



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08.05.2023

Αριθμός απόφασης: 1093

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014).

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 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 **12.01.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... **ΕΙ 2023 ΠΔ** ενδικοφανή προσφυγή του ....., με **ΑΦΜ** ....., κατά της υπ' αριθ. .... /14.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2007 (χρήση 2006), του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας αιτείται η ακύρωση, μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου.

6. Τις απόψεις του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Επί της από **12.01.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... **2023 ΠΔ** ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με **ΑΦΜ** ....., 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. .... / **14.12.2022** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2007 (χρήση 2006), του Προϊστάμενου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 919.388,48 €, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 1.103.266,18 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 2.022.654,66 €.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από **14.12.2022** έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊστάμενου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ Αττικής.

### **ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ**

Πρόκειται για φυσικό πρόσωπο, το οποίο διατηρεί ατομική επιχείρηση, με ημερομηνία έναρξης **02.06.1998** και δραστηριότητα «**ΟΔΙΚΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ**».

Συνεπεία του υπ' αριθ. πρωτ. .... / **07.05.2021** (αριθ. πρωτ. εισερχομένου Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας ..... / **18.05.2021**) Δελτίου πληροφοριών του τμήματος Κοινωνικής & Ασφαλιστικής Προστασίας της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας του Αρχηγείου Ελληνικής Αστυνομίας (Α.Ε.Α.), με το οποίο απεστάλη μεταξύ άλλων και η από **05.05.2021** Έκθεση Παράθεσης Οικονομικών Στοιχείων, που αφορά τον προσφεύγοντα, εκδόθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας η με αριθμό ..... / **19.05.2021** εντολή ελέγχου. Εν συνεχεία, κατόπιν σύστασης των Ελεγκτικών Κέντρων Αττικής, εκδόθηκε σε αντικατάσταση της ανωτέρω εντολής, η με αριθμό ..... / **13.10.2022** εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, οικονομικών ετών 2007 έως 2010, του Προϊστάμενου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ Αττικής.

Ειδικότερα, σύμφωνα με την προαναφερθείσα Έκθεση Παράθεσης Οικονομικών Στοιχείων της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας, ύστερα από άρση του τραπεζικού απορρήτου του προσφεύγοντος και επεξεργασία των τραπεζικών του λογαριασμών της ελεγχόμενης περιόδου, διαπιστώθηκε η πραγματοποίηση πρωτογενών πιστώσεων στο με αριθμό ..... ατομικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, στην τράπεζα ....., ως εξής:

- Για το χρονικό διάστημα από **01.01.2006** έως και **31.12.2006** πραγματοποιήθηκαν πρωτογενείς πιστώσεις, συνολικού ποσού **2.312.658,70 €**
- Για το χρονικό διάστημα από **01.01.2007** έως και **31.12.2007** πραγματοποιήθηκαν πρωτογενείς πιστώσεις, συνολικού ποσού **174.640,34 €**
- Για το χρονικό διάστημα από **01.01.2008** έως και **31.12.2008** πραγματοποιήθηκαν πρωτογενείς πιστώσεις, συνολικού ποσού **124.517,90 €**
- Για το χρονικό διάστημα από **01.01.2009** έως και **31.12.2009** πραγματοποιήθηκαν πρωτογενείς πιστώσεις, συνολικού ποσού **47.058,06 €**

Ο έλεγχος του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ Αττικής, με την υπ' αριθ. πρωτ. .... **ΕΞ 2022/ ΕΜΠ/25.10.2022** πρόσκληση, κάλεσε τον προσφεύγοντα να δικαιολογήσει την πηγή προέλευσης και την αιτία πίστωσης των εν λόγω ποσών στον τραπεζικό του λογαριασμό. Ο

προσφεύγων, ανταποκρινόμενος στην ως άνω πρόσκληση, κατέθεσε το υπ' αριθ. πρωτ. .... ΕΙ 2022 ΠΔ/04.11.2022 υπόμνημα. Ο έλεγχος, αφού αξιολόγησε το ανωτέρω υπόμνημα του προσφεύγοντος, απέρριψε τους ισχυρισμούς του και έκρινε ότι τα εν λόγω ποσά αποτελούν προσαύξηση περιουσίας και ότι φορολογούνται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994, όπως ίσχυε την υπό κρίση περίοδο. Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, συντάχθηκε από τον έλεγχο το με αριθμό ...../07.11.2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων, το οποίο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις 09.11.2022, με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, προκειμένου ο προσφεύγων να καταθέσει τις απόψεις του εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των είκοσι ημερών. Αν και παρήλθε το ως άνω χρονικό διάστημα, ο προσφεύγων δεν υπέβαλε εγγράφως τις απόψεις του για τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Ύστερα από τα παραπάνω, ο έλεγχος προχώρησε στη σύνταξη της από 14.12.2022 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Ο προσφεύγων, με την παρούσα προσφυγή, αιτείται την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ Αττικής, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Οι εν λόγω πιστώσεις δεν αφορούσαν τον ίδιο, ούτε προσωπικά του έσοδα, για τα οποία έπρεπε να υποβάλει φορολογικές δηλώσεις. Το σύνολο των πρωτογενών πιστώσεων/καταθέσεων στον προσωπικό του λογαριασμό, αφορούσε αποκλειστικά ποσά οφειλόμενα στις εταιρείες «.....» με Α.Φ.Μ. .... και «.....» με Α.Φ.Μ. ...., αποκλειστικών συμφερόντων και πραγματικής διοίκησης του πατέρα του, ....., τις οποίες ο ίδιος φαινομενικά και μόνο εκπροσωπούσε. Ο λόγος κατάθεσης των εν λόγω ποσών στον ατομικό του λογαριασμό, είναι διότι οι τραπεζικοί λογαριασμοί των εταιρειών είχαν δεσμευθεί/κατασχεθεί για φορολογικές και ασφαλιστικές οφειλές τους. Όλες τις πιστώσεις στο λογαριασμό του ακολουθούσαν αντίστοιχες αναλήψεις με σκοπό την πληρωμή των υποχρεώσεων των εταιρειών αυτών (μισθοί, ενόικια κλπ.). Τα ποσά αυτά δεν παρέμεναν στον τραπεζικό του λογαριασμό και δεν ενσωματώθηκαν στο προσωπικό του εισόδημα. Συγκεκριμένα, υποστηρίζει ότι τα ανωτέρω αποδεικνύονται από το γεγονός ότι σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι στο έτος 2006, το ποσό των 1.259.022,48 € εκ των πρωτογενών πιστώσεων, προέρχεται από 15 επιταγές της εταιρείας «.....», εκδοθείσες προς την εταιρεία «.....», καθώς επίσης και ότι το ποσό των 75.000,00 € προέρχεται από επιταγή εκδόσεως της εταιρείας «.....», εκδοθείσα προς την εταιρεία «.....».

2. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρο εισοδήματος για την ένδικη χρήση.

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 «Εισόδημα και εξεύρεση του» του Ν.2238/1994, όπως ίσχυε για την υπό κρίση περίοδο:**

*«1.Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτηση του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό.*

*2.Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσης του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής:*

**ΑΒ. Εισόδημα από ακίνητα.**

Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες.

Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις.

ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή.»

**Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 «Εισόδημα και απόκτηση του» του Ν.2238/1994, όπως ίσχυε για την υπό κρίση περίοδο:**

**«3.Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4.»**

**Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010 (Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010) προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994), ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»**

**Επειδή στην ΠΟΛ. 1095/29.04.2011, με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» αναφέρονται τα εξής:**

**«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: « Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»**

**2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.**

**3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.**

...

9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. Ειδικά για τις περιπτώσεις εκείνες των φορολογουμένων, οι οποίοι επικαλούνται έσοδα από εισοδήματα τα οποία έχουν φορολογηθεί τεκμαρτά με βάση τις ισχύουσες διατάξεις και λοιπές περιπτώσεις, όπως αναφέρονται ενδεικτικά παραπάνω στην παράγραφο 6 και εφόσον αυτά αποδεικνύονται από άλλα στοιχεία, ακαθάριστα έσοδα, βιβλία, τιμολόγια κλπ., οι εν λόγω διατάξεις δεν εφαρμόζονται για προσαύξηση περιουσίας που προκύπτει πριν τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του νόμου.

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

12. Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος.»

**Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5-11-2015 «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας»:**

«Απαντώντας σε προφορικά και γραπτά ερωτήματα περί της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:...

**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....

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

**Επειδή**, με την ΠΟΛ.1175/2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων αναφέρονται τα εξής:

«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.

...

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενη ή σχετιζόμενη 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.

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή

επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.»

**Επειδή**, στην υπό εξέταση περίπτωση, σύμφωνα με την από 05.05.2021 Έκθεση Παράθεσης Οικονομικών Στοιχείων της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας, ύστερα από άρση του τραπεζικού απορρήτου του προσφεύγοντος και επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης περιόδου, διαπιστώθηκε η πραγματοποίηση πρωτογενών πιστώσεων στον υπ' αριθ. .... ατομικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στην τράπεζα ....., ύψους 2.312.658,70 €, για το χρονικό διάστημα από 01.01.2006 έως 31.12.2006.

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται, τόσο με το υπ' αριθ. πρωτ. .... ΕΙ 2022 ΠΔ/04.11.2022 υπόμνημά του προς το 2<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, όσο και με την παρούσα προσφυγή, ότι οι εν λόγω πιστώσεις αφορούν αποκλειστικά ποσά οφειλόμενα στις εταιρείες «.....» με Α.Φ.Μ. .... και «.....» με Α.Φ.Μ. ...., αποκλειστικών συμφερόντων και πραγματικής διοίκησης του πατέρα του, τα οποία κατατίθεντο στον ατομικό του λογαριασμό λόγω δέσμευσης/κατάσχεσης των τραπεζικών λογαριασμών των εταιρειών εξαιτίας φορολογικών και ασφαλιστικών οφειλών τους. Περαιτέρω, ισχυρίζεται ότι με τα εν λόγω ποσά εξοφλούσε υποχρεώσεις των ανωτέρω επιχειρήσεων, αφού προηγουμένως προέβαινε σε αναλήψεις από τον τραπεζικό του λογαριασμό.

**Επειδή**, ειδικότερα, ο προσφεύγων, προς επίρρωση των ισχυρισμών του, επικαλείται συγκεκριμένα 15 πιστώσεις στον ατομικό του λογαριασμό με αριθμό ..... της τράπεζας ....., οι οποίες αφορούν επιταγές ύψους 1.259.022,48 € οι οποίες εκδόθηκαν από την εταιρεία «.....» προς την εταιρεία «.....», καθώς επίσης και μία πίστωση ποσού 75.000,00 €, η οποία αφορά επιταγή εκδόσεως της εταιρείας «.....», εκδοθείσα προς την εταιρεία «.....».

**Επειδή**, από το υποσύστημα του Μητρώου του Taxis της υπηρεσίας μας, προκύπτουν για τον προσφεύγοντα οι κάτωθι σχέσεις με τις ως άνω εταιρείες:

| ΑΦΜ<br>Συσχετ. | Δ.Ο.Υ.         | Επωνυμία | Κατηγορία<br>Σχέσης | Είδος Σχέσης           | Στοιχεία Έναρξης Σχέσης       |
|----------------|----------------|----------|---------------------|------------------------|-------------------------------|
| .....          | ΦΑΕ<br>ΠΕΙΡΑΙΑ | .....    | ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ      | ΑΝΤΙΠΡΟΕΔΡΟΣ<br>Δ.Σ    | ΑΡΙΘ.ΔΗΛ.<br>...../03.03.1998 |
| .....          | ΦΑΕ<br>ΠΕΙΡΑΙΑ | .....    | ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ      | ΔΙΕΥΘΥΝΩΝ<br>ΣΥΜΒΟΥΛΟΣ | ΑΡΙΘ.ΔΗΛ.<br>...../03.03.1998 |
| .....          | ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ      | .....    | ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ      | ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ           | ΑΡΙΘ.ΔΗΛ.<br>...../27.09.2000 |

**Επειδή**, στην από 05.05.2021 Έκθεση Παράθεσης Οικονομικών Στοιχείων της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας, αναφέρεται μεταξύ άλλων: «Ειδικά για τη χρήση 2006, κατά την οποία σημειώθηκαν οι περισσότερες πρωτογενείς πιστώσεις και οι μεγαλύτερες σε χρηματική αξία (2.312.658,70 €), ελήφθησαν αντίγραφα δεκαέξι (16) παραστατικών καταθέσεων συνολικού ποσού 1.334.022,48 €. Από τα ληφθέντα παραστατικά, διαπιστώθηκε πως ποσό

1.259.022,48 € αφορά δεκαπέντε (15) επιταγές της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ. ...., εκδοθείσες προς την εταιρεία «.....» (οι περισσότερες με οπισθογράφιση στον .....), που πιστώθηκαν τελικά στον ατομικό λογαριασμό του ..... και ποσό 75.000,00 € αφορά μία (1) επιταγή της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ. ...., προς την εταιρεία «.....», που οπισθογραφήθηκε στον ..... και κατατέθηκε στον τραπεζικό λογαριασμό του .....

Επειδή, σύμφωνα με την από 14.12.2022 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, από έρευνα στα ηλεκτρονικά αρχεία της υπηρεσίας και από τις υποβληθείσες Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών Προμηθευτών του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. για το οικονομικό έτος 2007 (χρήση 2006), τόσο των δύο προαναφερόμενων εταιρειών, «.....» και «.....», στις οποίες το υπό κρίση έτος συμμετείχε ο προσφεύγων ως Διευθύνων Σύμβουλος και Αντιπρόεδρος Δ.Σ. στην πρώτη και ως διαχειριστής και εταίρος με ποσοστό 50% στη δεύτερη, όσο και των αντισυμβαλλόμενων, διαπιστώθηκε ότι:

- η οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ. ...., δηλώθηκε τόσο ως πελάτης όσο και ως προμηθευτής της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ. ...., ως εξής:

| ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΔΗΛΟΥΝΤΟΣ - «.....» - Α.Φ.Μ. .... |        |                    |                   |                  |                |
|---|--------|--------------------|-------------------|------------------|----------------|
| ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ   | Α.Φ.Μ. | ΔΗΛΩΘΕΙΣΑ ΕΠΩΝΥΜΙΑ | ΥΠΟΧΡΕΟΣ ΥΠΟΒΟΛΗΣ | ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ | ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ |
| ΠΕΛΑΤΗΣ   | .....  | .....              | ΝΑΙ               | 373              | 1.178.620,82 € |
| ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ   | .....  | .....              | ΝΑΙ               | 15               | 39.879,27 €    |

| ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΤΙΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ |            |             |                      |                      |                    |                    |
|--|------------|-------------|----------------------|----------------------|--------------------|--------------------|
| Α.Φ.Μ. (Α)   | Α.Φ.Μ. (Β) | ΕΙΔΟΣ       | ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (Α) | ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (Β) | ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (Α) | ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (Β) |
| .....  | .....      | ΠΕΛΑΤΗΣ     | 373                  | 373                  | 1.178.620,82 €     | 1.178.620,82 €     |
| .....  | .....      | ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ | 15                   | 15                   | 39.879,27 €        | 39.879,27 €        |

- η οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ. ...., δηλώθηκε τόσο ως πελάτης όσο και ως προμηθευτής της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ. ...., ως εξής:

| ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΔΗΛΟΥΝΤΟΣ - «.....» - Α.Φ.Μ. .... |        |                    |                   |                  |                |
|---|--------|--------------------|-------------------|------------------|----------------|
| ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ   | Α.Φ.Μ. | ΔΗΛΩΘΕΙΣΑ ΕΠΩΝΥΜΙΑ | ΥΠΟΧΡΕΟΣ ΥΠΟΒΟΛΗΣ | ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ | ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ |
| **** ΔΕΝ ΒΡΕΘΗΚΑΝ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ****                                     |        |                    |                   |                  |                |

| ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΤΙΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ |            |             |                      |                      |                    |                    |
|--|------------|-------------|----------------------|----------------------|--------------------|--------------------|
| Α.Φ.Μ. (Α)   | Α.Φ.Μ. (Β) | ΕΙΔΟΣ       | ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (Α) | ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (Β) | ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (Α) | ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (Β) |
| .....  | .....      | ΠΕΛΑΤΗΣ     | -                    | 512                  | -                  | 2.397.172,64 €     |
| .....  | .....      | ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ | -                    | 55                   | -                  | 30.417,87 €        |



**Επειδή**, όπως προκύπτει από το υποσύστημα Elenxis της υπηρεσίας μας, η εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ. ...., δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος το υπό κρίση οικονομικό έτος 2007 (χρήση 2006).

**Επειδή**, σύμφωνα με την από 14.12.2022 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς ο προσφεύγων με το υπ' αριθ. πρωτ. .... ΕΙ 2022 ΠΔ/04.11.2022 υπόμνημά του που κατέθεσε στην ως άνω Υπηρεσία, ισχυρίστηκε ότι οι εν λόγω πιστώσεις αφορούν αποκλειστικά ποσά οφειλόμενα στις προαναφερθείσες εταιρείες, τα οποία κατατίθεντο στον ατομικό του λογαριασμό λόγω δέσμευσης/κατάσχεσης των τραπεζικών λογαριασμών των εταιρειών εξαιτίας φορολογικών και ασφαλιστικών οφειλών τους, ο έλεγχος απέστειλε τα υπ' αριθ. πρωτ. .... ΕΜΠ/16.11.2022 και ..... ΕΜΠ/16.11.2022 έγγραφα προς τις Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά και Ελευσίνας αντίστοιχα, με αίτημα την παροχή πληροφοριών για τις ανωτέρω οντότητες και συγκεκριμένα αν υπήρξαν δεσμεύσεις των τραπεζικών τους λογαριασμών κατά τη χρονική περίοδο 01.01.2006 έως 31.12.2009, καθώς επίσης και αν οι συγκεκριμένες νομικές οντότητες είχαν κηρυχθεί σε πτώχευση και σε θετική περίπτωση ποια είναι τα στοιχεία πτώχευσης.

**Επειδή**, σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου, η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά με την υπ' αριθ. πρωτ. ..../21.11.2022 έγγραφη απάντησή της προς το 2<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (αριθ. πρωτ. εισερχ. 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ..... ΕΙ 2022 ΠΔ/22.11.2022), γνώρισε στην ως άνω ελεγκτική υπηρεσία ότι σχετικά με τη νομική οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ. ...., σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο της εν λόγω υπηρεσίας, κατά την κρινόμενη περίοδο δεν έχουν γίνει κατασχέσεις εις χείρας τρίτου κατά ΚΕΔΕ, έχει όμως συνταχθεί η από 12.05.2005 Ειδική Έκθεση Ελέγχου του άρθρου 14 του Ν. 2523/1997 καθώς και το με αριθ. πρωτ. ..../18.05.2005 έγγραφο με θέμα «Διασφάλιση των Συμφερόντων του Δημοσίου» και ότι η προαναφερθείσα νομική οντότητα έχει κηρυχθεί σε κατάσταση πτώχευσης με την υπ' αριθ. ..../03.07.2007 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών.

**Επειδή**, ακόμη, σύμφωνα με την από 14.12.2022 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας με την αριθ. πρωτ. 2<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ..... ΕΙ 2022 ΠΔ/08.12.2022 έγγραφη απάντησή της στο αίτημα παροχής πληροφοριών του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, γνώρισε στην ως άνω ελεγκτική υπηρεσία ότι σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο της υπηρεσίας τους, η νομική οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ. ...., φαίνεται να έχει κηρυχθεί σε πτώχευση με την υπ' αριθ. ..../13.11.2013 απόφαση του Πρωτοδικείου Αθηνών και για την εν λόγω εταιρεία υπάρχουν οι εξής δεσμεύσεις: α) η με αριθ. πρωτ. ..../15.04.2009 Διασφάλιση Συμφερόντων Δημοσίου από το ΠΕΚ Πειραιά, β) η με αριθ. .... 13551/14.12.2010 από το ΠΕΚ Πειραιά και γ) από το Τελωνείο Αθηνών το έτος 2011.

**Επειδή**, από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών που υπέβαλαν οι ανωτέρω επιχειρήσεις, διαπιστώνεται μεν συναλλακτική δραστηριότητα μεταξύ των νομικών οντοτήτων που εξέδωσαν τις επίμαχες επιταγές και των δύο εταιρειών στις οποίες συμμετέχει ο προσφεύγων, ωστόσο οι εν λόγω επιταγές οπισθογραφήθηκαν προς τον προσφεύγοντα (με εξαίρεση δύο επιταγές με οπισθογράφιση στον ..... και στον .....) και πιστώθηκαν στο ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος.

**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 ύπαρξης 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 αρκούτως 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 αρκούτως 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**, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο φορολογούμενος οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών 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 § 1 του ν. 4174/2013 (ΣΤΕ 884/2016).

**Επειδή**, ο προσφεύγων δεν συσχέτισε τις εν λόγω επιταγές με συγκεκριμένα παραστατικά εσόδων των εταιρειών «.....» με Α.Φ.Μ. .... και «.....» με Α.Φ.Μ. ...., στις οποίες συμμετέχει, ούτε προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι με τα ποσά που πιστώθηκαν από τις επίμαχες επιταγές στον ατομικό του λογαριασμό εξόφλησε δαπάνες των ως άνω εταιρειών ή ότι επέστρεψε τα χρήματα αυτά τις εν λόγω εταιρείες.

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο ίδιος δεν ήταν σε θέση να ασκεί οποιαδήποτε δραστηριότητα από την οποία να εισπράττει τα επίμαχα ποσά, ωστόσο από το σύστημα της υπηρεσίας μας προκύπτει ότι έχει κάνει έναρξη από την 02.06.1998, με κύρια δραστηριότητα «.....», ενώ δεν έχει υποβάλει δηλώσεις για τα οικονομικά έτη 2007-2010. Δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν τον εν λόγω ισχυρισμό του.

**Επειδή**, ο προσφεύγων δεν τεκμηρίωσε πλήρως και επαρκώς και με συγκεκριμένα στοιχεία την αιτία κατάθεσης των επίμαχων επιταγών στον ατομικό του λογαριασμό, οι πιστώσεις οι οποίες αντιστοιχούν στις κάτωθι επιταγές, συνολικού ποσού 1.334.022,48 €, καταλογίζονται ως προσαύξηση περιουσίας και φορολογούνται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994, όπως ίσχυε την υπό κρίση περίοδο:

1. Η υπ' αριθ. .... από 16.01.2006 δίγραμμη επιταγή της ....., ποσού 97.185,64 €, εκδοθείσα από την εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ. .... προς την εταιρεία «.....», με οπισθογράφιση στον .....
2. Η υπ' αριθ. .... από 31.01.2006 δίγραμμη επιταγή της ....., ποσού 99.443,70 €, εκδοθείσα από την εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ. .... προς την εταιρεία «.....», με οπισθογράφιση στον ..... Από το σύνολο των 99.443,70 €, ποσό 72.792,65 € κατατέθηκε σε ατομικό λογαριασμό του .....
3. Η υπ' αριθ. .... από 15.02.2006 επιταγή της ....., ποσού 75.000,00 €, εκδοθείσα από την εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ. .... προς την εταιρεία «.....», με οπισθογράφιση στον ....., με ΑΔΤ .....
4. Η υπ' αριθ. .... από 19.04.2006 δίγραμμη επιταγή της ....., ποσού 32.393,24 €, εκδοθείσα από την εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ. .... προς την εταιρεία «.....» (στη θέση οπισθογράφισης υπάρχει σφραγίδα της «.....» με Α.Φ.Μ. στον ....., χωρίς να αναγράφονται τα στοιχεία του προσώπου στο οποίο οπισθογραφήθηκε η επιταγή).
5. Η υπ' αριθ. .... από 03.05.2006 δίγραμμη επιταγή της ....., ποσού 147.829,38 €, εκδοθείσα από την εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ. .... προς την εταιρεία «.....», με οπισθογράφιση στον .....
6. Η υπ' αριθ. .... από 31.05.2006 δίγραμμη επιταγή της ....., ποσού 78.295,88 €, εκδοθείσα από την εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ. .... προς την εταιρεία «.....» (στη θέση οπισθογράφισης υπάρχει σφραγίδα της «.....» με Α.Φ.Μ. στον ....., χωρίς όμως υπογραφή - στοιχεία του προσώπου στο οποίο οπισθογραφήθηκε).
7. Η υπ' αριθ. .... από 21.06.2006 επιταγή της ....., ποσού 84.216,32 €, εκδοθείσα από την εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ. .... προς την εταιρεία «.....», με οπισθογράφιση στον .....

8. Η υπ' αριθ. .... από 05.07.2006 επιταγή της ....., ποσού 79.219,25 €, εκδοθείσα από την εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ. .... προς την εταιρεία «.....», με οπισθογράφηση στον .....
9. Η υπ' αριθ. .... από 20.07.2006 επιταγή της ....., ποσού 81.983,55 €, εκδοθείσα από την εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ. .... προς την εταιρεία «.....», με οπισθογράφηση στον .....
10. Η υπ' αριθ. .... από 04.08.2006 δίγραμμη επιταγή της ....., ποσού 71.968,92 €, εκδοθείσα από την εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ. .... προς την εταιρεία «.....», με οπισθογράφηση στον .....
11. Η υπ' αριθ. .... από 25.08.2006 δίγραμμη επιταγή της ....., ποσού 97.186,95 €, εκδοθείσα από την εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ. .... προς την εταιρεία «.....» (στη θέση οπισθογράφησης υπάρχει σφραγίδα της «.....» με Α.Φ.Μ. στον ....., χωρίς όμως υπογραφή - στοιχεία του προσώπου στο οποίο οπισθογραφήθηκε).
12. Η υπ' αριθ. .... από 28.09.2006 δίγραμμη επιταγή της ....., ποσού 109.557,59 €, εκδοθείσα από την εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ. .... προς την εταιρεία «.....», με οπισθογράφηση στον .....
13. Η υπ' αριθ. .... από 05.10.2006 δίγραμμη επιταγή της ....., ποσού 80.592,25 €, εκδοθείσα από την εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ. .... προς την εταιρεία «.....», με οπισθογράφηση στον .....
14. Η υπ' αριθ. .... από 01.11.2006 δίγραμμη επιταγή της ....., ποσού 83.850,81 €, εκδοθείσα από την εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ. .... προς την εταιρεία «.....», με οπισθογράφηση στον .....
15. Η υπ' αριθ. .... από 20.11.2006 δίγραμμη επιταγή της ....., ποσού 90.000,00 €, εκδοθείσα από την εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ. .... προς την εταιρεία «.....», με οπισθογράφηση στον .....

**Επειδή**, αναφορικά με τις υπόλοιπες πιστώσεις, ύψους 978.636,22€, που πραγματοποιήθηκαν το υπό κρίση έτος στον ατομικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, ο ίδιος αορίστως προβάλλει τον ισχυρισμό ότι αφορούν έσοδα των εταιρειών «.....» με Α.Φ.Μ. .... και «.....» με Α.Φ.Μ. ...., χωρίς να προσκομίζει στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ο ισχυρισμός του, όπως βιβλία και στοιχεία των εν λόγω εταιρειών ή άλλο σχετικό δικαιολογητικό που να αποδεικνύει ότι σχετίζονται με τη δραστηριότητά τους.

**Επειδή**, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η πηγή προέλευσης των ανώνυμων πιστώσεων στον τραπεζικό του λογαριασμό. Περαιτέρω, σχετικά με τις πιστώσεις οι οποίες είναι γνωστής προέλευσης, ο προσφεύγων δεν απέδειξε την αιτία πραγματοποίησής τους, αφού δεν προσκόμισε επαρκή δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και εάν έχουν υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία ή απαλλάσσονται από το φόρο βάσει ειδικών διατάξεων.

Συνεπώς, για το υπό κρίση οικονομικό έτος 2007 (χρήση 2006) , το σύνολο των πρωτογενών πιστώσεων στον ατομικό λογαριασμό του προσφεύγοντος με αριθμό ....., της τράπεζας ....., που προσδιόρισε ο έλεγχος, ήτοι το ποσό των 2.312.658,70€, αποτελεί προσαύξηση περιουσίας και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994, όπως ίσχυε.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής:

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 70 «Μεταβατικές διατάξεις» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:**

**«10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του ν. 4254/2014 (Α'85) σε πρώτο βαθμό.»**

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 «Παραγραφή» του Ν. 2238/1994: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.**

...

**5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»**

**Επειδή, σύμφωνα με την Εγκύκλιο 2123/2019 με θέμα «Τροποποίηση της ΠΟΛ. 1165/2018 εγκυκλίου ως προς την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 και 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, αναφορικά με την πενταετή και δεκαπενταετή προθεσμία παραγραφής, αντίστοιχα, μετά την έκδοση της αριθμ. 732/2019 απόφασης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας»:**

**«... 3. Με την ΠΟΛ.1165/2018 εγκυκλιό μας, κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ. 147/2018 γνωμοδότηση της Α' Ολομέλειας Διακοπών του ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία η εξαιρετική δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής μόνο στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων, ενώ επί εκπροθέσμου υποβολής ισχύει ο κανόνας της 5ετούς παραγραφής της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, με την παρέκτασή της κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής. ...**

**Συνεπώς, αναφορικά με την εξαιρετική δεκαπενταετή προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου, με την ανωτέρω εγκύκλιο έγινε δεκτό ότι αυτή εφαρμόζεται: α) στην περίπτωση μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων**

(εδ.1 της παρ.5 άρθρου 84 του ν. 2238/1994) ή β) σε περίπτωση υποβολής δήλωσης μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης.»

**Επειδή**, στην υπό εξέταση περίπτωση, η με αριθμό ...../19.05.2021 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, καθώς και η με αριθμό ...../1/9872/13.10.2022 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ Αττικής (σε αντικατάσταση της προηγούμενης εντολής), εκδόθηκαν κατόπιν του υπ' αριθ. πρωτ. .... /07.05.2021 (αριθ. πρωτ. εισερχομένου Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας ...../ 18.05.2021) Δελτίου πληροφοριών του τμήματος Κοινωνικής & Ασφαλιστικής Προστασίας της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας του Αρχηγείου Ελληνικής Αστυνομίας (Α.Ε.Α.), με το οποίο απεστάλη μεταξύ άλλων και η από 05.05.2021 Έκθεση Παράθεσης Οικονομικών Στοιχείων, που αφορά τον προσφεύγοντα. Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν είχε υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2007 έως 2010, ήτοι για τις χρήσεις 2006 έως 2009.

**Επειδή**, σύμφωνα με την προαναφερθείσα διάταξη του άρθρου 84 παρ. 5 του Ν.2238/1994, στην περίπτωση της μη υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου υπόκειται σε δεκαπενταετή παραγραφή από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης, ήτοι για το υπό κρίση οικονομικό έτος 2007, το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου παραγράφεται την 31.12.2022.

**Επειδή**, η προβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε την 14.12.2022 και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα την 16.12.2022, ήτοι πριν την προβλεπόμενη προθεσμία παραγραφής, συνεπώς για το υπό κρίση έτος δεν τίθεται θέμα παραγραφής και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **12.01.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... **ΕΙ 2023 ΠΔ** ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με **ΑΦΜ** ....., και την **επικύρωση** της υπ' αριθ. ..../14.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2007 (χρήση 2006), του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Η υπ' αριθ. ..../14.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2007 (χρήση 2006), του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

| Ανάλυση              |                | Βάσει Δήλωσης | Βάσει Ελέγχου | Βάσει Απόφασης | Διαφορά      |
|----------------------|----------------|---------------|---------------|----------------|--------------|
| Φορολογητέο εισόδημα |                |               | 2.312.658,70  | 2.312.658,70   | 2.312.658,70 |
| Φόρος                | Πιστωτικό ποσό |               |               |                |              |

|  |                |  |                     |                     |                     |
|--|----------------|--|---------------------|---------------------|---------------------|
|  | Χρεωστικό ποσό |  | 919.388,48          | 919.388,48          | 919.388,48          |
| Πλέον πρόσθετος φόρος λόγω Ανακρίβειας/μη υποβολής της δήλωσης |                |  | 1.103.266,18        | 1.103.266,18        | 1.103.266,18        |
| <b>Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή</b>           |                |  | <b>2.022.654,66</b> | <b>2.022.654,66</b> | <b>2.022.654,66</b> |

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

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

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

**Η Προϊστάμενη της  
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**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.