



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α1

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ.Κώδικας : 104 40 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1312346

Αθήνα: 27-02-2025

Αριθμός Απόφασης: 437

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της 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' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών « Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **07-11-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, με έδρα στο Νέο Ηράκλειο Αττικής, επί της οδού, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ:

α) της υπ' αριθ. /2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020 και

β) της με αριθμ. /2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

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

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

Επί της από **07-11-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν την 14-10-2024, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /**2024** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, **φορολογικού έτους 2020**, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 5.527,50€, πλέον προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ ποσού 2.763,75€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **8.291,25€**.

Με την υπ' αριθμ. /**2024** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, **φορολογικού έτους 2021**, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 4.900,50€, πλέον προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ ποσού 2.450,25€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **7.350,75€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 10-10-2024 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθμ. /**17-04-2024** εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, με κύρια δραστηριότητα «εμπόριο ηλεκτρικών συσκευών», μερικός έλεγχος ως προς τη φορολογία εισοδήματος, φορολογικών ετών 2020 και 2021.

Μετά το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, για το χρονικό διάστημα 01/01/2020-31/12/2021, ο έλεγχος κατέληξε σε συγκεκριμένο πλήθος πιστώσεων χρηματικών ποσών που δεν συσχετίστηκαν με προγενέστερες χρεώσεις και τις οποίες χαρακτήρισε «πρωτογενείς», καθώς επίσης και ρευστοποιήσεις/λήξεις επενδυτικών προϊόντων. Ο έλεγχος, αφού επεξεργάστηκε το από 16/07/2024 υπόμνημα που υπέβαλε η προσφεύγουσα πριν την κοινοποίηση σε αυτήν του υπ' αριθ. /03-09-2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, και το από 20/09/2024 Υπόμνημα που υπέβαλε η προσφεύγουσα μετά την κοινοποίηση του ως άνω ΣΔΕ, διαπίστωσε ότι τα χρηματικά ποσά των πιστώσεων τα οποία δεν δικαιολογήθηκαν και συνεπώς δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους και τα οποία λογίζονται και φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 21 ν.4172/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 39 του Ν.5104/2024, ανέρχονται:

- Για τη **χρήση 2020** στο ποσό των **16.750,00€**
- Για τη **χρήση 2021** στο ποσό των **14.850,00€**,

όπως παρουσιάζονται στους παρακάτω πίνακες:

Φορολογικό έτος 2020

A/A	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημ/νία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Απιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
37	Eurobank	GR340.....1471	11/2/2020	ΚΑΤΑΘΕΣΗ APS	 -ΚΤΘ.....	2.000,00
102	Eurobank	GR340.....1471	15/4/2020	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	5.000,00
240	Eurobank	GR340.....1471	9/9/2020	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	6.750,00
316	Eurobank	GR340.....1471	27/11/2020	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.000,00

Σύνολο : 16.750,00 €

Φορολογικό έτος 2021

A/A	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημ/νία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Απιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
154	Eurobank	GR340.....1471	9/6/2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ APS	.....	1.400,00
201	Eurobank	GR340.....1471	16/7/2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ APS	.....	1.000,00
202	Eurobank	GR340.....1471	16/7/2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ APS	.....	1.000,00
213	Eurobank	GR340.....1471	28/7/2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ APS	.....	1.300,00
220	Eurobank	GR340.....1471	2/8/2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ATM	.....	400,00
221	Eurobank	GR340.....1471	2/8/2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ATM	.....	350,00
236	Eurobank	GR340.....1471	13/8/2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ATM	.....	1.000,00
237	Eurobank	GR340.....1471	13/8/2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ATM	.....	1.000,00
282	Eurobank	GR340.....1471	28/9/2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ATM	.....	1.600,00
316	Eurobank	GR340.....1471	29/10/2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ APS	.....	1.000,00
317	Eurobank	GR340.....1471	29/10/2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ APS	.....	800,00
331	Alpha bank	GR200.....7376	9/11/2021	ΑΝΤΙΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑΛΗΨΕΩΣ ΜΕΣΩ ATM	ΑΝΤΙΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑΛΗΨΕΩΣ ΜΕΣΩ ATM	1.500,00
381	Eurobank	GR340.....1471	20/12/2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ATM	.....	1.000,00
382	Eurobank	GR340.....1471	20/12/2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ATM	.....	1.000,00
383	Eurobank	GR340.....1471	20/12/2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ATM	.....	500,00

Σύνολο : 14.850,00 €

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- 1) Μη νόμιμη προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.
- 2) Οι προσβαλλόμενες πράξεις παρίστανται παντελώς αβάσιμες και ακυρωτέες, ως εκδοθείσες βάσει αόριστης και όλως αναιτιολόγητης έκθεσης ελέγχου.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 33§§1&2 του ν.5104/2024, «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου», ορίζεται ότι:

«**1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.**

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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του 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, στις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.5104/24 ορίζονται τα ακόλουθα:

«**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.».**

Επειδή συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «**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, 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 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Εξάλλου, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που να στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, ΣτΕ 4223/2000). Η αιτιολογία δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, ΟΛ ΣτΕ 3158/1976).

Περαιτέρω, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012), ενώ τα ευρήματα και τα αποτελέσματα του ελέγχου, οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στις σχετικές εκθέσεις 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, τους επιβληθέντες φόρους/πρόστιμα.

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).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995, ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21, παρ. 4 του Ν. 4172/2013, ορίζεται:

«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 διάταξη του άρθρου 39 του Ν. 4987/2022, προβλέπεται ότι:

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

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής

Άμεσης Φορολογίας και της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. παρασχέθηκαν διευκρινήσεις σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, διευκρινίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4174/2013 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. 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. **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.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 10/10/2024 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, προκύπτει ότι κατά τον υπό κρίση έλεγχο επεξεργάσθηκαν οι τραπεζικοί λογαριασμοί της προσφεύγουσας εταιρείας και αφού λήφθηκαν υπόψη οι εξηγήσεις που παρείχε δια του από 16/07/2024 υπομνήματός της πριν την κοινοποίηση σε αυτήν του υπ' αριθ. /03-09-2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, και του από 20/09/2024 υπομνήματός της μετά την κοινοποίηση του ως άνω ΣΔΕ, αιτιολογώντας την πλειοψηφία των πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς, διαπιστώθηκαν πρωτογενείς πιστώσεις ύψους 16.750,00€ στο έτος 2020 και 14.850,00€ στο έτος 2021, οι οποίες φορολογήθηκαν ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 21 ν.4172/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 39 του Ν.5104/2024.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 77 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή εμμένει στον ισχυρισμό της, τον οποίο είχε διατυπώσει και στα υποβληθέντα στον έλεγχο υπομνήματά της, ήτοι ότι οι υπό κρίση τραπεζικές πιστώσεις προέρχονται από την επιχειρηματική της δραστηριότητα και δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας. Συγκεκριμένα αναφέρει ότι η επιχείρηση πραγματοποιεί στο κατάστημά της πωλήσεις τόσο σε ιδιώτες όσο και σε επαγγελματίες (λιανική πώληση και τιμολόγια), οι οποίες εξοφλούνται με μετρητά. Τα χρήματα αυτά συγκεντρώνονται σε τακτά χρονικά διαστήματα και κατατίθενται με κάρτα της εταιρείας στους επαγγελματικούς της λογαριασμούς, είτε σε εξωτερικό μηχάνημα ΑΤΜ ή σε εσωτερικό μηχάνημα της τράπεζας, από τους ίδιους, για να καλύψουν ανάγκες της επιχείρησης, όπως πληρωμή προμηθευτών, λογαριασμών κλπ. Επισημαίνεται δε, ότι τα έτη 2020-2021 λόγω COVID, οι συναλλαγές με τους προμηθευτές με φυσική παρουσία περιορίστηκαν και, ως εκ τούτου, έπρεπε να κατατεθούν χρήματα από πωλήσεις με μετρητά για να πληρωθούν οι αγορές εμπορευμάτων. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της παραθέτει, τα ήδη προσκομισθέντα κατά τη διάρκεια του ελέγχου, στοιχεία λιανικών πωλήσεων (Ζ) και τιμολογίων, τα οποία εκδόθηκαν σε χρόνο που συσχετίζεται με τον χρόνο των τραπεζικών πιστώσεων.

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα αμφισβήτησε το πόρισμα του ελέγχου προβάλλοντας την παρακάτω αναλυτική συσχέτιση:

ΕΤΟΣ 2020

Συναλλαγή 11/02/2020, 2.000€ - Λιανικές πωλήσεις & Τιμολόγια τελευταίων ημερών πριν τη συναλλαγή: • Ζ 889 11/2^{ου} 46,38€ • ΤΙΜ 57, 15,48€ • ΤΙΜ 58, 75,05€ • Ζ 888- 10/2^{ου}, 182,88€ • ΤΙΜ 55, 83,30€ • ΤΙΜ 56, 252,40€ • Ζ 887 -8/2^{ου}, 184,03€ • ΤΙΜ 54, 13,05€ • Ζ 886 -7/2^{ου}, 45,16€ • ΤΙΜ 52, 152,47€ • ΤΙΜ 53, 33,95€ • Ζ 885 6/2^{ου}, 94,76€ • ΤΙΜ 49, 5,50€ • Ζ 884- 5/2^{ου}, 62,66€ • ΤΙΜ 48, 61,20€ • Ζ 883 -4/2^{ου}, 75,07€ • ΤΙΜ 46, 182€ • ΤΙΜ 47, 336,97€ • Ζ 882-3/2^{ου}, 108,13€. **Σύνολο: 2010,44€**

Συναλλαγή 15/04/2020, 5.000€ - Καταθέσαμε χρήματα στον λογαριασμό μας προερχόμενα από πωλήσεις σε μετρητά, για να γίνουν πληρωμές σε προμηθευτές τις επόμενες ημέρες ως ανάλυση βιβλίου εσόδων – εξόδων: • 1900€ 23/4^{ου} • 180€, 29/4^{ου} • 600€, 4/5^{ου} • 444,64€ 4/5^{ου} • 2043,77€, 6/5^{ου} **Σύνολο: 5.168,41€.**

Συναλλαγή 09/09/2020, 6.750€ - Καταθέσαμε χρήματα στον λογαριασμό μας προερχόμενα από πωλήσεις σε μετρητά για να γίνουν πληρωμές σε προμηθευτές τις επόμενες ημέρες: • 1000€, 9/9^{ου} • 508,15€, 9/9^{ου} • 500€, 14/9^{ου} • 650€, 17/9^{ου} • 1000€, 18/9^{ου} • 2300€, 23/9^{ου} • 300€, 29/9^{ου} • 750€, 29/9^{ου}. **Σύνολο: 7.008,15.**

Συναλλαγή 27/11/2020, 3.000€ - Λιανικές πωλήσεις & Τιμολόγια τελευταίων ημερών πριν τη συναλλαγή: • Ζ 1386 -27/11^{ου}, 246,05€ • ΤΙΜ 339, 108,18€ • ΤΙΜ 338 25,58€ • Ζ 1385 - 26/11^{ου}, 237,74€ • Ζ 1384- 25/11^{ου}, 461,45€ • Ζ 1383 24/11^{ου}, 205,48€ • ΤΙΜ 335, 121,60€ • Ζ 1382 -23/11^{ου}, 130,16€ • ΤΙΜ 333, 80,29€ • Ζ 1381- 22/11^{ου}, 193,23€ • ΤΙΜ 330, 120,27€ • Ζ 1380- 20/11^{ου}, 317,79€ • Ζ 1379 -19/11^{ου}, 371,94€ • ΤΙΜ 326, 202,82€ • ΤΙΜ 327, 56,58€ • ΤΙΜ 325, 16,94€ • Ζ 1378 -18/11^{ου}, 108,28€. **Σύνολο: 3.004,38€.**

ΕΤΟΣ 2021

Συναλλαγή 09/06/2021, 1.400€ Λιανικές πωλήσεις & Τιμολόγια τελευταίων ημερών πριν τη συναλλαγή: • TIM 160, 9/6^{ου}, 492,53€ • TIM 159- 7/6^{ου}, 106,64€ • TIM 158- 5/6^{ου}, 25, 74€ • TIM 157- 3/6^{ου}, 106,12€ • TIM 152- 1/6^{ου}, 122,04€ • TIM 151- 1/6^{ου}, 70,06€ • TIM 150 - 31/5^{ου}, 109,09€ • TIM 149- 28/5^{ου}, 180,90€ • TIM 146- 27/5^{ου}, 592,74€. **Σύνολο: 1.805,86€.**

Δύο συναλλαγές 16/07/2021, 1000€ + 1000€ Λιανικές πωλήσεις & Τιμολόγια τελευταίων ημερών πριν τη συναλλαγή: • Z 1280- 16/7^{ου}, 110,89€ • TIM 198, 76,78€ • TIM 199, 8,87€ • Z 1279- 15/7^{ου}, 148,79€ • TIM 197, 125,60€ • Z 1278- 14/7^{ου}, 158,71€ • TIM 196, 59,86€ • Z 1277 -13/7^{ου}, 95,65€ • TIM 194, 32,26€ • TIM 195, 50,40€ • Z1276 -12/7^{ου}, 109,27€ • Z 1275 -10/7^{ου}, 148,15€ • TIM 192, 81,54€ • TIM 193, 37,58€ • Z 1274 -9/7^{ου}, 126,61€ • Z 1273 -8/7^{ου}, 34,52€ • TIM 191, 91,30€ • Z 1272 -7/7^{ου}, 146,61€ • TIM 190, 73,92€ • Z 1271- 6/7^{ου}, 56,93€ • TIM 188, 29,21€ • TIM 189, 3,96€ • Z 187 -5/7^{ου}, 134,75€ • TIM 186, 15€ • Z 186 -3/7^{ου}, 148,55€ **Σύνολο: 2.105,71€**

Συναλλαγή 28/07/2021, 1.300€ Λιανικές πωλήσεις & Τιμολόγια τελευταίων ημερών πριν τη συναλλαγή: • Z 1287 -24/7^{ου}, 245,58€ • Z 1286 23/7^{ου}, 67,50€ • TIM 204, 192,07€ • Z 1285 -22/7^{ου}, 17,26€ • TIM 202, 20,24€ • TIM 203, 478,17€ • Z 1284- 21/7^{ου}, 121,94€ • Z 1283 -20/7^{ου}, 171,77€ **Σύνολο: 1.314,53€.**

Δύο συναλλαγές 02/08/2021, 400€ + 350€ Λιανικές πωλήσεις & Τιμολόγια τελευταίων ημερών πριν τη συναλλαγή: • Z 1295 -2/8^{ου}, 24,03€ • Z 1294, 40,40€ • Z1293 -31/7^{ου}, 83,47€ • Z 1292- 30/7^{ου}, 95,61€ • TIM 209, 3,20€ • TIM 210, 29,37€ • TIM 211, 49,84€ • Z 1291- 29/7^{ου}, 32,10€ • TIM 208, 56,90€ • Z 1290- 28/7^{ου}, 160,32€ • TIM 205, 16€ • TIM 206, 5,65€ • TIM 207, 5,65€ • Z 1288- 26/7^{ου}, 113,31€ • Z 1287 -24/7^{ου}, 245,58€. **Σύνολο: 961,46€.**

Δύο συναλλαγές 13/8/2021 1.000 + 1.000€ - Κατάθεση από ταμείο σε λογαριασμό όψεως από ανάλογες πωλήσεις τελευταίων ημερών πριν τη συναλλαγή & συναλλαγή 28/09/2021, 1.600€ Λιανικές πωλήσεις & Τιμολόγια τελευταίων ημερών πριν τη συναλλαγή: • Z 1042- 28/9^{ου}, 64,76€ • TIM 348, 11,29€ • TIM 350, 268,59€ • Z 1041- 26/9^{ου}, 114,92€ • TIM 347, 33,94€ • Z 1039 -25/9^{ου}, 258,76€ • TIM 345, 15,11€ • Z 1038- 24/9^{ου}, 53,85€ • Z 1037- 23/9^{ου}, 166,94€ • Z 1036 -22/9^{ου}, 96,37€ • TIM 343, 12,10€ • Z 1035 -21/9^{ου}, 254,75€ • Z 1034 -19/9^{ου}, 229,19€ • TIM 341, 64,28€. **Σύνολο: 1.644,85€.**

Δύο συναλλαγές 29/10/2021, 1000€ + 800€ Λιανικές πωλήσεις & Τιμολόγια τελευταίων ημερών πριν τη συναλλαγή: • Z 1361 -29/10^{ου}, 86,53€ • TIM 293, 10€ • TIM 294, 77,40€ • Z 1360 -27/10^{ου}, 266,28€ • TIM 291, 116,04€ • TIM 292, 265,34€ • Z 1359 -26/10^{ου}, 90€ • TIM 287, 53,51€ • TIM 288, 23,97€ • TIM 289, 269,28€ • TIM 290, 140€ • Z1358 -25/10^{ου}, 262,09€ • Z 1357 -23/10^{ου}, 97,41€ • TIM 285, 37,76€ • Z 1356 -22/10^{ου}, 133,23€. **Σύνολο: 1.928,84€**

Συναλλαγή 09/11/2021, 1500€ ALPHA BANK. Στις 9/11/2021 έγινε προσπάθεια ανάληψης μέσω ATM 1.500€, αλλά λόγω προβλήματος του εξωτερικού μηχανήματος ATM , δεν μπόρεσε να πραγματοποιηθεί η συναλλαγή και έγινε αυτόματη πίστωση των χρημάτων στον λογαριασμό μας μέσω αυτόματης τραπεζικής κίνησης - **αντιλογισμός** ανάληψης από ATM. Συνημμένα η εκτύπωση από τον τραπεζικό λογαριασμό.

Τρεις συναλλαγές 20/12/2021, 1000€+1000€+500€ - Λιανικές πωλήσεις & Τιμολόγια τελευταίων ημερών πριν τη συναλλαγή: • Z 1405- 20/12^{ου}, 248,06€ • Z 1404 -18/12^{ου}, 73,95€ • TIM 380, 13,69€ • Z 1403- 17/12^{ου}, 200,48€ • Z 1402 -16/12^{ου}, 239,35€ • TIM 372, 25, 14€ • TIM 373, 239,94€ • TIM 374, 45,50€ • TIM 375, 290,74€ • TIM 376, 250,80€ • TIM 377, 77,07€ • TIM 378, 40€ • Z 1401 -15/12^{ου}, 385,38€ • Z1400 -14/12^{ου}, 185,40€ • TIM 369, 16,13€ • TIM 370, 74,50€ • TIM 371, 379,60€. **Σύνολο: 2.785, 73€.**

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η έκθεση ελέγχου είναι αόριστη και ανατιπολόγητη, με αποτέλεσμα οι επ' αυτής ερειδόμενες προσβαλλόμενες πράξεις να καθίστανται ακυρωτές.

Συγκεκριμένα, όπως επισημαίνει, η έκθεση ελέγχου δεν παραθέτει καμία αιτιολόγηση για τους λόγους για τους οποίους η φορολογική αρχή κατέληξε στο πόρισμα περί ατεκμηρίωτων/μη αιτιολογημένων πιστώσεων, προσπερνώντας παντελώς ασχολίαστους τους ως άνω ισχυρισμούς της.

Επειδή, πράγματι στην από 10/10/2024 έκθεση φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις **δεν αποτυπώνεται καμία αιτιολογία ως προς την απόρριψη των ισχυρισμών της προσφεύγουσας** επί των κατά τον έλεγχο πρωτογενών πιστώσεων, που εκλήφθηκαν ως αποκρυβείσα ύλη από επιχειρηματική δραστηριότητα, ήτοι ελλείπει παντελώς η (πλήρης, σαφής, ειδική και αναλυτική) αιτιολογία που να στοιχειοθετεί την απόκρυψη ακαθαρίστων εσόδων.

Επειδή σε κάθε περίπτωση βάσει των ανωτέρω δεδομένων και στοιχείων δεν αιτιολογείται η νομική βάση της προσαύξησης, καθώς το σύνολο των ως άνω συναλλαγών ενδέχεται να αφορά στην επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας, γεγονός το οποίο βάσει του υπό κρίση καταλογισμού, απέκλεισε ο έλεγχος, **χωρίς όμως αυτό να τεκμηριώνεται αναλυτικά και εμπειριστικά στην οικεία έκθεση ελέγχου**, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας και νόμιμου ερείσματος του πορίσματος ελέγχου της ελεγκτικής αρχής ως προς τον χαρακτηρισμό των πιστώσεων ως προσαύξηση, βασίμως προβάλλεται και οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι τυπικά πλημμελείς και λόγω των προαναφερθέντων πρέπει να ακυρωθούν.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ανύπαρκτης αιτιολογίας της έκθεσης Ελέγχου κρίνεται βάσιμος. Συνεπώς, ο δεύτερος προβαλλόμενος λόγος γίνεται δεκτός και οι προσβαλλόμενες πράξεις ακυρώνονται λόγω **τυπικής πλημμέλειας**

Επειδή, δεδομένων των ως άνω κριθέντων, η εξέταση των λοιπών λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής παρέλκει.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου του άρθρου 72§6 του ν.5104/2024, και του άρθρου 4§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.

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 07/11/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, και την ακύρωση των υπ' αριθ. /2024 και /2024 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικών ετών 2020 & 2021, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, λόγω τυπικής πλημμέλειας.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

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