩΜΗ ΕΚΠΟΜΠΗΣ	1.360,00	ΠΕΛΑΤΗΣ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ ΤΟΥ – ΑΠΕΝΑΝΤΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ – ΑΝΗΚΕΙ ΣΕ ΙΔΙΩΤΙΚΟ ΙΑΤΡΕΙΟ Ο.Ε. = ΑΦΜ:
.....		5/12/2018	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	2.000,00	ΠΕΛΑΤΗΣ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ ΤΠΥ
ΣΥΝΟΛΟ 2018					4.290,00		

Επειδή, σύμφωνα με την από 27-03-2024 οικεία έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος προκύπτει ότι αφενός μεν η απάντηση της ελεγχόμενης στο σχετικό αίτημα για την αιτιολόγηση των ως άνω πρωτογενών πιστώσεων ήταν ότι αφορούν καταθέσεις πελατών, και αφετέρου δε η αιτιολογία που αναγράφεται στις ως άνω καταθέσεις βάσει των στοιχείων που χορήγησαν τα πιστωτικά ιδρύματα αφορούν στην επιχειρηματική δραστηριότητα της ελεγχόμενης.

Επειδή, η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, για τα ως άνω ποσά ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή πρέπει να διαπιστώσει, κατά τρόπο τεκμηριωμένο (ακόμα και με έμμεσες αποδείξεις: πρβλ. ΣτΕ 2136/2012), ότι η φορολογούμενη εισέπραξε το επίμαχο ποσό ως από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας του συζύγου.

Επειδή, από την προσφεύγουσα δεν προσκομίσθηκε κανένα πρόσφορο στοιχείο που να αιτιολογεί και να αποδεικνύει τον ως άνω ισχυρισμό της, επομένως ορθώς ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτά τα ανωτέρω ποσά και θεώρησε ότι αποτελούν πρωτογενείς καταθέσεις που χαρακτηρίζονται ως επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) (προσαύξηση περιουσίας). Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο και 3^ο προβαλλόμενο λόγο.

Επειδή, σύμφωνα με την από 27-03-2024 οικεία έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ο έλεγχος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, κατέληξε ότι τα κάτωθι ποσά πιστώσεων, φορολογικού έτους 2018, αφορούν πρωτογενείς καταθέσεις που χαρακτηρίζονται ως προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή του άρθρου 21§4 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.):

Πρωτογενείς καταθέσεις	2018
2) Καταθέσεις από	500,00€
3) Καταθέσεις από	300,00€
4) Λοιπές καταθέσεις (λογαριασμοί χωρίς συνδικαιούχους)	2.950,00€
5) Λοιπές καταθέσεις (λογαριασμοί με έναν συνδικαιούχο)	4.354,06€
6) Λοιπές καταθέσεις (για λογαριασμό της ελεγχόμενης)	3.398,79€
7) Λοιπές καταθέσεις (λογαριασμοί με δύο συνδικαιούχους)	2.612,23€
ΣΥΝΟΛΟ	14.115,08€

Επειδή, η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, για το ως άνω ποσό στο υπ' αριθμόν (2) ισχυρίζεται ότι αφορούν τον, ο οποίος ήταν ο σύντροφός της και εξ' αιτίας της συγκατοίκησής τους, αυτός της κατέθετε διάφορα ποσά στην τράπεζα για τα έξοδά τους αφού και εκείνη του εξοφλούσε διάφορες δαπάνες.

Επειδή, σύμφωνα με την από 27-03-2024 οικεία έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ο έλεγχος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, για το φορολογικό έτος 2018 και για το ως άνω ποσό, κατέληξε στις εξής διαπιστώσεις:

« 2) Καταθέσεις από

Σύμφωνα με την αιτιολογία της ελεγχόμενης αλλά και την αιτιολογία που αναγράφεται από τα στοιχεία που χορήγησαν τα πιστωτικά ιδρύματα (απέναντι λογαριασμός), οι παρακάτω καταθέσεις πραγματοποιήθηκαν από τραπεζικό λογαριασμό του με ΑΦΜ: προς την ελεγχόμενη. Η ελεγχόμενη ισχυρίζεται ότι πρόκειται για τον σύντρόφό της και τα ποσά αυτά αφορούσαν έξοδα συγκατοίκησης – πληρωμές λογαριασμών του συντρόφου, τις οποίες πραγματοποιούσε η ίδια και στη συνέχεια κατέθετε τα ποσά αυτά ο στον λογαριασμό της. Η ελεγχόμενη προσκόμισε τραπεζικά αποδεικτικά καταθέσεων προκειμένου να αποδείξει ότι καταθέτει η ίδια χρήματα για την πληρωμή κυρίως βεβαιωμένων οφειλών (Δ.Ο.Υ., Ε.Φ.Κ.Α.) του συντρόφου της με συνέπεια να της καταθέτει στην συνέχεια αυτός τα ποσά αυτά στον λογαριασμό της. Από την εξέταση των αποδεικτικών αυτών δεν προκύπτει σε όλες τις περιπτώσεις ο ως άνω ισχυρισμός. Επιπλέον, τα ποσά που καταθέτει ο στην ελεγχόμενη δεν αποτελούν βέβαιες αντιστοιχίσεις των ποσών που φέρεται να πλήρωσε η ελεγχόμενη ούτε προς την αξία αλλά ούτε ως προς την ημερομηνία. Επισημαίνεται ότι, από τις δηλωθείσες στην υπηρεσία μας, διευθύνσεις κατοικίας και των δύο, δεν προκύπτει ότι διέμεναν στο ίδιο διαμέρισμα, ενώ το είδος της επιχειρηματικής δραστηριότητας του είναι ομοειδές με της ελεγχόμενης (κύρια δραστηριότητα: Υπηρεσίες παραγωγής κινηματογραφικών ταινιών, βίντεο και τηλεοπτικού προγράμματος). Σύμφωνα με όλα τα παραπάνω, οι παρακάτω καταθέσεις αποτελούν πρωτογενείς καταθέσεις, οι οποίες δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα της ελεγχόμενης:

A/A	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης	Αιτιολογία Ελεγχόμενης	Παρατηρήσεις
255		13/9/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΜΤΦ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	500,00	.....	ΑΠΕΝΑΝΤΙ: ΑΦΜ:.....

....».

Επειδή, η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, για τα ως άνω ποσά σχετικά με τις πρωτογενείς πιστώσεις του προαναφερόμενου πίνακα στο υπ' αριθμόν (5) και (7) που αφορούν «Λοιπές καταθέσεις (λογαριασμοί με έναν συνδικαιούχο)» και «Λοιπές καταθέσεις (λογαριασμοί με δύο συνδικαιούχους)», αντίστοιχα, ισχυρίζεται ότι παρ' όλο που ο έλεγχος επιμέρισε το σύνολο των πρωτογενών πιστώσεων στο συνολικό αριθμό των δικαιούχων των τραπεζικών λογαριασμών, εν τούτοις οι συγκεκριμένες πιστώσεις αφορούσαν μόνο τους ετέρους συνδικαιούχους και όχι την προσφεύγουσα.

Επειδή, σύμφωνα με την από 27-03-2024 οικεία έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ο έλεγχος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, για το φορολογικό έτος 2018 και για τα ανωτέρω ποσά, κατέληξε στις εξής διαπιστώσεις:

«5) Λοιπές καταθέσεις (λογαριασμοί με έναν συνδικαιούχο)»

Για τις παρακάτω καταθέσεις δεν έχουν προσκομιστεί σχετικά δικαιολογητικά προς επίρρωση των ισχυρισμών της ελεγχόμενης και επομένως αυτοί δεν γίνονται αποδεκτοί, καθότι δεν επιβεβαιώνονται από τα λοιπά διαθέσιμα στοιχεία. Έτσι, οι παρακάτω καταθέσεις αποτελούν πρωτογενείς καταθέσεις από άγνωστη πηγή, οι οποίες δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα της ελεγχόμενης:

[.....]

A/A	Αριθμός Λογαριασμού	Νόμισμα	Αρ. δικαιούχων	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης	Αιτιολογία Ελεγχόμενης	Ποσό σε €
277		USD	2	14/11/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ Ξ/Τ (ΙΔΙΟ ΝΟΜΙΣΜΑ)	3.000,00	.....	2.639,22
281		USD	2	21/11/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ Ξ/Τ (ΙΔΙΟ ΝΟΜΙΣΜΑ)	5.900,00	.....	5.190,46
287		USD	2	21/12/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ Ξ/Τ (ΙΔΙΟ ΝΟΜΙΣΜΑ)	1.000,00	.....	878,43
ΣΥΝΟΛΟ 2018							9.900,00		8.708,11

Στον ως άνω λογαριασμό η ελεγχόμενη είναι συνδικαιούχους με την θεία της – ΑΦΜ: Επισημαίνεται ότι, επειδή οι καταθέσεις πραγματοποιήθηκαν σε δολάρια ΗΠΑ, για την μετατροπή σε ευρώ χρησιμοποιήθηκαν οι ισχύουσες ισοτιμίες Νοεμβρίου 2018 (1,1367\$/€) και Δεκεμβρίου 2018 (1,1384\$/€). Δεδομένου πως δεν προκύπτει ποιος είναι ο πραγματικός δικαιούχος των παραπάνω ποσών και σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1050/2014 «Περιπτώσεις κοινών (τραπεζικών) 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 δια αριθμό

συνδικαιούχων)», το ποσό που θεωρείται πρωτογενής κατάθεση για την ελεγχόμενη κατανέμεται ως εξής : $8.708,11 / 2 = 4.354,06\text{€}$. [.....]

7) Λοιπές καταθέσεις (λογαριασμοί με δύο συνδικαιούχους)

Για τις παραπάνω καταθέσεις δεν έχουν προσκομιστεί σχετικά δικαιολογητικά προς επίρρωση των ισχυρισμών της ελεγχόμενης και επομένως αυτοί δεν γίνονται αποδεκτοί, καθώς δεν επιβεβαιώνονται από τα λοιπά διαθέσιμα στοιχεία. Για τις καταθέσεις αυτές, σύμφωνα με την αιτιολογία της ελεγχόμενης ή την αιτιολογία της συναλλαγής που απέστειλε το πιστωτικό ίδρυμα, δεν προκύπτει σαφώς ότι πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό της ελεγχόμενης ή των δύο συνδικαιούχων, – ΑΦΜ: (μητέρα) και ΑΦΜ:(υιός). Έτσι, οι παρακάτω καταθέσεις αποτελούν πρωτογενείς καταθέσεις από άγνωστη πηγή, οι οποίες δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα της ελεγχόμενης:

[.....]

A/A	Αριθμός Λογαριασμού	Αρ. δικαιούχων	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης	Αιτιολογία Ελεγχόμενης	Παρατηρήσεις
168		3	23/03/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	180,00	.....	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ
169		3	3/4/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	.....	120,00	.....	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ
177		3	8/5/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	2.000,00	.....	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ
180		3	15/5/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	120,00	.....	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ
199		3	4/7/2018	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	577,68	ΑΦΟΡΑ ΣΥΝΔΙΚΑΙΟΥΧΟ	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ
218		3	6/8/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	.....	700,00	ΜΗΤΕΡΑ	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ
232		3	21/08/2018	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	962,80	ΑΦΟΡΑ ΣΥΝΔΙΚΑΙΟΥΧΟ	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ
248		3	6/9/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	960,00	.....	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ
250		3	6/9/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	.....	800,00	.....	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ
257		3	14/9/2018	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	81,20	ΑΦΟΡΑ ΣΥΝΔΙΚΑΙΟΥΧΟ	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ
268		3	9/10/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	835,00	ΜΗΤΕΡΑ	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ
288		3	28/12/2018	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	500,00	ΦΙΛΗ ΜΗΤΕΡΑΣ	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ
ΣΥΝΟΛΟ 2018						7.836,68		

Δεδομένου πως δεν προκύπτει ποιος είναι ο πραγματικός δικαιούχος των παραπάνω ποσών και σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1050/2014 «Περιπτώσεις κοινών (τραπεζικών) 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 δια αριθμό συνδικαιούχων)», το ποσό που θεωρείται πρωτογενής κατάθεση για την ελεγχόμενη κατανέμεται ως εξής :

Για το έτος 2018: $7.836,68 / 3 = 2.612,23\text{€}$.

Επειδή, από την προσφεύγουσα δεν προσκομίσθηκε κανένα πρόσφορο στοιχείο που να αιτιολογεί και να αποδεικνύει τους ως άνω ισχυρισμούς της, η οποία έχει το σχετικό βάρος της απόδειξης περί της πραγματικής πηγής ή αιτίας προέλευσης των υπό κρίση τραπεζικών πιστώσεων και αφού ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα στοιχεία που προέκυψαν από την επεξεργασία των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών που τηρούσε η προσφεύγουσα, ορθώς ο έλεγχος δεν αποδέχτηκε τους ισχυρισμούς της, τόσο ότι το ως άνω ποσό αφορά τον, ο οποίος ήταν ο σύντροφός της και εξ' αιτίας της συγκατοίκησής τους, αυτός της κατέθετε διάφορα ποσά στην τράπεζα για τα έξοδά τους, χωρίς να υπάρχουν αφενός μεν βέβαιες αντιστοιχίσεις των ποσών αυτών και αφετέρου δε επαρκή αποδεικτικά στοιχεία, όσο ότι οι συγκεκριμένες πιστώσεις αφορούσαν μόνο τους ετέρους συνδικαιούχους και όχι την προσφεύγουσα, χωρίς όμως να προσδιορίζεται ο πραγματικός δικαιούχος, με αποτέλεσμα ορθώς τα ποσά να κατανεμηθούν ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις.

Επομένως, όσον αφορά τις ως άνω πιστώσεις, ορθώς ο έλεγχος θεώρησε ότι αποτελούν πρωτογενείς καταθέσεις που χαρακτηρίζονται ως προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.). Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ. 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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων

δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα 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, στην προκειμένη περίπτωση, στην από 27-03-2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, φορολογικών ετών 2017 και 2018, του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, περιγράφονται με σαφήνεια και λεπτομέρεια οι διενεργηθείσες ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις, καθώς και οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης με την κρινόμενη προσφυγή πράξης και αναγράφονται όλα τα στοιχεία στα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, γεγονός που καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη επαρκώς αιτιολογημένη και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται αναλυτικά στην από 27-03-2024 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζεται η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 26/04/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου, ηλεκτρονικώς υποβληθείσας, ενδικοφανούς προσφυγής της ατομικής επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:, και την **επικύρωση** της υπ' αριθ./27-03-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/27-03-2024) φορολογικής περιόδου 01/01/18 – 31/12/18.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (Α)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (Β)	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ (Γ)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΕΔ (Γ) - (Α)
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	19.002,23	33.117,31	33.117,31	14.115,08
	της συζύγου	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο Φόρου	Πιστωτικό ποσό	0,00	0,00	0,00	0,00
	Χρεωστικό ποσό	4.250,02	8.908,00	8.908,00	4.657,98
Προκαταβολή φόρου		0,00	0,00	0,00	0,00
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		0,00	0,00	0,00	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		0,00	0,00	0,00	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			2.328,99	2.328,99	2.328,99
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			0,00	0,00	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου			0,00	0,00	0,00
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης		154,05	878,63	878,63	724,58
Τέλος Επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		0,00	0,00	0,00	0,00
.....		0,00	0,00	0,00	0,00
Διαφορά συμψηφισμού		0,00	0,00	0,00	0,00
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή		0,00	0,00	0,00	0,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	5.054,07	12.765,62	12.765,62	7.711,55
	για επιστροφή	0,00	0,00	0,00	0,00
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.