



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604519

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 22/5/2023

Αριθμός απόφασης: 1238

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 20/1/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΛ.ΚΕ. 1ΕΙ ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αριθ. /22-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Τη με αριθμό /27-4-2023 πράξη αναπομπής της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών που διαβιβάστηκε με το με αριθμό πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2023 ΕΜΠ έγγραφο στο 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για συμπληρωματικό έλεγχο.

8. Τη με αριθμό πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΞ 2023 ΕΜΠ απάντηση του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. επί της αναπομπής.

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

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΛ.ΚΕ. 1 ΕΙ και ημερομηνία κατάθεσης 20/1/2023 ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., η 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 την υπ' αριθ./22-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 3.725,20 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 1.862,60 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 597,14 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 6.184,94 ευρώ.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 22/12/2022 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, κατόπιν της υπ' αριθ./05.09.2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, που εκδόθηκε σε αντικατάσταση της υπ' αριθ./27.05.2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

Αιτία του ελέγχου ήταν το με αριθ. πρωτ./22.03.2022 έγγραφο της Δ.Ε.Ο.Ε. (Διεύθυνσης Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος) με το οποίο διαβιβάστηκε στον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. η με ημερομηνία 25/10/2021 Πορισματική Αναφορά του άρθρου 387 § 10 του Ν.4512/2018 των ελεγκτών της Δ.Ε.Ο.Ε., που συντάχθηκε σε εκτέλεση της με Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε./2017 παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος. Σύμφωνα με την εν λόγω αναφορά, από την επεξεργασία των δεδομένων των τραπεζικών κινήσεων του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε μία σειρά πιστώσεων οι οποίες δε συσχετίστηκαν με χρεώσεις άλλων λογαριασμών του και με βάση την αναγραφόμενη αιτιολογία τους, όπου υπάρχει, δεν προκύπτει η αιτία προέλευσής τους. Ωστόσο, από τη συνδυαστική ανάλυση των τραπεζικών κινήσεων και των υποβληθεισών δηλώσεων ετών 2014 - 2016 του προσφεύγοντος δεν προέκυψαν ενδείξεις για την τέλεση του αδικήματος της ποινικά κολάσιμης φοροδιαφυγής (αρ. 66 του Κ.Φ.Δ.) ή της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες (αρ. 39 του Ν.4557/2018) και η υπόθεση εστάλη στην Α.Α.Δ.Ε. για περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες.

Ο έλεγχος που διενεργήθηκε στη συνέχεια από το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αφορούσε 77 τραπεζικές πιστώσεις εντός του 2016, συνολικής αξίας 15.176,47 ευρώ, των οποίων η πηγή προέλευσης δεν εντοπίστηκε από την έρευνα της Δ.Ε.Ο.Ε., και ξεκινώντας αλληλογραφία με τέσσερα (4) χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (EUROBANK, ALPHA BANK, ΠΕΙΡΑΙΩΣ και Ε.Τ.Ε.) απέστειλε αιτήματα ζητώντας τα στοιχεία των καταθετών των εν λόγω πιστώσεων. Από τις απαντήσεις που έλαβε από τα δύο πιστωτικά ιδρύματα δικαιολόγησε τις 32 καταθέσεις, ύψους 4.500,00 ευρώ, ενώ τις υπόλοιπες 45 καταθέσεις, ύψους 11.288,47 ευρώ, για τις οποίες δεν έλαβε απάντηση, τις θεώρησε αδικαιολόγητες και τις συμπεριέλαβε ως προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21 § 4 του Ν.4172/2013 στο υπ' αριθ./3-11-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων, που κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με τον προσωρινό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος.

Λαμβάνοντας υπόψη το απαντητικό υπόμνημα του προσφεύγοντος και την προσκομιζόμενη εκτύπωση κινήσεων με τις χρεώσεις ενός εκ των λογαριασμών του, την οποία δεν έκανε δεκτή επειδή ήταν ανυπόγραφη, ο έλεγχος κατέληξε ότι το σύνολο των καταθέσεων ποσού 11.288,47 ευρώ αποτελούν πρωτογενείς πιστώσεις, καταλογιστέες βάσει των διατάξεων περί προσαύξησης περιουσίας. Οι πιστώσεις αυτές είναι οι κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

α/α	Τράπεζα	Νόμισμα	Λογαριασμός	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό Καταλογι- μού
2	..... ****	EUR	.....	7/1/2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	.....	250,00	250,00
5	..... ****	EUR	.....	9/1/2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	300,00	300,00
6	..... ****	EUR	.....	9/1/2016		ΠΛΗΡΩΜΗ ΣΤΟ ΑΤΜ ΜΕ ΜΕΤΡΗΤΑ	400,00	400,00
10	..... ****	EUR	.....	22/1/2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	.....	250,00	250,00
11	..... ****	EUR	.....	22/1/2016		ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΔΟΣΗΣ	229,24	229,24
12	..... ****	EUR	.....	15/2/2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	300,00	300,00
13	..... ****	EUR	.....	22/2/2016		ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΔΟΣΗΣ	231,30	231,30
14	..... ****	EUR	.....	27/2/2016		ΠΛΗΡΩΜΗ ΣΤΟ ΑΤΜ ΜΕ ΜΕΤΡΗΤΑ	200,00	200,00
15	..... ****	EUR	.....	29/2/2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	.....	250,00	250,00
17	..... ****	EUR	.....	14/3/2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	250,00	250,00
22	..... ****	EUR	.....	21/3/2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	.....	200,00	200,00
23	..... ****	EUR	.....	22/3/2016		ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΔΟΣΗΣ	234,52	234,52
24	..... ****	EUR	.....	10/4/2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	300,00	300,00
25	..... ****	EUR	.....	10/4/2016		ΠΛΗΡΩΜΗ ΣΤΟ ΑΤΜ ΜΕ ΜΕΤΡΗΤΑ	370,00	370,00
30	..... ****	EUR	.....	22/4/2016		ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΔΟΣΗΣ	236,54	236,54
31	..... ****	EUR	.....	6/5/2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	300,00	300,00
32	..... ****	EUR	.....	9/5/2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	.....	250,00	250,00
33	..... ****	EUR	.....	23/5/2016		ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΔΟΣΗΣ	238,57	238,57
36	..... ****	EUR	.....	6/6/2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	.....	250,00	250,00
37	..... ****	EUR	.....	6/6/2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	300,00	300,00
40	EUR	.....	22/6/2016		ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	240,62	240,62

	....					ΔΟΣΗΣ		
43	..... ....	EUR	.....	23/6/2016		ΠΛΗΡΩΜΗ ΣΤΟ ΑΤΜ ΜΕ ΜΕΤΡΗΤΑ	200,00	200,00
44	..... ....	EUR	.....	13/7/2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	.....	250,00	250,00
45	..... ....	EUR	.....	14/7/2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	250,00	250,00
46	..... ....	EUR	.....	14/7/2016		ΠΛΗΡΩΜΗ ΣΤΟ ΑΤΜ ΜΕ ΜΕΤΡΗΤΑ	100,00	100,00
51	..... ....	EUR	.....	22/7/2016		ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΔΟΣΗΣ	242,68	242,68
53	..... ....	EUR	.....	22/8/2016		ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΔΟΣΗΣ	244,76	244,76
54	..... ....	EUR	.....	29/8/2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	.....	250,00	250,00
55	..... ....	EUR	.....	29/8/2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	300,00	300,00
56	..... ....	EUR	.....	29/8/2016		ΠΛΗΡΩΜΗ ΣΤΟ ΑΤΜ ΜΕ ΜΕΤΡΗΤΑ	50,00	50,00
57	..... ....	EUR	.....	14/9/2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	.....	250,00	250,00
58	..... ....	EUR	.....	22/9/2016		ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΔΟΣΗΣ	246,86	246,86
59	..... ....	EUR	.....	29/9/2016		ΠΛΗΡΩΜΗ ΣΤΟ ΑΤΜ ΜΕ ΜΕΤΡΗΤΑ	50,00	50,00
60	..... ....	EUR	.....	29/9/2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	300,00	300,00
63	..... ....	EUR	.....	13/10/2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	.....	250,00	250,00
64	..... ....	EUR	.....	18/10/2016	SUPER BATCH	.....	1.000,00	1.000,00
65	..... ....	EUR	.....	24/10/2016		ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΔΟΣΗΣ	248,98	248,98
67	..... ....	EUR	.....	30/10/2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ NB010902	300,00	300,00
69	..... ....	EUR	.....	21/11/2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	200,00	200,00
70	..... ....	EUR	.....	22/11/2016		ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΔΟΣΗΣ	251,12	251,12
72	..... ....	EUR	.....	7/12/2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	240,00	240,00
73	..... ....	EUR	.....	20/12/2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	.....	210,00	210,00
74	..... ....	EUR	.....	22/12/2016		ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΔΟΣΗΣ	253,28	253,28
-	..... ....	EUR	.....	29/12/2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	20,00	20,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ - ΑΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΤΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ								11.288,47

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. είναι σε θέση να αποδείξει την προέλευση όλων πιστώσεων που του καταλογίστηκαν ως πρωτογενείς από τον έλεγχο και, επιπροσθέτως,
2. προσκομίζει με την προσφυγή πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου φορολογικών ετών 2004 – 2016 από την οποία δικαιολογείται απόλυτα το ύψος των επίμαχων πιστώσεων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 21 – *Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα* 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 τις οδηγίες της **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5-11-2015** «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» έχει διευκρινιστεί 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.»

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1175/2017 με θέμα: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι:

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 23 – *Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης του Κ.Φ.Δ.* 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.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 39 – *Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας του Κ.Φ.Δ.* 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 το άρθρο 65 – *Βάρος Απόδειξης του Κ.Φ.Δ.* 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, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 7 και 8 της απόφασης), «7. ...σε αρκετές περιπτώσεις (λ.χ. όταν ο ίδιος ο δικαιούχος του λογαριασμού καταθέτει σε αυτόν μετρητά ή το ποσό επιταγής), η αληθής φύση και η ακριβής αιτία ή πηγή (γενεσιουργός οικονομικός λόγος) των οικείων σημαντικών αυξήσεων του ποσού του τραπεζικού λογαριασμού είναι αδύνατο ή, εν πάση περιπτώσει, ιδιαίτερα δυσχερές να διαγνωσθούν με άλλους τρόπους από τη φορολογική διοίκηση, η οποία διαπιστώνει μια κατάσταση, όσον αφορά την περιουσία του φορολογούμενου, που ευλόγως καλεί για εξηγήσεις εκ μέρους του. Εξάλλου, σε υπόθεση όπως η κρινόμενη, 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. Κατ' ακολουθίαν, 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 [...]. 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. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του [...], αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής [...]. 8. ...η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων [...], 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, 2442/2013, 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. Πράγματι, 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. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014

εππαμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 εππαμ., 1934/2013 εππαμ., 2365/2013 εππαμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 εππαμ., 2780/2012 εππαμ.). [...]. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου 4174/2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου. Πράγματι, τέτοιες υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο ποσό είτε (α) αποτελεί φορολογητέο μη δηλωθέν εισόδημα, περίπτωση που είναι και η συνήθης, κατά τα κοινώς γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε (β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣτΕ 387/2015) είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ' αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμει να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης είτε (δ) σε εξαιρετικές περιπτώσεις, απορρέει από συμπεριφορά που συνιστά ποινικό αδίκημα (λ.χ. εμπόριο ναρκωτικών ή δωροδοκία), με συνέπεια να υπόκειται (όχι σε φόρο εισοδήματος αλλά) σε δήμευση, σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 76 του Ποινικού Κώδικα και με ειδικές διατάξεις της ποινικής νομοθεσίας. Περαιτέρω, σε υπόθεση όπως η παρούσα, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο.»

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/4.3.2014 με θέμα: «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26.07.2013) «Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή», όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 49 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287/31.12.2013) για την διαδικασία υποβολής και εξέτασης ενδικοφανών προσφυγών από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών» της Γ.Γ.Δ.Ε. προβλέπεται μεταξύ άλλων ότι:

«Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας σύντομη ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το

σχετικό πόρισμά της, καθόσον η διαδικασία αυτή δεν διακόπτει την 60νθήμερη προθεσμία για έκδοση της σχετικής απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.

Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων υπέβαλε στην υπηρεσία μας, μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή, πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου φορολογικών ετών 2004 έως 2016, με τελικό διαθέσιμο υπόλοιπο 201.582,35 ευρώ, τον οποίο δεν είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος και επομένως δε μπορούσε να τον λάβει υπόψη κατά την έκδοση της υπ' αριθ./22-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Επειδή κρίθηκε από την υπηρεσία μας ότι απαιτούνται πρόσθετες ελεγκτικές ενέργειες προκειμένου να διαπιστωθεί αν και σε ποιο βαθμό το αποτέλεσμα του πίνακα ανάλωσης θα μετέβαλε το ύψος του καταλογισθέντος φόρου και συνακόλουθα το ποσό του επιβληθέντος προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. και, ως εκ τούτου, έγινε αναπομπή της υπόθεσης με συνημμένο τον υποβληθέντα πίνακα ανάλωσης φορολογικών ετών 2004 – 2016, με το με αριθμό πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2023 ΕΜΠ έγγραφο της υπηρεσίας μας, στο 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, κατά τα προβλεπόμενα στην προαναφερόμενη εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/2014.

Επειδή με το με αριθμό πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΕΞ 2023 ΕΜΠ έγγραφο το αρμόδιο τμήμα του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. απάντησε επί της αναπομπής, αφού κατάρτισε νέο πίνακα ανάλωσης φορολογικών ετών 2004–2015, λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά εισοδήματα και τις πραγματικές δαπάνες του προσφεύγοντος, όπως είχε ζητηθεί από την υπηρεσία μας. Προς τον σκοπό αυτό έκανε τις εξής παραδοχές:

- «1. Στον πίνακα ανάλωσης [...] προστίθεται το καθαρό εισόδημα του ελεγχόμενου, το εισόδημα από τόκους και η επιστροφή φόρου που αποτελούν τις συνολικές ταμειακές εισροές κάθε έτους.
2. Σαν δαπάνες ελήφθησαν υπόψη οι δηλωθείσες από τον φορολογούμενο δαπάνες του πίνακα ανάλωσης καθώς και οι πραγματικές δαπάνες όπως αναφέρονταν στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.
3. Στα φορολογικά έτη όπου απεικονίζονται ποσά στον κωδικό 049 της δήλωσης (δαπάνες αγαθών), ο έλεγχος δεν προσδιόρισε ελάχιστο ποσό διαβίωσης. Όπου δεν απεικονίζονται ποσά δαπανών στον κωδικό 049, προσδιόρισε το ποσό των 3.000,00 € ως άγαμος ως ελάχιστη δαπάνη διαβίωσης.»

Επειδή από τον πίνακα ανάλωσης που καταρτίστηκε με την ανωτέρω διαδικασία υπολογίστηκε υπόλοιπο προς ανάλωση 96.373,46 ευρώ που σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου, σε εφαρμογή των διατάξεων της προπαρατεθείσας ΠΟΛ. 1175/2017 και σε συνδυασμό με τη ΣτΕ 884/2016 δίνει τη δυνατότητα στον προσφεύγοντα να καλύψει τις πρωτογενείς πιστώσεις σε μετρητά ύψους 11.288,47 ευρώ, που στο σύνολό τους σχεδόν είναι κάτω των 300,00 ευρώ.

Ως εκ τούτου γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος και οι εν λόγω πιστώσεις δε λογίζονται ως προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 § 4 του Κ.Φ.Δ.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 20/1/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΛ.ΚΕ. 1I ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., και την ακύρωση της υπ' αριθ. /22-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Φορολογικό έτος 2016

Υπ' αριθ. /22-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος:
0,00 ευρώ

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 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.