



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 10/12/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 3346

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 346
E-mail : ded.ath@aade.gr

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 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.

δ. Της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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

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

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ** προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 31.257,48€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, ποσού 15.628,74€ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 7.616,58€.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από το Τμήμα Ζ' της Δ/σης Ελέγχων της ΑΑΔΕ κοινοποιήθηκε, στις, στο 4^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ η από πορισματική αναφορά του ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ- ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ & ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ- ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΡΕΥΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ- ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Δ.Ε.Ο.Ε.- ΤΜΗΜΑ ΕΡΕΥΝΩΝ Β, βάσει της οποίας διενεργήθηκε έλεγχος αναφορικά με την εξακρίβωση τέλεσης του αδικήματος της φοροδιαφυγής (άρθρα 66 επ. του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ν.4174/2013), καθώς και της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες (άρθρο 39 ν.4557/2018), σε εκτέλεση της με ΑΒΜ: Παραγγελίας.

Συνεπεία της ανωτέρω πορισματικής αναφοράς εκδόθηκε η με αριθ. **εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ**, βάσει της οποίας διενεργήθηκε έλεγχος για το **φορολογικό έτος 2018**, προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή τήρηση των διατάξεων του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) καθώς και εάν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 21 § 4 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), κατόπιν επεξεργασίας του ηλεκτρονικού αρχείου των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας.

Κατόπιν διενέργειας των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων εκδόθηκε το με αριθ. **Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου (ΣΔΕ)**, στο οποίο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε υποβάλλοντας το με αριθ. πρωτ. **Υπόμνημα**.

Έπειτα, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προέβη στην έκδοση της με αριθ. **προσβαλλόμενης πράξης** καθώς και της με ημερομηνία θεώρησης οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη εφαρμογή και ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 21 § 4 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) καθότι αποδεικνύεται η πηγή και αιτία προέλευσης των επίμαχων πιστώσεων.
2. Σύμφωνα με την ΣΤΕ 7μελ. 884/2016 (πρβλ. 289/2023) Απόφαση, ποσά κάτω του ορίου των 1.000,00€ θα πρέπει να εξαιρεθούν του ελέγχου.
3. Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη ότι οι πιστώσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς, που τηρεί ο προσφεύγων από κοινού με τον πατέρα του,, στην τράπεζα, αφορούν

τον πατέρα του, ο οποίος έχει ήδη ελεγχθεί για το κρινόμενο φορολογικό έτος. Συνεπώς, δεν δύναται να θεωρείται η ίδια κίνηση λογαριασμού ως προσαύξηση περιουσίας δύο διαφορετικών ατόμων.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, ο προσφεύγων με το με αριθ. πρωτ. Συμπληρωματικό Υπόμνημά του υπέβαλε νέα στοιχεία, επικαλούμενος ότι ενισχύουν τον ισχυρισμό του περί ανάλωσης κεφαλαίου παρελθόντων ετών, ήτοι:

- το από 31/8/2018 τραπεζικό παραστατικό,
- ετήσιο πίνακα προσωπικού για το έτος 2018,
- Πρόγραμμα εργασίας για την περίοδο 25/8/2018 – 31/8/2018.

Εν συνεχεία, η Υπηρεσία μας απέστειλε στο 4^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ την με αριθ. Πράξη Αναπομπής, προκειμένου να διενεργηθεί από την ανωτέρω αρμόδια φορολογική αρχή συμπληρωματικός έλεγχος επί των νέων στοιχείων που προσκόμισε ο προσφεύγων.

Ο έλεγχος διαβίβασε στην Υπηρεσία μας το με ημερομηνία θεώρησηςέγγραφο Πρόσθετων Ελεγκτικών Επαληθεύσεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με το πόρισμα του οποίου ο έλεγχος ενέμεινε στις αρχικές του απόψεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. [...]

2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

3. [...].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του

φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

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, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι:

«[...]».

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, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1175/ 17-11-2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» 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, αναγκαιών, 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, σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/ 5-11-2015 «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται ότι:

«Α' Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15, 16, 17, 18 και 19 του ν. 2238/1994, καθώς και σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, προβλέπεται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό που προσδιορίζεται με τα ως άνω σχετικά άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό εισόδημά του. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ανωτέρω νόμου, η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων περιορίζεται ή καλύπτεται μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο.

2. Με την 1037965/356/0012/ΠΟΛ.1094/23.3.1989 διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών καθώς και με την παράγραφο 7 του άρθρου 3 του ν. 3842/2010 που τροποποίησε την παράγραφο 2, περίπτωση ζ', του άρθρου 19 του ν. 2238/1994, για τον υπολογισμό του κεφαλαίου που σχηματίζεται κάθε έτος, λαμβάνονται υπόψη εισοδήματα που είχαν φορολογηθεί ή είχαν νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, εισπράχθηκαν αποδεδειγμένα και τα οποία προκύπτουν από τον συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων του ίδιου έτους. Εάν σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο τούτο επηρεάζει αρνητικά τα θετικά στοιχεία των προηγούμενων ετών. Επίσης τα έτη αυτά θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φτάνουν μέχρι το προηγούμενο του έτους που επικαλείται ο φορολογούμενος (κρινόμενο έτος). Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων αυτών των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη.

3. Τα ως άνω αναφερόμενα στις παραγράφους 1 και 2 ίσχυαν για υποθέσεις και διαχειριστικές περιόδους μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2013. Από την 1 Ιανουαρίου 2014 και μετά, ισχύουν οι διατάξεις των άρθρων 30, 31, 32, 33 και 34 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α') όπως αυτές έχουν ερμηνευτεί με την ΠΟΛ.1076/26.3.2015. Συγκεκριμένα οι διατάξεις περί ανάλωσης κεφαλαίου αναφέρονται στην περίπτωση ζ', της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013, ερμηνεύθηκαν με την ΠΟΛ.1076/26.3.2015 και δεν έχουν διαφοροποιηθεί σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν με τον ν. 2238/1994.

...

Επίσης, αν σε κάποιο έτος έχει προκύψει αρνητικό υπόλοιπο και το εισόδημα έχει φορολογηθεί βάσει τεκμηρίων τότε αυτό το υπόλοιπο δεν θα συμψηφιστεί με τα θετικά υπόλοιπα των ετών που επικαλείται ο φορολογούμενος (θεωρείται μηδενικό). Διευκρινίζεται ότι τα έτη προς επίκληση πρέπει να είναι συνεχόμενα μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη (σχετ. η ΠΟΛ.1076/26.3.2015).

[...]

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 προσαύξησή της.

5. ...

6. ...

7. ...

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, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ 1897/2018: «6. Επειδή, τα αναφερόμενα στην προηγούμενη σκέψη, τα οποία κρίθηκαν με την απόφαση ΣτΕ 884/2016 του Δικαστηρίου, ισχύουν κατ' αναλογία και σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι δικαιούχος τραπεζικού λογαριασμού από κοινού με ένα ή περισσότερα άλλα πρόσωπα. Πράγματι, και σε τέτοια περίπτωση, το (σημαντικό) χρηματικό ποσό που εισέρχεται στον κοινό λογαριασμό και το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που έχουν δηλώσει στη φορολογική αρχή οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε επικαλείται ο ελεγχόμενος συνδικαιούχος του λογαριασμού είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και έρευνας (στα οποία περιλαμβάνεται και η κλήση των λοιπών συνδικαιούχων του λογαριασμού για παροχή πληροφοριών και, ενδεχομένως, συναφών αποδεικτικών στοιχείων, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικούς δεκτά στην προηγούμενη σκέψη), μπορεί να θεωρηθεί, κατ' εκτίμηση του συνόλου των στοιχείων και των συνθηκών της υπόθεσης (μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται η τυχόν μεταφορά του ποσού αυτού στον επίμαχο λογαριασμό από ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου συνδικαιούχου του ή η κατάθεσή του από αυτόν, καθώς και χρεώσεις του επίμαχου κοινού τραπεζικού λογαριασμού, όπως η μεταφορά χρηματικού ποσού από το λογαριασμό αυτό σε ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου συνδικαιούχου ή σε τραπεζικό λογαριασμό προσωπικής ή κεφαλαιουχικής εταιρείας στην οποία αυτός είναι εταίρος ή μέτοχος ή σε λογαριασμό τρίτου προσώπου με το οποίο αυτός έχει επαγγελματική/οικονομική συνεργασία ή οικονομική συναλλαγή, ή η αφαίρεση από τον κοινό λογαριασμό χρημάτων για την κάλυψη αγορών που έγιναν μέσω της χρεωστικής ή πιστωτικής κάρτας του συγκεκριμένου συνδικαιούχου ή άλλης δαπάνης για την κτήση εκ μέρους του εμπράγματων ή ενοχικών δικαιωμάτων) ότι συνιστά εισόδημα του συγκεκριμένου συνδικαιούχου του λογαριασμού.».

Επειδή, όπως έχει νομολογηθεί, οποιαδήποτε πίστωση σε λογαριασμό με περισσότερους συνδικαιούχους δεν συνεπάγεται άνευ ετέρου ότι αυτή αποτελεί εισόδημα όλων των συνδικαιούχων αλλά μπορεί να αποδειχθεί ότι αφορά μόνο έναν εξ αυτών ΣτΕ 175/2020.

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ 1893/2018: «4. ... Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του, αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης παράβασης φοροδιαφυγής, η τέλεση της οποίας μπορεί να προκύπτει όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις,

αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και 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. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. ...».

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

«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...».

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του **ΣτΕ 884/2016**: «9. Επειδή, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην προηγούμενη σκέψη, στο πρώτο σκέλος του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος προσήκει η ακόλουθη απάντηση: 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, στην προκειμένη περίπτωση, από το Τμήμα Ζ' της Δ/σης Ελέγχων της ΑΑΔΕ κοινοποιήθηκε, στις, στο 4ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ η απόπορισματική αναφορά του ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ- ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ & ΔΗΜΟΣΙΑΣ

ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ- ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΡΕΥΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ- ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Δ.Ε.Ο.Ε.- ΤΜΗΜΑ ΕΡΕΥΝΩΝ Β, βάσει της οποίας διενεργήθηκε έλεγχος αναφορικά με την εξακρίβωση τέλεσης του αδικήματος της φοροδιαφυγής (άρθρα 66 επ. του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ν.4174/2013), καθώς και της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες (άρθρο 39 ν.4557/2018), σε εκτέλεση της με ΑΒΜ:Παραγγελίας Ε.Ο.Ε.

Επειδή, συνεπεία της ανωτέρω πορισματικής αναφοράς εκδόθηκε η με αριθ.εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, βάσει της οποίας διενεργήθηκε έλεγχος για το φορολογικό έτος 2018, προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή τήρηση των διατάξεων του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) καθώς και εάν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 21 § 4 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), κατόπιν επεξεργασίας του ηλεκτρονικού αρχείου των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας.

Επειδή, κατόπιν διενέργειας των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων, ο έλεγχος έκρινε τις κάτωθι πιστώσεις ως άγνωστης πηγής και αιτίας προέλευσης, ήτοι:

Α/Α	Τράπεζα	Αριθ. Λογ/μού	Ημ/νία Συν/γής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό ευρώ πίστωση	ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ ΩΣ ΑΝΑΛΩΣΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ Ως ΜΤΦ ΑΠΟ	ΚΟΙΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΜΕ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΔΑΝΕΙΑΚΟ	ΑΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ
41							6.600,00		6.600,00		
43							5.116,00		5.116,00		
54							5.116,86		5.116,86		
92							523,97		523,97		
93							496,03		496,03		

94	.....	.....	.....	.....	.....	266,78		266,78			
98	.....	.....	.....	.....	.....	55.000,00	55.000,00				5
117	.....	.....	.....	.....	.....	20.000,00		20.000,00			2
120	.....	.....	.....	.....	.....	1.600,00	1.600,00				
ΣΥΝΟΛΟ ΑΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΩΝ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ											

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων εκδόθηκε το με αριθ. **Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου (ΣΔΕ)**, στο οποίο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε υποβάλλοντας το με αριθ. πρωτ. **Υπόμνημα**.

Επειδή, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προέβη στην έκδοση της με αριθ. **προσβαλλόμενης πράξης** καθώς και της με ημερομηνία θεώρησης

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, ο προσφεύγων με το με αριθ. πρωτ. **Συμπληρωματικό Υπόμνημά του** υπέβαλε νέα στοιχεία, επικαλούμενος ότι ενισχύουν τον ισχυρισμό του περί ανάλωσης κεφαλαίου παρελθόντων ετών, ήτοι:

- το από 31/8/2018 τραπεζικό παραστατικό,
- ετήσιο πίνακα προσωπικού για το έτος 2018,
- Πρόγραμμα εργασίας για την περίοδο 25/8/2018 – 31/8/2018.

Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων επικαλείται το από **ΔΕΛΤΙΟ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ** στον με αριθ. ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του, ποσού 55.000,00€ με επωνυμία καταθέτη, την κ., η οποία στον ετήσιο πίνακα προσωπικού για το κρινόμενο φορολογικό έτος εμφανίζεται ως απασχολούμενη μισθωτός με εργοδότη τον πατέρα του προσφεύγοντος, **Επιπλέον**, η καταθέτρια του ποσού των 55.000,00€ εμφανίζεται στο προσκομισθέν πρόγραμμα εργασίας, χρονικής περιόδου 25/08/2018 - 31/08/2018.

Επειδή, τα ανωτέρω στοιχεία δεν είχαν τεθεί πρωτίστως στην διάθεση του ελέγχου κρίθηκαν από την Υπηρεσία μας ως **νέα στοιχεία**.

Επειδή, εν συνεχεία, η Υπηρεσία μας απέστειλε στο 4^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ την με αριθ. **Πράξη Αναπομπής**, προκειμένου να διενεργηθεί από την ανωτέρω αρμόδια φορολογική αρχή συμπληρωματικός έλεγχος επί των νέων στοιχείων που προσκόμισε ο προσφεύγων.

Επειδή, ο έλεγχος διαβίβασε στην Υπηρεσία μας το με ημερομηνία θεώρησηςέγγραφο Πρόσθετων Ελεγκτικών Επαληθεύσεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με το πόρισμα του οποίου ο έλεγχος ενέμεινε στις αρχικές του απόψεις.

- ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του ενώπιον της Υπηρεσίας μας ισχυρίζεται ότι οι με α/α πιστώσεις, ποσού 55.000,00€, 20.000,00€ και 6.600,00€, αντίστοιχα, προέρχονται από ανάλωση κεφαλαίου και κατοχή μετρητών από νομίμως δηλωθέντα και φορολογηθέντα εισοδήματα προηγούμενων ετών. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκόμισε πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου.

- Ως προς την με α/α ... πίστωση, ποσού 55.000,00€

Επειδή, ο έλεγχος αναφορικά με την με α/α ... πίστωση, ποσού 55.000,00€ στον με αριθ. ατομικό δανειακό λογαριασμό που τηρεί ο προσφεύγων στην τράπεζα, έλαβε θέση με το με ημερομηνία θεώρησηςέγγραφο Πρόσθετων Ελεγκτικών Επαληθεύσεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με το πόρισμα του οποίου αναφέρεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«[...]

Ο [...] στο υπόμνημά του, ισχυρίζεται αβάσιμα, ότι προσκόμισε «Το από 31/08/2018 παραστατικό τραπεζικής κατάθεσης συνολικού ποσού 55.000,00 ευρώ από την κ. ενεργοποίησης για λογαριασμό του πράκτορα των πλοίων της Κοινοπραξίας για να δικαιολογήσει το ποσό αυτό στο οποίο κατά τη διάρκεια του ελέγχου, με το υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου υπόμνημά του στο υπ' αριθμόν νομίμως κοινοποιηθέν Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 33 του Ν. 5104/2024 είχε επικαλεστεί ως αιτιολογία, "ΑΝΑΛΩΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ".

Ο ισχυρισμός αυτός δε γίνεται δεκτός γιατί αφενός ο [...] δε διατηρεί ατομική επιχείρηση και δεν απασχολεί προσωπικό και αφετέρου ουσιαστικά το κατατεθέν ποσό των 55.000,00 ευρώ αφορά κατάθεση στον υπ' αριθμόν ατομικό λογαριασμό του [...] από εργαζόμενη σε εταιρεία ετέρου προσώπου, τουκαι συνεπώς δεν δικαιολογεί την πηγή και την αιτία προέλευσης του ανωτέρω ποσού.».

Επειδή, ο προσφεύγων με το συμπληρωματικό υπόμνημά του μεταβάλλει τον ισχυρισμό ότι το ποσό των 55.000,00€ προέρχεται από ανάλωση κεφαλαίου.

Επειδή, οι νεότεροι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος δεν δύνανται να γίνουν δεκτοί από την Υπηρεσία μας, ως αναλύθηκε ανωτέρω.

- Ως προς τις με α/απιστώσεις, ποσού 20.000,00€ και 6.600,00€, αντίστοιχα

Επειδή, σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και λαμβανομένης υπόψη της από Έκθεσης Απόψεων, ο λόγος απόρριψης από τον έλεγχο των αιτιάσεων του προσφεύγοντος επί των με α/α πιστώσεων, ποσού 20.000,00€ και 6.600,00€, αντίστοιχα, στον με αριθ. ατομικό δανειακό λογαριασμό που τηρείται στην τράπεζα

....., ήτο η μη απόδειξη της πηγής καθώς και της αιτίας προέλευσης των πρωτογενών πιστώσεων.

Επειδή, η Υπηρεσία μας, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, απέστειλε στο 4^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔέγγραφο Συμπληρωματικών Απόψεων.

Επειδή, το 4^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ σε απάντηση του ανωτέρω αιτήματος απέστειλε στην Υπηρεσία μας το με αριθ. πρωτ. 4^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣέγγραφο, στο οποίο γίνεται μνεία στην σελίδα 21 της οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος κατά την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων των λογαριασμών του προσφεύγοντος προέβη στην έκδοση του με αριθ. Αιτήματος Πληροφοριών αναφορικά με την παροχή στοιχείων που να αποδεικνύουν την πηγή και την αιτία προέλευσης των ως άνω πιστώσεων καθώς και στοιχείων που αφορούν τα περιουσιακά στοιχεία του προσφεύγοντος.

Επειδή, ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στο ανωτέρω Αίτημα απέστειλε στον έλεγχο στο οποίο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με τα με αριθ. πρωτ. Υπομνήματα, βάσει των οποίων οι υπό κρίση α/α πιστώσεις, ποσού 20.000,00€ και 6.600,00€, αντίστοιχα, αφορούσαν

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων αιτιολογεί τις ανωτέρω πιστώσεις ως προερχόμενες από ανάλωση κεφαλαίου. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκόμισε πίνακα «Μη αναλωθέντος κεφαλαίου με βάση το σύνολο των τεκμαρτών δαπανών», οικ. ετών 2009 – 2014 και φορ. ετών 2014- 2017.

Επειδή, η Υπηρεσία μας, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, απέστειλε στο 4^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔέγγραφο Συμπληρωματικών Απόψεων με το οποίο αιτήθηκε να προσδιοριστεί από τον έλεγχο η αποταμιευτική ικανότητα του προσφεύγοντος κατά την έναρξη του ελέγχου, μέσω της σύνταξης πίνακα πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου (οικογενειακού) την 31/12/2017, για τα οικ. έτη 2009 – 2014 και φορ. έτη 2014- 2017, στον οποίο θα περιλαμβάνονται τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο), όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος καθώς και το σύνολο των πραγματικών πάσης φύσεως δαπανών, που πραγματοποιήθηκαν, χωρίς να περιληφθούν τεκμαρτές δαπάνες και λαμβάνοντας επιπλέον υπόψη το υπόλοιπο των τραπεζικών του λογαριασμών την 31/12/2017.

Επειδή, το 4^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ σε απάντηση του ανωτέρω αιτήματος απέστειλε στην Υπηρεσία μας το με αριθ. πρωτ. 4^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ έγγραφο, στο οποίο αναφέρεται ότι:
«Σχετικά με την υπ' αριθμόν Πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή τουπροκειμένου να προσδιοριστεί η αποταμιευτική ικανότητα του προσφεύγοντος κατά την έναρξη του ελέγχου:

Ο έλεγχος έκανε χρήση των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης εταιρείας που διαθέτει η υπηρεσία μας μέσω του «Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών («ΣΜΤΛ-ΛΠ») με το υπ' αριθμόν αίτημα στην Εφαρμογή Πρόσβασης σε Μητρώα Λογαριασμών της Α.Α.Δ.Ε. στις 28/11/2024.

Επίσης ελήφθη υπ όψιν η τυχόν ύπαρξη συνδικαιούχων στους τραπεζικούς λογαριασμούς και έγινε επιμερισμός των υπολοίπων των λογαριασμών στις 31/12/2017, ανάλογα με τον αριθμό των συνδικαιούχων.

Επίσης ελήφθησαν υπ όψιν τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο), όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος καθώς και το σύνολο των πραγματικών πάσης φύσεως δαπανών, που πραγματοποιήθηκαν, χωρίς να περιληφθούν τεκμαρτές δαπάνες και λαμβάνοντας υπ όψιν το υπόλοιπο των τραπεζικών του λογαριασμών την 31/12/2017.

Κατόπιν των ανωτέρω, σας αποστέλλουμε τον πίνακα πραγματικού διαθέσιμου (οικογενειακού) εισοδήματος την 31/12/2017, για τα οικ. Έτη 2009 -2014 και φορ. Έτη 2014 -2017 στον οποίο περιλαμβάνονται όλα τα ανωτέρω δεδομένα.

[...].

Επειδή, ο πίνακας πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου (οικογενειακού) την 31/12/2017, οικ. ετών 2009-2014 και φορ. ετών 2014-2017 παρατίθεται κατωτέρω:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΔΥΝΗΤΙΚΩΝ ΧΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ ΤΗΝ 31/12/2017				
ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΙ:				
ΕΤΟΣ	ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΙ	ΕΣΟΔΑ	ΕΞΟΔΑ	ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ
		(ΘΕΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ)	(ΑΡΝΗΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ)	(Γ) = (Α) - (Β)
		(Α)	(Β)	
2008		19.138,38 €	2.500,00 €	16.638,38 €
2009		22.730,33 €	0,00 €	22.730,33 €
2010		23.587,61 €	0,00 €	23.587,61 €
2011		22.638,32 €	12.258,66 €	10.379,66 €
2012		23.855,04 €	11.057,16 €	12.797,88 €
2013		34.691,52 €	10.247,81 €	24.443,71 €
2014		44.551,82 €	7.254,84 €	37.296,98 €
2015		21.559,45 €	16.934,19 €	4.625,26 €
2016		42.343,52 €	41.048,65 €	1.294,87 €
2017		21.090,66 €	44.258,09 €	-23.167,43 €
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΩΝ ΤΩΝ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΠΑΣΗΣ ΦΥΣΕΩΣ ΔΑΠΑΝΩΝ				130.627,25€ (Γ)
ΜΕΙΟΝ: ΥΠΟΛΟΙΠΑ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΣΕ ΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΙΔΡΥΜΑΤΑ ΚΑΤΑ ΤΗΝ 01/01/2018				354.986,77 € (Δ)
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΔΥΝΗΤΙΚΩΝ ΧΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ ΤΗΝ 31/12/2017				-224.359,52 € [(Γ)- (Δ)]

Επειδή, από την ανάλυση του ανωτέρω πίνακα διαπιστώνεται ότι ο προσφεύγων, κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018, δεν διέθετε επαρκή κεφάλαια προς ανάλωση, ώστε να δύναται να καλύψει τις ανωτέρω πιστώσεις, καθότι το εναπομείναν διαθέσιμο κεφάλαιο προς ανάλωση, κατά την 31/12/2017, ήταν αρνητικό.

Ως εκ τούτου, ο 1^{ος} ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

- ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, όσον αφορά τις με α/α πιστώσεις, ποσού 523,97€, 496,03€ και 266,78€, στον με αριθ. ατομικό δανειακό λογαριασμό που τηρεί ο προσφεύγων στην τράπεζα, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του ενώπιον της Υπηρεσίας μας ισχυρίζεται ότι σύμφωνα με την ΣτΕ 7μελ. 884/2016 (πρβλ. 289/2023) Απόφαση, τα ως άνω θα πρέπει να εξαιρεθούν του ελέγχου καθότι βρίσκονται κάτω του ορίου των 1.000,00€.

Επειδή, η έννοια των μεγάλων/μικρών ποσών εξειδικεύεται κατά περίπτωση ανάλογα με το προφίλ και την οικονομική δυνατότητα του εκάστοτε φορολογούμενου. Ως εκ τούτου, η προσαύξηση περιουσίας κρίνεται όχι μόνο με βάση το ύψος του ποσού της πίστωσης, αλλά από συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το αντικείμενο της επιχειρηματικής δραστηριότητας, το είδος των εισοδημάτων, η περιοδικότητα των καταθέσεων, κλπ.

Επειδή, ο προσφεύγων με το με αριθ. πρωτ.Υπόμνημα επί του με αριθ. με αριθ. ΣΔΕ ισχυρίζεται ότι οι ως άνω πιστώσεις αφορούσαν εισπράξεις από την πώληση εισιτηρίων της εταιρείαςκαι της κοινοπραξίας, οι οποίες κατατίθεντο στον ως άνω ατομικό τραπεζικό λογαριασμό, προκειμένου να εξυπηρετηθούν τόσο οι ανάγκες της εταιρείας όσο και της κοινοπραξίας.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή, ο προσφεύγων, λόγω του γεγονότος ότι δεν συμμετέχει ούτε στην εταιρεία αλλά ούτε και στην κοινοπραξία, δεν νομιμοποιείται σε καμία περίπτωση να προβαίνει σε κάλυψη χρηματικών αναγκών των ανωτέρω νομικών προσώπων.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν την εξυπηρέτηση υποχρεώσεων των ανωτέρω νομικών προσώπων, ήτοι αποδείξεις πληρωμών, καταθέσεις σε λογαριασμούς άλλων νομικών προσώπων, κ.λπ.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, οι εισπράξεις των νομικών προσώπων κατατίθενται σε εταιρικούς λογαριασμούς αυτών ή προσώπων που συνδέονται με αυτά.

Ως εκ τούτου, ο 2^{ος} ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

- ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 3^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του ενώπιον της Υπηρεσίας μας ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη ότι:

1) η με α/α πίστωση, ποσού 1.600,00€ στον με αριθ. καταθετικό τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί ο προσφεύγων από κοινού με τον πατέρα του,, στην τράπεζα, όπως και

2) οι με α/α πιστώσεις, ποσού 5.116,00€ και 5.116,86€, στον με αριθ. δανειακό τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί ο προσφεύγων από κοινού με τον πατέρα του,, στην τράπεζα

αφορούν τον πατέρα του, ο οποίος έχει ήδη ελεγχθεί για το κρινόμενο φορολογικό έτος. Συγκεκριμένα, οι ως άνω πιστώσεις αφορούν μεταφορά από τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρείας προς τους ανωτέρω λογαριασμούς, προκειμένου να εξυπηρετηθούν ανάγκες της εταιρείας. Συνεπώς, δεν δύναται να θεωρείται η ίδια κίνηση λογαριασμού ως προσαύξηση περιουσίας δύο διαφορετικών ατόμων.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο, ούτε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του στοιχεία που να αποδεικνύουν την εξυπηρέτηση υποχρεώσεων της εταιρείας, ήτοι αποδείξεις πληρωμών, καταθέσεις σε λογαριασμούς έτερων νομικών προσώπων, κ.λπ.

Επειδή, ο έλεγχος κατά την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων των λογαριασμών του προσφεύγοντος είχε προβεί στην έκδοση του με αριθ. Αιτήματος Πληροφοριών αναφορικά με την παροχή στοιχείων που να αποδεικνύουν την πηγή και την αιτία προέλευσης των ως άνω πιστώσεων καθώς και στοιχείων που αφορούν τα περιουσιακά στοιχεία του προσφεύγοντος. Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στο ανωτέρω αίτημα πληροφοριών υπέβαλε τα με αριθ. πρωτ. Υπομνήματα.

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα παρατίθενται:

1) στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και συγκεκριμένα στην παρ. 9 «Υπομνήματα Ελεγχόμενου» αυτής και

2) στην παρ. 9 «ΥΠΟΜΝΗΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ» της πορισματικής αναφοράς της Ελέγκτριας, υπαλλήλου του ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ- ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ & ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ- ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΡΕΥΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ- ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Δ.Ε.Ο.Ε.- ΤΜΗΜΑ ΕΡΕΥΝΩΝ Β',

ο έλεγχος κατόπιν επεξεργασίας των ανωτέρω υπομνημάτων έκανε δεκτό ότι τα χρήματα με τα οποία τροφοδοτήθηκαν οι κοινοί λογαριασμοί με τον πατέρα του ανήκαν στον πατέρα του, βάσει της από υπεύθυνης δήλωσης.

Επειδή, συνεπεία των ανωτέρω, ο έλεγχος κατέληξε στο σύνολο των αδικαιολόγητων πιστώσεων του προσφεύγοντος, συνολικού ποσού 94.719,64€, αφού αφαιρέθηκαν οι πιστώσεις που αφορούσαν τον πατέρα του.

Ως εκ τούτου, ο 3^{ος} ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζεται η με αριθ. προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση της με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης)

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

Διαφορά φόρου	31.257,48€
Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ	15.628,74€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	7.616,58€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	54.502,80€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.