



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ: Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312-350

Email : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 30/04/2025

Αριθμός απόφασης: 1249

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. 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 07/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικά υποβληθείσα (ID) ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αρ. ... Τ.Κ., κατά:

- της υπ' αριθμ. /05-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα,

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία από 05/12/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος,

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής,

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

Επί της από 07/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του
ΑΦΜ 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 υπ' αριθμ./05-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος,
φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, προσδιορίστηκε σε βάρος του
προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 6.300,85 ευρώ, πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022 ποσού
3.150,43 ευρώ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 687,35 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή
10.138,58 ευρώ.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ:

Οι ως άνω διαφορές προσδιορίστηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου, βάσει της από 05/12/2024
έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, που συντάχθηκε δυνάμει
της υπ' αριθμ./30-09-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.
Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ. Ε 168818 ΕΞ 2024 ΕΜΠ/15-05-2024
έγγραφο της Διεύθυνσης Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Ελέγχων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων
Εσόδων.

Ο έλεγχος αιτήθηκε και έλαβε αρχείο από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και
Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ.& Λ.Π.), στο οποίο περιλαμβάνονται οι κινήσεις των τραπεζικών
λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων του προσφεύγοντος στην Ελλάδα, για το
χρονικό διάστημα 01/01/2018 έως 31/12/2018. Κατόπιν επεξεργασίας του προαναφερόμενου
αρχείου κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ. πρωτ. 4^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ ΕΞ 2024
ΕΜΠ/10-10-2024 αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., με το οποίο ζητήθηκαν
αποδεικτικά στοιχεία και πληροφορίες για την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης, χρηματικών
ποσών/πιστώσεων που προέκυψαν από την επεξεργασία των τραπεζικών του λογαριασμών και λοιπών
χρηματοοικονομικών προϊόντων του, είτε ότι τα εν λόγω ποσά έχουν φορολογηθεί με συγκεκριμένες
διατάξεις ή απαλλάσσονται του φόρου με ειδική διάταξη. Οι συναλλαγές για τις οποίες ζητήθηκαν
διευκρινίσεις ανέρχονταν σε (146) πιστώσεις συνολικού ποσού **1.374.573,00** ευρώ. Ο προσφεύγων
ανταποκρινόμενος διατύπωσε τους ισχυρισμούς του σχετικά με την αιτιολόγηση της προέλευσης των
υπό κρίση πιστώσεων (σχετ. τα από 15/10/2024 και 26/10/2024 μηνύματα ηλεκτρονικού
ταχυδρομείου).

Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε, την επεξεργασία των δεδομένων και στοιχείων που τέθηκαν
υπόψη του ελέγχου από τον προσφεύγοντα, την επεξεργασία των στοιχείων που τηρούνται σε
ηλεκτρονική μορφή στα συστήματα Taxis και Elenxis, όλα τα έγγραφα στοιχεία που τέθηκαν σε γνώση
του ελέγχου κατόπιν αιτημάτων και σχετικής αλληλογραφίας, καθώς και από τις κινήσεις των
χρηματοπιστωτικών δεδομένων του προσφεύγοντος, όπως αυτά αντλήθηκαν μέσω του Συστήματος
Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ.& Λ.Π.), ο έλεγχος
συνεκτιμώντας τα πραγματικά περιστατικά, προέβη σε διαπιστώσεις, τις οποίες συμπεριέλαβε στο με
αριθμό/14-11-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 33 του Κ.Φ.Δ.. Επί του
προαναφερόμενου Σ.Δ.Ε., ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθμ. πρωτ. 4ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ 1130019 ΕΙ
2024/15-11-2024 καθώς και το υπ' αριθμ. πρωτ. 4ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ ΕΙ 2024/18-11-2024
έγγραφα υπομνήματά του. Αφού λήφθηκαν υπόψη οι αιτιάσεις του προσφεύγοντος, συντάχθηκε η από
05/12/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Συγκεκριμένα από το διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν τα κάτωθι:

Εισόδημα άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013 (προσαύξηση περιουσίας):

Από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι:

- Αιτιολογήθηκαν επαρκώς πιστώσεις συνολικού ποσού **1.355.479,53 ευρώ**, καθόσον ο έλεγχος έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος και τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκόμισε, σύμφωνα με τα οποία: α) πιστώσεις συνολικού ποσού **1.337.566,00 ευρώ** στον υπ' αριθμ. GR.....λογαριασμό του αφορούν την εταιρεία στην οποία εργαζόταν, ήτοι την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ και διακριτικό τίτλο «.....», προέρχονται από λογαριασμό που τηρεί η εταιρεία αυτή στη Βουλγαρία και καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα Βιβλία αυτής και συγκεκριμένα στο λογαριασμό 33.07.00.002 «ΔΟΣΟΛ. ΛΟΓ/ΣΜΟΣ, β) πιστώσεις συνολικού ποσού **9.400,59 ευρώ** αφορούν μισθοδοσία του προσφεύγοντος, γ) πίστωση ποσού **965,28 ευρώ** αφορά μεταφορά χρεών τράπεζας και δ) πιστώσεις συνολικού ποσού **7.547,66 ευρώ** αφορούν μισθοδοσία των γονιών του προσφεύγοντος.
- Οι κάτωθι πιστώσεις συνολικού ποσού **19.093,47 ευρώ**, κρίθηκε ότι δε δικαιολογούνται και συνεπώς αποτελούν εισόδημα του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013:

ΑΝΑΙΤΙΟΛΟΓΗΤΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ

ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ	ΑΡ.ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜ/ΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	Κ
.....	1/3/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΡ.....	350,00	
.....	25/3/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΡ.....	160,00	
.....	9/5/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΡ.....	800,00	
.....	30/5/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΡ.....	400,00	
.....	3/7/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΡ.....	100,00	
.....	4/7/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΡ.....	100,00	
.....	17/7/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΡ.....	350,00	
.....	19/7/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	500,00	
.....	24/7/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	350,00	
.....	1/8/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΡ.....	1.100,00	
.....	22/8/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΡ.....	300,00	
.....	28/8/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΡ.....	250,00	
.....	29/8/2018	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	92,00	
.....	30/8/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	2.230,00	
.....	30/8/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΡ.....	300,00	
.....	18/9/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΡ.....	300,00	
.....	25/9/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΡ.....	450,00	
.....	27/9/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΡ.....	200,00	
.....	28/9/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΡ.....	120,00	
.....	4/10/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΡ.....	650,00	
.....	12/10/2018	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	20,00	
.....	18/10/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	550,00	
.....	19/10/2018	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	250,00	
.....	15/11/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΡ.....	50,00	
.....	2/12/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΡ.....	200,00	
.....	12/12/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΡ.....	200,00	
.....	22/12/2018	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	100,00	
.....	28/12/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΡ.....	1.700,00	

.....	.....	28/12/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΡ.....	110,00
.....	.....	4/1/2018	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	75,00
.....	.....	22/1/2018	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	75,00
.....	.....	29/1/2018	ΑΡΣ-ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	210,00
.....	.....	30/1/2018	ΑΝΤ ΑΝΤ.ΑΓΟΡ.ΧΡ.ΚΑΡΤΑΣ	.....	401,47
.....	.....	16/2/2018	ΑΝΤ ΑΝΤ.ΑΓΟΡ.ΧΡ.ΚΑΡΤΑΣ	.....	700,00
.....	.....	20/2/2018	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	75,00
.....	.....	28/2/2018	ΑΡΣ-ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	320,00
.....	.....	7/3/2018	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	275,00
.....	.....	8/3/2018	ΑΡΣ-ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	200,00
.....	.....	15/3/2018	ΑΡΣ-ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	290,00
.....	.....	3/4/2018	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	75,00
.....	.....	11/4/2018	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	535,00
.....	.....	16/4/2018	ΑΡΣ-ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	205,00
.....	.....	25/4/2018	ΑΡΣ-ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	75,00
.....	.....	8/6/2018	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	75,00
.....	.....	25/6/2018	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	75,00
.....	.....	10/7/2018	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	.....	150,00
.....	.....	24/7/2018	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	75,00
.....	.....	27/8/2018	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	75,00
.....	.....	25/9/2018	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	.....	500,00
.....	.....	30/10/2018	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	.....	575,00
.....	.....	18/12/2018	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	75,00
.....	.....	12/7/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	1.000,00
.....	.....	19/7/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ	.....	700,00
ΣΥΝΟΛΟ:					19.093,47

Κατόπιν τούτων, τα προς φορολόγηση εισοδήματα του προσφεύγοντος διαμορφώθηκαν εξής:

α/α	Περιγραφή εισοδήματος	2018	
		Δήλωσης	Ελέγχου
1	Εισόδημα από μισθωτή εργασία	11.080,58	11.080,58
2	Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα άρθρου 21 § 4 Ν.4172/2013	-	19.093,47
3	Εισόδημα από τόκους	0,53	0,53
Σύνολα €		11.081,11	30.174,58

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} ισχυρισμός: παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας - προσδιορίστηκαν υψηλοί φόροι και πρόστιμα σε σχέση με τα ετήσια εισοδήματά του.

2^{ος} ισχυρισμός: τα ποσά εισοδήματός του, όπως καταλογίσθηκαν, έχουν φορολογηθεί ξανά τα τελευταία φορολογικά έτη.

3^{ος} ισχυρισμός: συγκεκριμένες πιστώσεις, συνολικού ποσού 12.262,00 ευρώ, αφορούν σε μετρητά που του δόθηκαν προκειμένου να εξοφλήσει υποχρεώσεις της εταιρείας «.....».

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό:

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣΤΕ 3474/2011 Ολ. και 990/2004 Ολ.).

Σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣΤΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣΤΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επομένως εν προκειμένω, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και ν.4987/2022 (Κ.Κ.Φ.Δ.) των φόρων και των προστίμων, συμβάλει στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ της φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος των φόρων αλλά και των προστίμων που επιβάλλονται για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκάιως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής και εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και τη σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

Συνεπώς κατόπιν αυτών, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι αβάσιμος και δε γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον 2^ο και 3^ο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους...

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, στο άρθρο 29 «Φορολογικός συντελεστής» του ν.4172/2013, ορίζεται:

«4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

Επειδή, στο άρθρο 39 «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας» του ν. 4987/2022, ορίζεται:

«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, στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«.....B` Προσαύξηση περιουσίας 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.....

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.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.»

Επειδή, στην ΠΟΛ 1175/16-11-2017 με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας», μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι:

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ` πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ` επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά

περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος. 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...

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

5.4. 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. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο...»

Επειδή, εξάλλου σύμφωνα με την δημοσιευθείσα στις 07/04/2016 απόφαση του ΣΤΕ 884/2016 Β` Τμήμα επταμ.:

«(Α) ...Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν.4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) -Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος...

(Β) ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, ΣΤΕ 2442/2013, ΣΤΕ 886/2005 κ.ά.) – Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων.

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

(Ε) Η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 διάταξη του εδαφίου β της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως

τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους...

12. Επειδή, η ανωτέρω διάταξη του εδαφίου β της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ αφορά στη φορολόγηση ως εισοδήματος «προσαύξηση[ς] περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία». Ως «πηγή ή αιτία» της προσαύξησης της χρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου νοείται ο γενεσιουργός λόγος της εισαγωγής/ένταξης των αντίστοιχων ποσών στην περιουσία του. Εν προκειμένω, η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση συνήχθη από εμβάσματα και σχετικές τραπεζικές καταθέσεις του προσφεύγοντος, χωρίς να θεωρηθεί από τη φορολογική αρχή ως προερχόμενη από ορισμένη, γνωστή πηγή ή αιτία, η οποία δεν ήταν διαρκής ή/και σταθερή. Πράγματι, η πηγή ή αιτία των επίδικων, μη καλυπτόμενων από τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος, ποσών (εμβασμάτων και τραπεζικών καταθέσεών του) δεν ταυτοποιήθηκε από τη φορολογική αρχή ούτε, άλλωστε, από το ΔΕΑ, στην παραπεμπτική του απόφαση. Τούτων έπεται, ότι το δεύτερο σκέλος του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος καθώς και το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα διατυπώνονται λυσιτελώς μόνο κατά το μέρος τους που αφορούν σε προσαύξηση περιουσίας, όπως η επίδικη, άγνωστης πηγής ή αιτίας».

Επειδή, στο άρθρο 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, στο άρθρο 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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι συγκεκριμένες πιστώσεις, ήτοι οι πιστώσεις με α/α του παραπάνω Πίνακα Αναιτιολόγητων Πιστώσεων συνολικού ποσού 12.262,00 ευρώ, αφορούν σε μετρητά που του δόθηκαν προκειμένου να εξοφλήσει υποχρεώσεις της εταιρείας «.....».

Επειδή, στην οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, περιγράφονται αναλυτικά τα παρακάτω:

«Για τις πιστώσεις με α/α 108-129 ποσού 5.111,47€ και σχετικά με τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου ότι αφορούν συναλλαγές με εταιρεία στοιχήματος, λεκτέα τυγχάνουν τα εξής:

Ο έλεγχος δεν κάνει δεκτό τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου, καθώς δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα συγκεκριμένα τραπεζικά παραστατικά, από τα οποία να προκύπτει το πρόσωπο που έχει διενεργήσει τις εν λόγω καταθέσεις-πιστώσεις, ούτε προσκόμισε λοιπά στοιχεία προς απόδειξη των ισχυρισμών του, ούτε απέδειξε την πραγματική πηγή αυτών ή ότι έχουν υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία ή απαλλάσσονται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. Εν τούτοις προέβη σε ανάλυση της διαδικασίας διεξαγωγής ποδοσφαιρικού στοιχήματος, αλλά ουδέποτε προσκόμισε ονομαστική Βεβαίωση Κερδών στην οποία να αναγράφονται τόσο τα κέρδη που έχουν προκύψει με βάση το σύνολο της παικτικής δραστηριότητας, όσο και η παρακράτηση φόρου που έχει διενεργηθεί σε αυτά.

Εξάλλου, για τις ίδιες πιστώσεις (ήτοι αυτές με α/α 108-129), ο ελεγχόμενος αρχικά με το από 15/10/2024 μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, ισχυρίστηκε ότι οι συναλλαγές αυτές έχουν γίνει από φιλικό του πρόσωπο, ενώ μετά την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων ελέγχου ισχυρίζεται πως πρόκειται για συναλλαγές με εταιρεία στοιχήματος που αφορούν τον ίδιο.

Για τις πιστώσεις με α/α 5, 13, 23, 28, 41-42, 47-48, 51-52, 56, 59-60, 62, 64, 71-72, 74-75, 78, 80, 85-86, 98-99, 101, 103, 105-106 ποσού 12.282,00€ και σχετικά με τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου ότι αφορούν συναλλαγές που έχουν γίνει για λογαριασμό της εταιρείας οπότε αφορούν έξοδά της, λεκτέα τυγχάνουν τα εξής:

Ο έλεγχος δεν κάνει δεκτό τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου, καθώς δεν προσκόμισε προς απόδειξη των ισχυρισμών του, τα συγκεκριμένα τραπεζικά παραστατικά, από τα οποία να προκύπτει το πρόσωπο που έχει διενεργήσει τις εν λόγω καταθέσεις-πιστώσεις ή την μεταφορά ποσών. Επίσης από τα στοιχεία που εν γένει έχουν τεθεί στη διάθεση του ελέγχου δεν διαπιστώνονται σχετικές ημερολογιακές εγγραφές στα Βιβλία της εταιρείας («.....»). Ειδικά για την πίστωση με α/α 23 ποσού 800,00€, ο έλεγχος έχει ήδη αναγνωρίσει την πίστωση με α/α 24 για τον μήνα Μάιο. Επίσης για τις πιστώσεις με α/α 105 και 106 που υποτίθεται ότι αφορούν κατάθεση για πληρωμή των τελών κυκλοφορίας των οχημάτων της εταιρείας επισημαίνονται τα εξής:

Τα ποσά που πιστώνονται στον λογαριασμό που τηρεί ο ελεγχόμενος στην, με έμβασμα εξωτερικού παρακολουθούνται από την εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ. και διακριτικό τίτλο «..... ΜΕΠΕ» στον λογαριασμό 33.07.00.002 «ΔΟΣΟΛ. ΛΟΓ/ΣΜΟΣ ΕΘΝΙΚΗΣ». Όπως προκύπτει από τις κινήσεις του δοσοληπτικού λογαριασμού, αλλά και από τις κινήσεις του λογαριασμού που τηρεί ο ελεγχόμενος στην ΕΤΕ, από το συνολικό ποσό του 1.337.566,00€, που έχει πιστωθεί στον λογαριασμό της ΕΤΕ, έχει αναληφθεί με μετρητά, κυρίως την ίδια ημέρα, ποσό 1.324.945,00€. Το εναπομείναν ποσό έχει χρησιμοποιηθεί για πληρωμή διαφόρων εξόδων όπως ΔΕΗ, τιμολόγια της, καύσιμα, ενοίκιο, τέλος, ασφάλεια ΙΧ και τα τέλη κυκλοφορίας για τα οχήματα της εταιρείας με αριθμό κυκλοφορίας και, με αντίστοιχη χρέωση του λογαριασμού του ελεγχόμενου στην Εθνική. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου ότι οι πιστώσεις με α/α αφορούν κατάθεση για πληρωμή των τελών κυκλοφορίας των οχημάτων της εταιρείας είναι αβάσιμος.

Επισημαίνεται δε και πέραν των ανωτέρω ότι είναι τέτοιο το ύψος των εμβασμάτων εξωτερικού που πιστώνεται στον λογαριασμό του ελεγχόμενου στην, ώστε παρέλκει η επιπλέον κατάθεση μετρητών προκειμένου να εξοφληθούν υποχρεώσεις/έξοδα της εταιρείας, όπως ισχυρίζεται ο ελεγχόμενος, δεδομένου ότι έχει ακολουθηθεί και η διαδικασία που περιγράφεται στην προηγούμενη παράγραφο.

Τέλος, για τις πιστώσεις με α/α 132 και 133, ο ελεγχόμενος δεν έχει προβεί σε σχετική αιτιολόγηση, ούτε προσκόμισε σχετικά αποδεικτικά στοιχεία/τραπεζικά παραστατικά, προκειμένου να αποδείξει την πραγματική πηγή αυτών ή ότι έχουν υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία ή απαλλάσσονται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις...».

Επειδή σύμφωνα με τα ως άνω, πιστώσεις συνολικού ποσού 1.337.566,00 ευρώ στον υπ' αριθμ. GR.....λογαριασμό του προσφεύγοντος, έγινε δεκτό ότι αφορούν την εταιρεία στην οποία εργαζόταν, ήτοι την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ και διακριτικό τίτλο «.....», προέρχονται από λογαριασμό που τηρεί η εταιρεία αυτή στη και καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα Βιβλία αυτής και συγκεκριμένα στο δοσοληπτικό λογαριασμό 33.07.00.002 «ΔΟΣΟΛ. ΛΟΓ/ΣΜΟΣ». Στον ίδιο δοσοληπτικό λογαριασμό καταχωρήθηκε επίσης συνολικό ποσό 1.337.566,00 ευρώ που αναλήφθηκε σε μετρητά από τον ως άνω λογαριασμό του προσφεύγοντος.

Επειδή, όμως για τις πιστώσεις με α/α 5, 13, 23, 28, 41-42, 47-48, 51-52, 56, 59-60, 62, 64, 71-72, 74-75, 78, 80, 85-86, 98-99, 101, 103, 105-106 συνολικού ποσού 12.282,00 ευρώ, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία, προκειμένου να τεκμηριώσει τον ισχυρισμό του ότι αφορούν σε πληρωμές δαπανών της προαναφερόμενης εταιρείας. Επίσης για τις συγκεκριμένες πιστώσεις συνολικού ποσού 12.282,00 ευρώ, δε διαπιστώθηκαν σχετικές ημερολογιακές εγγραφές στα Βιβλία της εταιρείας «.....» ΑΦΜ Συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή, επιπλέον κατόπιν επισκόπησης των υποβληθέντων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώνεται ότι τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος 2017, υπερβαίνουν τις δαπάνες διαβίωσης μόλις κατά 1.217,53 ευρώ, ενώ κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος οι δαπάνες διαβίωσης είναι κατά πολύ μεγαλύτερες από τα δηλωθέντα εισοδήματά του.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στη με ημερομηνία θεώρησης 05/12/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ./07-01-2025 ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2018

Η με αριθμό/05-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος:

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ (ΔΗΛΩΣΗΣ-ΔΕΔ)
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	11.081,11	30.174,58	30.174,58	19.093,47
	της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό	0,05			
	Χρεωστικό ποσό		6.300,80	6.300,80	6.300,80
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ			3.150,43	3.150,43	3.150,43
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			687,35	687,35	687,35
Τέλος επιτηδεύματος					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					

Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		10.138,58	10.138,58	10.138,58
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
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.