



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 23/04/2025

Αριθμός απόφασης: 1136

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 10440 ΑΘΗΝΑ

Τηλέφωνο : 2131312382

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 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' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 26/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονική ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ διεύθυνση, κατά των:

- Υπ. αριθμ./25-11-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (ως άρθρο 85 του ν 5104/2024) / ΠΡΑΞΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ
- Υπ. αριθμ./25-11-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (ως άρθρο 85 του ν 5104/2024) / ΠΡΑΞΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2019 του προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ
- Υπ. Αριθμ...../25-11-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (ως άρθρο 85 του ν 5104/2024) / ΠΡΑΞΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2021 του προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ

και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου.

6. Τις απόψεις του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 26/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ που κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ. αριθμ./25-11-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (ως άρθρο 85 του ν 5104/2024) / ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 72.367,70 ευρώ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 36.183,85 ευρώ, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 17.087,75 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 125.639,30 ευρώ.
2. Με την υπ. αριθμ./25-11-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (ως άρθρο 85 του ν 5104/2024) / ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2019 του προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 122.028,70 ευρώ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 61.014,35

ευρώ, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 32.397,22 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 215.440,27 ευρώ.

3. Με την υπ. αριθμ./25-11-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (ως άρθρο 85 του ν 5104/2024) / ΠΡΑΞΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2021 του προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 54.931,41 ευρώ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 27.465,71 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 82.397,12 ευρώ.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται α) επί της με ID ΕΚΘΕΣΗ ΜΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ σε εκτέλεση της υπ' αριθ./18-04-2024 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου στη φορολογία ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, ΦΠΑ και ΟΡΘΗΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ για τη φορολογική περίοδο 01-01-2018 έως 31-12-2019 Β) επί της με ID ΕΚΘΕΣΗ ΜΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ σε εκτέλεση της υπ' αριθ./19-04-2024 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου στη φορολογία ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, ΦΠΑ και ΟΡΘΗΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ για τη φορολογική περίοδο 01-01-2020 έως 31-12-2021.

Αφορμή για την έκδοση των ως άνω εντολών ελέγχου υπήρξε η παραλαβή του υπ. αριθμ../2024 έγγραφου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με το οποίο διαβιβάστηκε στο 4^ο ΕΛΚΕ φάκελος υπόθεσης με αριθμό/.... με συνημμένο Δελτίο πληροφοριών.

Ο έλεγχος απέστειλε προς τον προσφεύγοντα ηλεκτρονικά τη με αριθ, πρωτ./2024 κοινοποίηση εντολής και γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 κατ 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013, γνωστοποιώντας του ταυτόχρονα την έκδοση των με αριθμό/18.04.2024 και/18.04.2024 εντολών φορολογικού ελέγχου..

Ταυτόχρονα, κοινοποιήθηκε και αίτημα παροχής στοιχείων.

Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο Δελτίο Πληροφοριών διενεργήθηκε από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ έλεγχος στην οντότητα «..... Ε.Π.Ε, ΜΕ Α.Φ.Μ..... , με κύρια δραστηριότητα Εργασίες εκσκαφών & μετακίνησης γαιών, από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που αυτή εξέδωσε είναι εικονικά.

Κατά την διενέργεια του ελέγχου στην ανωτέρω οντότητα, πραγματοποιήθηκε άρση τραπεζικού απορρήτου μέσω του «Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και

Λογαριασμών Πληρωμών» για την οντότητα Ε.Π.Ε., Α.Φ.Μ. για το χρονικό διάστημα 01/01/2013 έως 31/12/2021. Πραγματοποιήθηκε αλληλογραφία με τα τραπεζικά ιδρύματα και προέκυψαν αναλήψεις μετρητών από τους λογαριασμούς της εταιρείας οι οποίες πραγματοποιήθηκαν από τον Επίσης προέκυψαν μεταφορές χρηματικών ποσών από τους λογαριασμούς της εταιρείας σε λογαριασμούς του

Εν συνεχεία, βάσει του ως άνω δελτίου πληροφοριών ο παρών έλεγχος έκρινε σκόπιμη την άρση των τραπεζικού απορρήτου προκειμένου να διερευνηθούν οι τραπεζικές κινήσεις του ελεγχόμενου και διενεργήθηκε έρευνα μέσω του συστήματος ΣΜΤΛ.

Ο παρών έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα αναφερόμενα στο δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ, τις κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών που προέκυψαν μετά την άρση του τραπεζικού απορρήτου, το με αριθμ. πρωτ. /2024 υπόμνημα του προσφεύγοντος προσδιόρισε τις κάτωθι διαφορές :

	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ			
	2018	2019	2020	2021
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΣΤΟΥΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΙΤΙΟΛΟΓΟΥΝΤΑΙ -ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΑΓΝΩΣΤΟΥ ΠΗΓΗΣ	17.396,00	155.046,68	98.647,00	136.458,32
ΑΝΑΛΗΨΕΙΣ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΣΜΟΥΣ ΤΗΣ ΙΩΝΙΑ ΤΕΧΝΙΚΗΣ ΧΩΜΑΤΟΥΡΓΙΚΗΣ ΜΟΝ. ΕΠΕ	117.100,00	19.200,00		
ΑΝΑΛΗΨΕΙΣ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΣΜΟΥΣ ΤΗΣ ΙΩΝΙΑ ΤΕΧΝΙΚΗΣ ΧΩΜΑΤΟΥΡΓΙΚΗΣ ΜΟΝ. ΕΠΕ	84.800,00	195.600,00	12.700,00	30.000,00
Σύνολο	219.296,00	369.846,68	111.347,00	166.458,32

Μετά από τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου τα συνολικά εισοδήματα από όλες τις πηγές εισοδημάτων προσδιορίστηκαν ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018			
α/α	Περιγραφή εισοδήματος	ΠΟΣΑ ΣΕ ΕΥΡΩ	
		Δήλωσης	Ελέγχου
1	Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις	-	-

2	Εισόδημα αγνώστου πηγής (πρωτογενείς καταθέσεις- αναλήψεις)	-	219.296,00
3	Εισόδημα μερίσματα τόκους	-	1,18
4	Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά		3.360,00
Σύνολα €		-	222.657,18 €

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019			
α/α	Περιγραφή εισοδήματος	ΠΟΣΑ ΣΕ ΕΥΡΩ	
		Δήλωσης	Ελέγχου
1	Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις	-	2.613,33
2	Εισόδημα αγνώστου πηγής (πρωτογενείς καταθέσεις- αναλήψεις)	-	369.846,68
3	Εισόδημα μερίσματα τόκους	-	2,18
Σύνολα €		-	372.462,19 €

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020			
α/α	Περιγραφή εισοδήματος	ΠΟΣΑ ΣΕ ΕΥΡΩ	
		Δήλωσης	Ελέγχου
1	Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις	-	469,56
2	Εισόδημα αγνώστου πηγής (πρωτογενείς καταθέσεις- αναλήψεις)	-	111.347,00
3	Εισόδημα από μερίσματα τόκους	-	1,50
4	Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά		845,25
Σύνολα €		-	112.663,31

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021			
α/α	Περιγραφή εισοδήματος	ΠΟΣΑ ΣΕ ΕΥΡΩ	
		Δήλωσης	Ελέγχου
1	Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις	8.928,16	8.928,16
2	Εισόδημα αγνώστου πηγής (πρωτογενείς καταθέσεις- αναλήψεις)	-	166.458,32
3	Εισόδημα μερίσματα τόκους	-	1,63
4	Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά		5.444,81
Σύνολα €		-	180.832,92 €

Στην συνέχεια ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων οι οποίες μαζί με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά (e-Κοινοποίηση) στον προσφεύγοντα.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι :

1. Για ένα μικρό διάστημα ήταν έμμισθος διαχειριστής στην εταιρία, στην συνέχεια ήταν έμμισθος υπάλληλος και οι ενέργειες που έκανε ήταν κατά εντολή των εργοδοτών του, ενώ και τα παραστατικά των συναλλαγών τα παρέδιδε σε αυτούς.
2. Έχει κάνει ενέργειες δικαστικές και εξώδικες ώστε να διαγραφεί από το ΓΕΜΗ το όνομά του ως διαχειριστή της εταιρίας.
3. Τα χρήματα που μεταφέρονταν στους λογαριασμούς του τα απέδιδε στην εταιρία.
4. Επιφυλάσσεται να καταθέσει υπόμνημα στην ΔΕΔ με έγγραφα - αποδείξεις για να υποστηρίξει τους ισχυρισμούς του

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 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 παρ. 4 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 τις οδηγίες της Διοίκησης ως προς τον έλεγχο των τραπεζικών πιστώσεων για τους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, το ποσό της πίστωσης επιμερίζεται στους συνδικαιούχους καταρχήν ισομερώς και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο (ΠΟΛ1033/2013, 1228/2014).

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το ΣΤΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων: «Α. Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, ... 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, ... Β. ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, ΣΤΕ 2442/2013, ΣΤΕ 886/2005 κ.ά.) - Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη - Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. Γ. Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να

λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.»

Επειδή, στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1175/2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» μεταξύ άλλων ορίζεται:

.....

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου. Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του. Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο

έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.....

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015, ορίζεται ότι: «Β' Προσαύξηση περιουσίας 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. ... 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.). 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν

οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. 9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο...».

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ (άρθρο 76 του νέου ΚΦΔ), ορίζεται:

«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, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ (άρθρο 77 του νέου ΚΦΔ) ορίζεται:

«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, εν προκειμένω, στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε έλεγχος από το 4^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με βάση τις υπ' αριθ./18-04-2024 και/19-04-2024 εντολές του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας, στο πλαίσιο των οποίων ελήφθησαν υπόψη τα αναφερόμενα στο δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ, οι κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών που προέκυψαν μετά την άρση του τραπεζικού απορρήτου, το με αριθμ.

πρωτ./2024 υπόμνημα του προσφεύγοντος και τα τραπεζικά δεδομένα των λογαριασμών στους οποίους συμμετέχει ο προσφεύγων που παρελήφθησαν από το ΣΜΤΛ.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη τα διαλαμβανόμενα στα ανωτέρω στοιχεία, ο έλεγχος προσδιόρισε ως διαφορά ποσό 219.296,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018, ποσό 369.846,68 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019, ποσό 111.347,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2020 και ποσό 166.458,32 ευρώ για το φορολογικό έτος 2021.

Επειδή, με το ανωτέρω υπόμνημα ο προσφεύγων επικαλέστηκε, μεταξύ άλλων, ότι οι αναλήψεις που έκανε από λογαριασμούς της εταιρίας γίνονταν κατ εντολήν των εργοδοτών του και ο ίδιος υπήρξε για ένα μικρό διάστημα έμμισθος διαχειριστής και στην συνέχεια έμμισθος υπάλληλος και εκτελούσε εντολές. Επίσης ως προς τις καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του ισχυρίζεται ότι πρόκειται για πιστώσεις που γίνονταν για λογαριασμό της ανωτέρω εταιρίας.

Τέλος επιφυλάσσεται να προσκομίσει έγγραφα αποδεικτικά των ισχυρισμών του.

Συγκεκριμένα ο προσφεύγων επικαλείται ότι η θητεία του ως έμμισθος διαχειριστής της εταιρίας είχε ήδη λήξει από την 28/11/2018.

Ωστόσο ο εν λόγω ισχυρισμός δεν τεκμηριώνεται από τις νομίμως υφιστάμενες δημοσιεύσεις στο ΓΕΜΗ. Η διαχειριστική εξουσία του προσφεύγοντος έληξε νομίμως με την συμβολαιογραφική τροποποίηση του καταστατικού της ως άνω εταιρίας δια του υπ. αριθμ./30-03-2019 συμβολαίου της συμβολαιογράφου

Επειδή, και με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων προβάλλει παρόμοιους ισχυρισμούς, ισχυρίζεται ότι δεν έχει κρατήσει στοιχεία ώστε να αποδείξει ότι όλες οι τραπεζικές καταθέσεις στους λογαριασμούς του καθώς και οι αναλήψεις χρημάτων από τους εταιρικούς λογαριασμούς γίνονταν για λογαριασμό της εταιρίας και ο ίδιος απέδιδε τα χρήματα και τα παραστατικά στους εργοδότες του, και επιφυλάσσεται να προσκομίσει με υπόμνημα έγγραφες αποδείξεις των ισχυρισμών του.

Επειδή, ως και την έκδοση της παρούσας απόφασης ο προσφεύγων δεν έχει προσκομίσει νέα στοιχεία προς απόδειξη των ισχυρισμών του.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ενώ ο προσφεύγων που φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας τους δεν προσκομίζει κανένα νεότερο στοιχείο προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών του, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 26/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ και την επικύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογία Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018 - υπ. αριθμ./25-11-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΠΟΣΑ ΔΕΔ ΣΕ ΕΥΡΩ
ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	72.367,70	72.367,70
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58	36.183,85	36.183,85
ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	17.087,75	17.087,75
ΣΥΝΟΛΟ	125.639,30	125.639,30

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019 - υπ. αριθμ./25-11-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΠΟΣΑ ΔΕΔ ΣΕ ΕΥΡΩ
ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	122.028,70	122.028,70
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58	61.014,35	61.014,35
ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	32.397,22	32.397,22
ΣΥΝΟΛΟ	215.440,27	215.440,27

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021 - υπ. αριθμ./25-11-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΠΟΣΑ ΔΕΔ ΣΕ ΕΥΡΩ
ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	54.931,41	54.931,41
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58	27.465,71	27.465,71
ΣΥΝΟΛΟ	82.397,12	82.397,12

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.