



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29.05.2023

Αριθμός απόφασης: 1389

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 **30.01.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με **ΑΦΜ**, κατά της υπ' αριθ. /21.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και της υπ' αριθ. /21.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων αιτείται η ακύρωση, μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου.

6. Τις απόψεις του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Επί της από **30.01.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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. /21.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 12.545,36 €, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 6.272,68 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.275,24 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 21.093,28 €.

- Με την υπ' αριθ. /21.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 1.541,43 €, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 770,72 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 106,44 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 2.418,59 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 21.12.2022 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Πρόκειται για φυσικό πρόσωπο, με ατομική επιχείρηση και αντικείμενο εργασιών «.....», το οποίο κατά τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους (2016 & 2017), τηρούσε απλογραφικά βιβλία.

Δυνάμει του υπ' αριθ. πρωτ. ΕΛΚΕ 1 ΑΤ ΕΞ 2022/21.10.2022 εγγράφου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Αττικής (αριθ. πρωτ. εισερχ. 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ΕΜΠ/14.11.2022), με το οποίο διαβιβάστηκε στο 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής η από 21.09.2022 Πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, εκδόθηκε για την προσφεύγουσα η με αριθμό/0/9873/22.11.2022 εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017.

Σύμφωνα με την ως άνω πληροφοριακή έκθεση, κατόπιν εγγράφου - καταγγελίας που διαβιβάστηκε στην ΥΕΔΔΕ Αττικής, εκδόθηκε για την προσφεύγουσα εντολή για άρση του τραπεζικού απορρήτου, για τη χρονική περίοδο από 01.01.2016 έως 31.12.2020. Κατόπιν επεξεργασίας των τραπεζικών δεδομένων της προσφεύγουσας, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την ΥΕΔΔΕ Αττικής, προέκυψαν πρωτογενείς πιστώσεις για τα έτη 2016 και 2017. Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις των υπαλλήλων της ΥΕΔΔΕ Αττικής, ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ, αφού έλαβε υπόψη τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας σε συνδυασμό με τα δηλωθέντα από την ίδια στοιχεία, όπως αυτά εμφανίζονται στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ακινήτων των υπό κρίση ετών, διαπίστωσε αποκρουστικά φορολογητέα ύλη ύψους 38.016,24 € για το φορολογικό έτος 2016 και 4.671,00 € για το φορολογικό έτος 2017, η οποία αποτελεί προσαύξηση περιουσίας που φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.). Ύστερα από τις παραπάνω διαπιστώσεις, ο έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, λόγω αρμοδιότητας, προέβη στη σύνταξη του με αριθμό/22.11.2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων, το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 28.11.2022, με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2016 και 2017, προκειμένου η προσφεύγουσα να καταθέσει τις απόψεις της εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των είκοσι ημερών. Το εν λόγω Σημείωμα

Διαπιστώσεων αναρτήθηκε και στην ηλεκτρονική εφαρμογή e – κοινοποίηση, στις 22.11.2022. Η προσφεύγουσα δεν κατέθεσε απόψεις επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων και ο έλεγχος προχώρησε στη σύνταξη της από 21.12.2022 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Η προσφεύγουσα, με την παρούσα προσφυγή, αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Μη νόμιμος ο καταλογισμός φόρου εισοδήματος σε βάρος της με βάση καταθέσεις – πιστώσεις κάτω των 1.000,00 €.
2. Εσφαλμένη κρίση του ελέγχου ότι οι πιστώσεις του φορολογικού έτους 2016 με αιτιολογία «ΥΠ.ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ» συνιστούν δικά της φορολογητέα εισοδήματα – Έλλειψη αιτιολογίας κατ' άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ..

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

«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, με την ΠΟΛ.1175/2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων αναφέρονται τα εξής: «1. [...]. 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 το άρθρο 21§4 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) 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 το άρθρο 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, στο άρθρο 39 «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται: «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, στο άρθρο 65 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται: «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 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, με βάση την ως άνω Απόφαση του ΣτΕ, 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 μπορεί ευχερώς και υποχρεούται να υποδείξει στη φορολογική αρχή την πηγή προέλευσης αυτών, τούτο δε, δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης. Επομένως, ναί μεν επιτρέπεται η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης υπέρ της φορολογικής διοίκησης, όχι όμως χωρίς όρια, δεδομένου ότι ως ασφαλιστική δικλείδα πρέπει να ζητούνται από το φορολογούμενο να αιτιολογήσει τα μεγάλα ποσά, τα οποία σε κάθε περίπτωση κρίνονται από τον έλεγχο μετά τη μελέτη του φακέλου της υπόθεσης. Επομένως, η διαπίστωση προσαύξησης περιουσίας πρέπει να εδράζεται σε «μεγάλα ποσά» (ΣτΕ 884/2016) για τα οποία ο φορολογούμενος οφείλει να γνωρίζει την πηγή προέλευσής τους. Η έννοια «μεγάλα ποσά» εξειδικεύεται κατά περίπτωση ανάλογα με το προφίλ και την οικονομική δυνατότητα του φορολογουμένου και ως εκ τούτου η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το επάγγελμά του, το είδος των εισοδημάτων του, την περιοδικότητα των καταθέσεών του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ, το δε τιθέμενο όριο καταθέσεων πάνω από το οποίο θα πρέπει να ζητείται από τον φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας κατάθεσης πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος ουσιαστικά να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα.

Επειδή η ΣτΕ 884/2016 καλύπτει μόνο περιπτώσεις που χρήματα που κατέχονται ανά χείρας σε μορφή μετρητών κατατίθενται σε τραπεζικό λογαριασμό, και όχι λοιπές περιπτώσεις

εμβασμάτων, όπως συμβαίνει στην υπό κρίση υπόθεση, όπου πρόκειται κυρίως για ονομαστικές καταθέσεις.

Επειδή ο έλεγχος κατά τον προσδιορισμό της αποκρυσταλλισμένης φορολογητέας ύλης έλαβε υπόψη τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών (καταθέσεις /πιστώσεις και αναλήψεις/χρεώσεις), καθώς και τα δηλωθέντα από την προσφεύγουσα στοιχεία, όπως αυτά εμφανίζονται στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ακινήτων των υπό κρίση ετών.

Επειδή, από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας για τα ελεγχόμενα έτη, προέκυψε αποκρυσταλλισμένη φορολογητέα ύλη η οποία, σύμφωνα με την κρίση του ελέγχου, αποτελεί προσαύξηση περιουσίας που φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.). Στον κάτωθι πίνακα, ο οποίος επισυνάπτεται στην από 21.12.2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, αποτυπώνεται η διαφορά της φορολογητέας ύλης που προσδιόρισε ο έλεγχος για κάθε έτος:

➤ **Φορολογικό έτος 2016**

Πρωτογενείς καταθέσεις με βάση το με αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. ΕΞ 2022 ΕΜΠ/12.04.2022 αίτημα παροχής πληροφοριών	51.946,24 €
(μείον) Ισχυρισμοί του υπομνήματος που αφορούν την προσφεύγουσα και εξαιρέθηκαν της ελεγκτικής διαδικασίας	0,00 €
(μείον) Συνολικά δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	13.930,00 €
Συνολική Αποκρυσταλλισμένη Ύλη (Προσαύξηση εισοδήματος από χρήματα που προέρχονται από άγνωστη πηγή προέλευσης)	38.016,24 €

➤ **Φορολογικό έτος 2017**

Πρωτογενείς καταθέσεις με βάση το με αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. ΕΞ 2022 ΕΜΠ/12.04.2022 αίτημα παροχής πληροφοριών	17.034,00 €
(μείον) Ισχυρισμοί του υπομνήματος που αφορούν την προσφεύγουσα και εξαιρέθηκαν της ελεγκτικής διαδικασίας	0,00 €
(μείον) Συνολικά δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	12.363,00 €
Συνολική Αποκρυσταλλισμένη Ύλη (Προσαύξηση εισοδήματος από χρήματα που προέρχονται από άγνωστη πηγή προέλευσης)	4.671,00 €

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι ουδέποτε προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα τα σχετικά τραπεζικά παραστατικά προκειμένου να αποδειχθεί ότι τα υπό κρίση ποσά που πιστώθηκαν στους τραπεζικούς της λογαριασμούς αφορούν εισοδήματα που προέρχονται από την άσκηση της επαγγελματικής της δραστηριότητας κατά τα ελεγχόμενα έτη.

Επειδή, ειδικότερα, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στα αιτήματα παροχής πληροφοριών της ελεγκτικής αρχής σε κανένα στάδιο του ελέγχου, ούτε κατά τη διενέργεια του ελέγχου από την ΥΕΔΔΕ Αττικής, ούτε κατά τη διενέργεια του ελέγχου από το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, αλλά ούτε και κατά το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής προσκόμισε οποιοδήποτε αποδεικτικό

στοιχείο που θα μπορούσε να δικαιολογήσει την πηγή ή την αιτία προέλευσης των πρωτογενών πιστώσεων στους τραπεζικούς της λογαριασμούς.

Επειδή, η προσφεύγουσα, αναφορικά με τις πιστώσεις του φορολογικού έτους 2016 με αιτιολογία «ΥΠ.ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ», ισχυρίζεται ότι αφορούν χρήματα από δίκη πρώην εργαζομένων του τότε κατά του Οργανισμού λόγω δεδουλευμένων τους εξαιτίας της πρόωρης συνταξιοδότησής τους, τα οποία ο κρατικός οργανισμός, αντί να τα πιστώσει στους τραπεζικούς λογαριασμούς των εναγόντων σύμφωνα με τη δικαστική απόφαση, τα κατέβαλε στην ίδια ως πληρεξούσια δικηγόρο τους. Συνεπώς τα εν λόγω ποσά δεν συνιστούν δικά της φορολογητέα εισοδήματα.

Επειδή, ο φορολογούμενος, ο οποίος φέρει το βάρος της απόδειξης, δεν αρκεί μόνο να επικαλείται αλλά οφείλει να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται ότι τα υπό κρίση ποσά που πιστώνονταν στους τραπεζικούς της λογαριασμούς δεν αφορούσαν την ίδια αλλά τους εργαζόμενους του που εκπροσωπούσε, όπως στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η πορεία των εν λόγω ποσών, ήτοι η προέλευσή τους και η απόδοσή τους από την προσφεύγουσα στα πρόσωπα που αφορούσαν.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν τεκμηρίωσε πλήρως και επαρκώς και με συγκεκριμένα στοιχεία την αιτία και την πηγή προέλευσης των επίμαχων ποσών που πιστώθηκαν στους τραπεζικούς της λογαριασμούς, οι εν λόγω πιστώσεις καταλογίζονται ως προσαύξηση περιουσίας και φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ. 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, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην από 21.12.2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, σύμφωνα με τα ως άνω εκτεθέντα, οι προσβαλλόμενοι με την παρούσα προσφυγή λόγοι κρίνονται αβάσιμοι, αναπόδεικτοι και απορριπτέοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 30.01.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ, και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

- Η υπ' αριθ./21.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

Εισόδημα		Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέο Εισόδημα	υπόχρεου	763,36	763,36	763,36	0,00
	συζύγου	15.736,64	53.752,88	53.752,88	38.016,24
Πιστωτικό ποσό φόρου					
Χρεωστικό ποσό φόρου		1.155,45	13.700,00	13.700,00	12.545,36
Προκαταβολή φόρου		690,31	690,31	690,31	0,00
Πρόστιμο φόρου αρ.58 ΚΦΔ			6.272,68	6.272,68	6.272,68
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		82,21	2.357,45	2.357,45	2.275,24
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Σύνολο για καταβολή		2.577,97	23.671,25	23.671,25	21.093,28

- Η υπ' αριθ. /21.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

Εισόδημα		Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέο Εισόδημα	υπόχρεου	3.756,52	3.756,52	3.756,52	0,00
	συζύγου	14.431,82	19.102,82	19.102,82	4.671,00
Πιστωτικό ποσό φόρου					
Χρεωστικό ποσό φόρου		327,35	1.868,78	1.868,78	1.541,43
Προκαταβολή φόρου		638,19	638,19	638,19	0,00
Πρόστιμο φόρου αρ.58 ΚΦΔ			770,72	770,72	770,72
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		49,82	156,26	156,26	106,44
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Σύνολο για καταβολή		1.665,36	4.083,95	4.083,95	2.418,59

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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.