



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 20-01-2025

Αριθμός Απόφασης: 66

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 347

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

3. Τη με αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατά:

α) της με αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 και

β) της με αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου.

6. Τις αιτιολογημένες απόψεις του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ.
7. Το με αριθ. ελεγχ.συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.
8. Το με αριθ. ελεγχ.συμπληρωματικό έγγραφο του προσφεύγοντος.
9. Η με αριθ. πρωτ. ΔΕΔαπάντηση της Εθνικής Αρχής Διαφάνειας, επί της με αριθ. πρωτ. ΔΕΔαίτησης της Υπηρεσίας μας.
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του,..... 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 τη με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 694,23 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 5104/2024 ποσού 69,42 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 157,78, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 921,43 ευρώ.

Με τη με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 21.027,22 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 5104/2024 ποσού 10.513,61 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 5.670,19, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 37.211,02 ευρώ.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της απόέκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ

Ο προσφεύγων είναι μέλος απόστην εταιρεία «....., η οποία έκανε έναρξης εργασιών την ίδια ημερομηνία, με αντικείμενο της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Το αρμόδιο 1ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εξέδωσε για τον προσφεύγοντα τη με αριθ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, συνεπεία της έκθεσης ελέγχου περιουσιακής κατάστασης της Εθνικής Αρχής Διαφάνειας, με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα.

Στα πλαίσια του ανωτέρω ελέγχου της Ε.Α.Δ. διενεργήθηκε επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, μεταξύ άλλων και για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2018 και 2019, που περιήλθαν στην ελεγκτική αρχή σε ηλεκτρονική μορφή από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π.), κατόπιν σχετικού αιτήματος. Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών, ο έλεγχος κατέληξε σε συγκεκριμένο πλήθος πιστώσεων χρηματικών ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, μεταξύ άλλων και για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2018 και 2019, που δεν συσχετίστηκαν με προγενέστερες χρεώσεις. Ο έλεγχος ζήτησε από τον προσφεύγοντα την παροχή πρόσθετων στοιχείων-απόψεων στο πλαίσιο του ελέγχου, τα οποία τα υπέβαλε με τα από 26/04/2023, 10/05/2023, 24/07/2023, 07/08/2023 και 25/09/2023 υπομνήματά του.

Στην συνέχεια, ο έλεγχος της Ε.Α.Δ. λαμβάνοντας υπόψη τα ως άνω υπομνήματα του προσφεύγοντος κατέληξε, μεταξύ άλλων στα κάτωθι συμπεράσματα:

- 1) Όσον αφορά το φορολογικό έτος 2018 το συνολικό ποσό των πιστώσεων το οποίο δεν δικαιολογήθηκε και συνεπώς δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσης τους ανέρχεται σε 2.103,74 ευρώ.
- 2) Όσον αφορά το φορολογικό έτος 2019, ο προσφεύγων δεν καλύπτει τις συνολικές οικογενειακές δαπάνες του με τα εμφανή εισοδήματά του, καθώς για το έτος αυτό οι οικογενειακές του δαπάνες υπερβαίνουν τα εισοδήματά του κατά ποσό ύψους 63.718,84 ευρώ.

Ακολούθως, ο έλεγχος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την απόέκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018 και 2019, αποδέχτηκε τα ως άνω συμπεράσματα του ελέγχου της Ε.Α.Δ. και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά:

- α) την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων και
- β) την επιστροφή νομιμοτόκως κάθε ποσού που κατέβαλε αχρεωστήτως, προβάλλοντας τα κάτωθι:

1) Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και πλημμελής διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.

α) Μη διενέργεια ιδίων ελεγκτικών επαληθεύσεων από το 1ο ΕΛ.ΚΕ Αττικής και συγκεκριμένα:

Οι διαπιστώσεις της Ε.Α.Δ. υιοθετήθηκαν πλήρως από το 1ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, δίχως να προβούν τα ίδια τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα σε ελεγκτικές επαληθεύσεις, πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, παρά το γεγονός ότι ο προσφεύγων με το απόέγγραφο

υπόμνημα υπέβαλε τις απόψεις του και προσκόμισε αποδεικτικό υλικό που αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του.

Η φορολογική αρχή ήταν υποχρεωμένη εκ του νόμου να προβεί σε ίδια κρίση των πραγματικών περιστατικών και των εισφερθέντων στοιχείων και σε ίδιες ελεγκτικές επαληθεύσεις, παρέχοντας σαφή και επαρκή αιτιολογία με την έκθεση ελέγχου, στο πλαίσιο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων.

β) Πλημμελείς ελεγκτικές επαληθεύσεις της Ε.Α.Δ. για το φορολογικό έτος 2018.

Ο έλεγχος της Ε.Α.Δ. διαπίστωσε ότι το τελικό ποσό των πιστώσεων που δεν αιτιολογήθηκε από τον προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2016 έως 2018 ανήλθε σε 33.929,12 ευρώ, με το αναλογούν ποσό για το φορολογικό έτος 2018 να ανέρχεται σε 2.103,74 ευρώ. Το ως άνω ποσό των 2.103,74 ευρώ, δεν προέκυψε μόνο από τον έλεγχο των πιστώσεων στους προσωπικούς τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα, αλλά και από τον έλεγχο στους ατομικούς τραπεζικούς λογαριασμούς της συζύγου του.

Σημειώνεται, ότι ο έλεγχος της Ε.Α.Δ., αφορά έλεγχο περιουσιακής κατάστασης συγκεκριμένων υπόχρεων προσώπων. Ωστόσο, ενώ ο φορολογικός έλεγχος από το 1ο ΕΛΚΕ Αττικής αφορά αποκλειστικά τον προσφεύγοντα, για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη τα συμπεράσματα της Ε.Α.Δ. τα οποία βασίστηκαν, μεταξύ άλλων, σε έλεγχο των πιστώσεων των τραπεζικών λογαριασμών της συζύγου του προσφεύγοντος.

γ) Έλλειψη αιτιολογίας και αντιφατική εφαρμογή των διατάξεων περί προσαύξησης περιουσίας μεταξύ των δύο ελεγχόμενων φορολογικών ετών.

Η Ε.Α.Δ. διενήργησε φορολογικό έλεγχο, τόσο επί της διακρίβωσης της δυνατότητας απόκτησης της περιουσίας του προσφεύγοντος, όσο και επί των τραπεζικών λογαριασμών του, βάσει των διατάξεων περί προσαύξησης περιουσίας, ενώ ακολούθως το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής υιοθέτησε πλήρως τα συμπεράσματα της ΕΑΔ.

Στο πλαίσιο αυτό, για το φορολογικό έτος 2018, το 1^ο Ε.Λ.ΚΕ. διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας για ποσό των 2.103,74 ευρώ, ενώ για το φορολογικό έτος 2019, παρότι εφάρμοσε τις διατάξεις περί προσαύξησης περιουσίας, λόγω του ότι δεν υπήρχαν αδικαιολόγητες πιστώσεις, προέβη στην επιβολή φόρου με συντελεστή 33%, δηλαδή εφάρμοσε τη διάταξη του αρθ. 21 παρ. 4 του ν.4172/2013, παρά το γεγονός ότι τελικώς η φορολόγηση του προσφεύγοντος για το 2019 έγινε βάσει των διατάξεων περί τεκμηρίων των αρθ. 30 – 34 του ίδιου νόμου.

Συνεπώς, η φορολογική αρχή αφενός προέβη στην επιβολή φόρου βάσει διαφορετικών, μεταξύ των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, διατάξεων και αφετέρου για το φορολογικό έτος 2019 εφάρμοσε καταχρηστικώς τις διατάξεις περί τεκμηρίων των αρθ. 30-34 του ν.4172/2014 επιβάλλοντας όμως φόρο με τον συντελεστή του αρθ. 21 παρ. 4 του ίδιου νόμου.

2) Τυπική Πλημμέλεια - Μη νόμιμος ο ένδικος καταλογισμός λόγω παραβίασεως του δικαιώματος ακρόασης.

Με τα υπομνήματα του προσφεύγοντος ενώπιον του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, έγινε αντίκρουση πλήρως στα συμπεράσματα της Ε.Α.Δ. με το προσκομισθέν αποδεικτικό υλικό. Ωστόσο, οι θέσεις των υπομνημάτων ουδόλως ελήφθησαν υπόψη από την ως άνω Υπηρεσία για τη διαμόρφωση της κρίσης της, κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Συνέπεια αυτής της κατ' ουσίαν μη απάντησης του ελέγχου επί των εγγράφων απόψεων, ο έλεγχος ήγγαγε σε απόλυτη αχρησία, καθιστώντας το ατελέσφορο, το δικαίωμα ακρόασης του προσφεύγοντος.

3) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των αρθ. 21 παρ. 4 αρθ. 30 – 34 του ν.4172/2013 και της ΠΟΛ. 1175/2017, καθώς και εσφαλμένη αντίληψη των πραγματικών περιστατικών, δεδομένου ότι από την ανάλωση του σχηματισθέντος κεφαλαίου προηγούμενων ετών, αλλά και τα πραγματικά και νόμιμα έσοδα του προσφεύγοντος εντός της χρήσης 2019, καλύπτονται πλήρως οι δαπάνες του για την ως άνω χρήση και η δυνατότητα διακράτησης και αποταμίευσης μετρητών για την χρήση 2018.

4) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των αρθ. 21 παρ. 4, αρθ. 30 – 34 του ν.4172/2013 και της ΠΟΛ. 1175/2017, καθώς και εσφαλμένη αντίληψη των πραγματικών περιστατικών, δεδομένου ότι για την χρήση 2019 οι δαπάνες του προσφεύγοντος καλύπτονται πλήρως από τις πωλήσεις ομολόγων και αμοιβαίων κεφαλαίων του, εντός της ως άνω χρήσης, ποσού 339.318,66 ευρώ.

Ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθ. ελεγχisσυμπληρωματικό υπόμνημα προβάλλοντας τα κάτωθι:

Α) Αναφορικά με τις ελεγκτικές διαπιστώσεις για το φορολογικό έτος 2019. Σύμφωνα με την αναλυτική κατάσταση κίνησης του χαρτοφυλακίου του προσφεύγοντος της, που προσκομίζει, το έτος 2019 οι πωλήσεις/ρευστοποιήσεις αμοιβαίων κεφαλαίων και ομολόγων ανήλθαν σε 314.675,25 ευρώ και σε 49.606,59 δολάρια. Τα εν λόγω ποσά θα πρέπει να προστεθούν στο διαθέσιμο εισόδημα φορολογικού έτους 2019 και υπερκαλύπτετε το ποσό των 63.719,84 ευρώ που εσφαλμένος καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος

ως διαφορά του φορολογητέου εισοδήματος. Το γεγονός αυτό πιστοποιείται και με την από 20/12/2024 προσκομιζόμενη έκθεση ορκωτών ελεγκτών της

Β) Αναφορικά με τις ελεγκτικές διαπιστώσεις για το φορολογικό έτος 2018. Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ορκωτών ελεγκτών της: «...Το συνολικό ποσό των αναλήψεων που διενεργήθηκαν από τον τραπεζικό λογαριασμό της για το έτος 2017 ανέρχεται σε 6.070,00 € και υπερβαίνει το εναπομείναν ποσό των καταθέσεων προς τεκμηρίωση των 1.140,00 €. Εδώ θα πρέπει να σημειώσουμε ότι αντίστοιχες αναλήψεις που διενεργήθηκαν από τον τραπεζικό λογαριασμό της για το έτος 2018 ανέρχεται σε 3.860,00 € στους ανωτέρω υπολογισμούς δεν λάβαμε υπόψιν και τα ακαθάριστα έσοδα μείον τον παρακρατηθέντα φόρο που ο ελεγχόμενος έχει δηλώσει στη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 (κωδ. 403) ποσού 596,26 €...»

Εκ των άνω συνάγεται ότι σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να ληφθούν υπόψη, σύμφωνα με τα ανωτέρω για το φορολογικό έτος 2018, οι περιγραφόμενες στην ως άνω έκθεση, οι οποίες είναι ικανές να υπερκαλύψουν τις εντοπισθείσες πιστώσεις συνολικού ποσού 2.103,73 ευρώ για το εν λόγω φορολογικό έτος.

Η Υπηρεσία μας με το με το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔέγγραφο με θέμα «Παροχή πληροφοριών-στοιχείων» ζήτησε από την Ε.Α.Δ. να της γνωστοποιήσει εάν έχει γίνει δεκτό το αίτημα του προσφεύγοντος περί επανελέγχου της υπόθεσής του. Η Ε.Α.Δ. με το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ απάντησε ότι το εν λόγω αίτημα δεν έγινε δεκτό.

Γ) Ο προσφεύγων ζητάει, ενόψει των επικαλούμενων νέων στοιχείων, να χορηγηθεί παράταση της προθεσμίας εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα του ν. 4172/2013» ορίζεται ότι: «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 τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «4.Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

Επειδή, σύμφωνα με την ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/05-11-2015 της ΓΓΔΕ:
«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....
5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.
6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά....
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.

10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1175/2017**: «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. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί. Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης...»

Επειδή, σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 39 του ν.4987/2022, η οποία διατηρείται ως αυτοτελής σύμφωνα με το Παράρτημα Β' του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος» του ν.5104/2024, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....

8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.5104/2024 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 ν.5104/2024 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, 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 κατόπιν ελέγχου 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 πράξης, 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, η Ε.Α.Δ. διενέργησε έλεγχο περιουσιακής κατάστασης στον προσφεύγοντα μεταξύ άλλων και για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2018 και 2019 και διαπίστωσε μεταξύ άλλων τα κάτωθι:

1) Όσον αφορά το φορολογικό έτος 2018 το συνολικό ποσό των πιστώσεων το οποίο δεν δικαιολογήθηκε από τον προσφεύγοντα και συνεπώς δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσης τους ανέρχεται σε 2.103,74 ευρώ.

2) Όσον αφορά το φορολογικό έτος 2019, ο προσφεύγων δεν καλύπτει τις συνολικές οικογενειακές δαπάνες του με τα εμφανή εισοδήματά του, καθώς για το έτος αυτό οι οικογενειακές του δαπάνες υπερβαίνουν τα εισοδήματά του κατά ποσό ύψους 63.718,84 ευρώ.

Επειδή, όπως προκύπτει από την απόέκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, ο έλεγχος αποδέχεται τα αποτελέσματα του ελέγχου όπως αυτά προσδιορίστηκαν με την ως άνω έκθεση ελέγχου της Ε.Α.Δ., χωρίς όμως να προβεί σε ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή, με το με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ., το ΕΛ.ΚΕ. γνωστοποίησε στον προσφεύγοντα ότι: «...δεν υπάρχει στην διάθεσή του ηλεκτρονικό αρχείο των τραπεζικών κινήσεων των λογαριασμών (ΣΜΤΛ) που κατείχε για το διάστημα που πραγματοποιήθηκε ο έλεγχος (1/1/2018-31/12/2021) βάση της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου. Υπενθυμίζεται ότι η παραπάνω αναφερόμενη Εντολή Ελέγχου που αφορούσε τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος για την περίοδο 01/01/2018-31/12/2021, εκδόθηκε ύστερα από διαβίβαση στην Υπηρεσία μας της με αρ.Έκθεσης Ελέγχου της Εθνικής Αρχής Διαφάνειας, η οποία και διενήργησε έλεγχο της περιουσιακής σας κατάστασης.».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω η ως άνω έκθεση του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής είναι ανατιολόγητη.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και πλημμελής διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, κρίνεται βάσιμος και αποδεκτός και οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν λόγω τυπικής πλημμέλειας.

Επειδή, δεδομένων των ως άνω κριθέντων κατά την εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ.6 του άρθρου 72 του ν.5104/2024, και του άρθρου 4 παρ.3 της ΠΟΛ.1064/2017, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Φορολογικό έτος 2018

Η με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, ποσό: 0,00 ευρώ.

Φορολογικό έτος 2019

Η με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, ποσό: 0,00 ευρώ.

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

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

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.