



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 15-05-2023

Αριθμός απόφασης: 972

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας (ν.4987/2022) αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 16-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ:....., κατά της υπ' αριθμ...../07-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω αναφερόμενη προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμιση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αρ.πρωτ...../16-01-2023 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ:....., που υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμ...../07-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 26.212,50€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ύψους 13.106,25€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 5.242,50€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 44.561,25€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 07-12-2022 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (4172/2013), του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ...../08-11-2022 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε η από 30-09-2022 Πληροφοριακή έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης, η οποία εστάλη στο 2^ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης με το με αριθμό πρωτ.εισερχ..... ΕΙ 2022 ΕΜΠ/11-10-2022.

Ειδικότερα, από τον έλεγχο που διενήργησε η ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, διαπιστώθηκε ότι για το φορολογικό έτος 2016 δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία εσόδου (ΑΠΥ) σε απροσδιόριστο αριθμό περιπτώσεων συνολικής αξίας 58.250,00€, όπως διαπιστώθηκαν κατά την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα.

Το 2^ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, με την υπό κρίση έκθεση ελέγχου υιοθέτησε τα πορίσματα και τις κρίσεις του ελέγχου που διενεργήθηκε από την ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ζητά την ακύρωση της με αριθμό/07-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 ισχυριζόμενος:

- 1) Ουσία αβάσιμη η προσβαλλόμενη πράξη – Οι καταθέσεις των ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς δεν αποτελούν εισόδημα από το επάγγελμα.
- 2) Αναιτιολόγητη και νομικώς πλημμελής η προσβαλλόμενη πράξη στο σύνολό της.
- 3) Μη νόμιμος και εσφαλμένος προσδιορισμός φόρου-προστίμου-ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης (επικουρικώς). Για φερόμενη ως διαφορά εισοδήματος ποσού 58.250,00€

διπιστωθείσα από τον έλεγχο των τραπεζικών καταθέσεων, καταλογίσθηκε φόρος ποσού 26.112,50€, δηλαδή με συντελεστή 45%, ενώ έπρεπε να υπολογισθεί με συντελεστεί 33%, ήτοι ποσό 19.222,50€ (58.250,00€*33%). Συνακόλουθα, μη νόμιμα καταλογίσθηκε πρόστιμο άρθρου 58 ύψους 13.106,25€ αντί του ποσού των 9.611,25€ (19.222,50€*50%).

4) Μη νόμιμη και αβάσιμη η προσβαλλόμενη πράξη λόγω μη επιμερισμού κατά το 1/3 των ποσών του κοινού τραπεζικού λογαριασμού (επικουρικώς)

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, με το άρθρο **14 ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ)** προβλέπεται ότι : «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων...».

Επειδή, με το άρθρο **15 ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ)** προβλέπεται ότι : «...3. Ο Διοικητής δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊστάμενους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και για την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παρ. 1. Για την εφαρμογή του πρώτου εδαφίου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αποστέλλει ερώτημα, έγγραφο ή ηλεκτρονικό, το οποίο πρέπει να απαντάται από το τρίτο πρόσωπο μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την παραλαβή του. Σε εξαιρετικά σύνθετες υποθέσεις, η προθεσμία μπορεί να παραταθεί για είκοσι (20) επιπλέον ημέρες...».

Επειδή, με το άρθρο **23 παρ.1 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ)** προβλέπεται 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 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 της διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν **σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο**».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Ν 4172/2013 "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, στην παράγραφο 4 του άρθρου 29 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι " Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)".

Επειδή, στο άρθρο 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

Επειδή, περαιτέρω, με την **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής:

«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.
4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.
5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.
6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.
7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.).
8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών

ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

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

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 εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: **«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, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «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 [...] 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 ύπαρξης 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), [...]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της

κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.».

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ)** ορίζεται ότι «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και της διατάξεις της οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή με το **άρθρο 64 του ν.4987/2022 (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 της περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, περαιτέρω με το άρθρο **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοση της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου της την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να

αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.**

Επειδή, επιπλέον, με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας»** ορίζεται ότι: *«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά της νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης της είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως της τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από της αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».*

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου αρχής, ερειδόμενη επί τη βάσει της έκθεσης ελέγχου, συνταχθείσας από υπάλληλο της αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εν λόγω έκθεσης, δεν καθιστούν την επ' της ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, ο ΚΦΔ παρέχει στη φορολογική αρχή εξουσία ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, με διάφορα μέσα. Σε υπόθεση, όπως η παρούσα, στην οποία (πρέπει να) αναζητείται αν τα επίμαχα ποσά τραπεζικών λογαριασμών του φορολογουμένου, που υπερβαίνουν κατά πολύ τα δηλωθέντα εισοδήματά του, αντιστοιχούν, εν όλω ή εν μέρει, σε μη δηλωθείσα, διαφυγούσα το φόρο οικονομική ύλη, μεταξύ των μέσων αυτών συγκαταλέγονται, ιδίως, η κτήση από τραπεζικά ιδρύματα στοιχείων για τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών τούτου (λ.χ. ποσά, χρονικά σημεία και τυχόν προκύπτουσα αιτία των αυξομειώσεων), η

αντιπαραβολή τους με τα βιβλία και στοιχεία του, η συλλογή από τρίτα πρόσωπα σχετικών πληροφοριών (λ.χ. για την αιτία κατάθεσης που έγινε από τον τρίτο σε τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου) και η κλήση του φορολογούμενου για παροχή πληροφοριών και αποδεικτικών στοιχείων. Το τελευταίο τούτο μέσο ενδέχεται να έχει μεγάλη σημασία και βαρύτητα: 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. (1335/2022 ΔΕφ Αθ σκέψη 3).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης προχώρησε στην επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα. Ειδικότερα:

1) Ελήφθησαν υπόψη και υπολογίστηκαν όλα τα δηλωθέντα εισοδήματά του και συγκεκριμένα όλα τα εισοδήματα από ελευθέρια επαγγέλματα, καθώς και όλα τα λοιπά έσοδά του, όπως αυτά δηλώθηκαν στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

2) Καταγράφηκαν όλες οι πιστώσεις των Τραπεζικών του λογαριασμών που αποτελούν πρωτογενείς καταθέσεις σε ατομικούς ή κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς που εμφανίζεται ο προσφεύγων ως συνδικαιούχος.

3) Εξαιρέθηκαν καταθέσεις μικροποσών, για τις οποίες δεν υπάρχουν στοιχεία καταθέτη και οι οποίες κρίθηκαν από τον έλεγχο ότι είναι ήσσονος σημασίας.

4) Μετά από την κατάρτιση των πινάκων καταθέσεων και εισοδημάτων-δαπανών έγινε σύγκριση των αποτελεσμάτων κατ'αρχήν ως προς την αποταμιευτική ικανότητα του προσφεύγοντα σε σχέση με τα δηλωθέντα εισοδήματα ανά έτος, τη σύγκριση καταθέσεων και εισοδήματος, ανά έτος, εξαιρούμενων των μεταφορών χρημάτων από ατομικούς ή κοινούς λογαριασμούς ταμιευτηρίου σε άλλους λογαριασμούς ταμιευτηρίου ή προθεσμιακούς, ίδιας ή διαφορετικής τράπεζας που δικαιολογείται η προέλευσή τους.

5) Υπολογίστηκαν ποσά, τα οποία αναλήφθηκαν σε μετρητά από λογαριασμούς με σκοπό να μεταφερθούν σε άλλους λογαριασμούς, μεταξύ διαφορετικών τραπεζών.

Στη συνέχεια, αφού λήφθηκαν υπόψη όλες οι αιτιάσεις του προσφεύγοντος, όπως διατυπώθηκαν στο υπόμνημά του, ο έλεγχος κατέληξε στις κατωτέρω καταθέσεις συνολικού ποσού 58.250,00€ οι οποίες κρίθηκαν προσωπικές καταθέσεις του ιδίου, προερχόμενες από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματός του και συνεπώς προσαυξάνουν το εισόδημά του.

Ομοίως, και από τον διενεργηθέντα έλεγχο του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης αξιολογήθηκαν οι αντιρρήσεις-ενστάσεις του προσφεύγοντος ως προς το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου που του κοινοποίησε ο έλεγχος πριν υιοθετήσει το ανωτέρω συμπέρασμα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης.

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος κατέληξε στις παρακάτω πιστώσεις:

Α/Α	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΕΙΔΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΟΥΝΤΑΙ
1	Καταθετικός ταμειυτηρίου	2016-01-12	2960	100,00	100,00€
2	Καταθετικός όψεως	2016-01-13	2926	950,00	950,00€
3	Καταθετικός ταμειυτηρίου	2016-01-24	2960	40,00	40,00€
4	Καταθετικός ταμειυτηρίου	2016-01-24	2960	50,00	50,00€
5	Καταθετικός ταμειυτηρίου	2016-02-29	2960	20,00	20,00€
6	Καταθετικός ταμειυτηρίου	2016-03-29	2960	50,00	50,00€
7	<u>Καταθετικός όψεως</u>	<u>2016-06-08</u>	<u>2234</u>	<u>10.000,00</u>	<u>10.000,00€</u>
8	<u>Καταθετικός ταμειυτηρίου</u>	<u>2016-07-16</u>	<u>2960</u>	<u>50,00</u>	<u>50,00€</u>
9	<u>Καταθετικός όψεως</u>	<u>2016-08-05</u>	<u>2234</u>	<u>10.000,00</u>	<u>10.000,00€</u>
10	<u>Καταθετικός ταμειυτηρίου</u>	<u>2016-08-11</u>	<u>2960</u>	<u>20,00</u>	<u>20,00€</u>
11	<u>Καταθετικός όψεως</u>	<u>2016-08-31</u>	<u>2234</u>	<u>20.000,00</u>	<u>20.000,00€</u>
12	<u>Καταθετικός όψεως</u>	<u>2016-11-03</u>	<u>2234</u>	<u>10.000,00</u>	<u>10.000,00€</u>
13	<u>Καταθετικός ταμειυτηρίου</u>	<u>2016-11-18</u>	<u>2960</u>	<u>20,00</u>	<u>20,00€</u>
14	<u>Καταθετικός ταμειυτηρίου</u>	<u>2016-11-19</u>	<u>2960</u>	<u>20,00</u>	<u>20,00€</u>
15	<u>Καταθετικός όψεως</u>	<u>2016-12-22</u>	<u>2234</u>	<u>5.000,00</u>	<u>5.000,00€</u>
16	<u>Καταθετικός όψεως</u>	<u>2016-12-27</u>	<u>2926</u>	<u>1.930,00</u>	<u>1.930,00€</u>
ΣΥΝΟΛΟ						58.250,00€

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι πιστώσεις με α/α 1, 3, 4, 5, 6, 8, 13 και 14 ύψους 100,00€, 40,00€, 50,00€, 20,00€, 50,00€, 50,00€, 20,00€ και 20,00€ αντίστοιχα, στον με αριθμό 5234048127 λογαριασμό τράπεζας Πειραιώς πραγματοποιήθηκαν από τον ίδιο, όπως συνομολογεί και η έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, και συνεπώς δεν προέρχονται από άγνωστη αιτία και δεν αποτελούν εισόδημα από την επαγγελματική του δραστηριότητα, δηλαδή αμοιβή για παρασχεθείσες ιατρικές-χειρουργικές πράξεις.

Επειδή, η έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ δε συνομολογεί ότι οι ανωτέρω πιστώσεις πραγματοποιήθηκαν από τον προσφεύγοντα, καθώς δεν προσκόμισε στον έλεγχο, ούτε και μέχρι

την έκδοση της εν λόγω απόφασης, δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν τον ισχυρισμό του, ήτοι αντίγραφα των καταθετηρίων, από τα οποία να προκύπτει ο καταθέτης και συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, επιπλέον, με την υπό κρίση ενδίοφανη προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι πιστώσεις με α/α 7, 9, 11, 12 και 15 ύψους 10.000,00€, 10.000,00€, 20.000,00€, 10.000,00€ και 5.000,00€ αντίστοιχα, στον με αριθμό καταθετικό λογαριασμό όψεως τράπεζας Πειραιώς, ο οποίος είναι κοινός με τη σύζυγό του (.....) και τον υιό του (.....), δεν προέρχονται από άγνωστη αιτία και δεν αποτελούν εισόδημα από την επαγγελματική του δραστηριότητα, δηλαδή αμοιβή για παρασχεθείσες ιατρικές-χειρουργικές πράξεις. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι αποτελούν επανακαταθέσεις από τον ίδιο, χρηματικών ποσών του ίδιου και της συζύγου του και του υιού του, τα οποία είχαν νομίμως δηλωθεί και φορολογηθεί κατά τα φορολογικά έτη απόκτησής τους.

Συγκεκριμένα:

α) ισχυρίζεται ότι κατά το έτος 2015 προέβη σε αναλήψεις των ως άνω ποσών από τον τραπεζικό τους λογαριασμό, τα οποία φύλασσε εκτός τραπεζικού συστήματος και αργότερα, κατά το έτος 2016 τα επανεκατέθεσε τμηματικά ο ίδιος. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει τα σχετικά γραμμάτια είσπραξης της τράπεζας Πειραιώς.

β) επιπλέον ισχυρίζεται ότι κατά το έτος 2015, λόγω της οικονομικής αναταραχής που υπήρχε στη χώρα, απέσυρε μέρος των τραπεζικών του καταθέσεων είτε με ανάληψη ποσών, είτε με την έκδοση τραπεζικών επιταγών. Συγκεκριμένα, ο υπό κρίση τραπεζικός λογαριασμός είχε κατά την 03-08-2015 το ποσό των 172.693,39€ και απέσυρε συνολικά 120.000,00€, ήτοι 31.250,00€ την 18-08-2015, 20.000,00€, 23.000,00€, 23.000,00€ και 22.750,00€. Τα εν λόγω ποσά δεν επανακατατέθηκαν εντός του έτους 2015. Επιπλέον, υποστηρίζει ότι οι καταθέσεις του το έτος 2015 ήταν εμφανώς μειωμένες σε σχέση με τα παλαιότερα έτη, διότι εκταμιεύτηκαν ποσά. Τέλος προβάλλει ότι το έτος 2016, όταν ομαλοποιήθηκε και η οικονομική κατάσταση στη χώρα, προέβη σε επανακατάθεση των χρηματικών ποσών στην τράπεζα και συγκεκριμένα αναφέρεται στις καταθέσεις των ποσών 10.000€ (την 08.06.2016), 10.000€ (την 05.08.2016), 20.000€ (την 31.08.2016), 10.000€ (την 03.11.2016) και 5.000€ (την 22.12.2016).

γ) Πριν από το έτος 2015 δεν απέσυρε χρήματα από την Τράπεζα, αντίθετα οι καταθέσεις του αυξάνονταν. Μετά τις αναλήψεις που πραγματοποίησε το έτος 2015 (120.000,00€, ήτοι 31.250,00€ την 18-08-2015, 20.000,00€, 23.000,00€, 23.000,00€ και 22.750,00€), οι καταθέσεις μειώθηκαν κατά το ποσό των 200.000,00€, ενώ παράλληλα τα εισοδήματα τα δικά του και της συζύγου του δεν κατευθύνθηκαν στην τράπεζα. Επιπλέον:

1) την 27-10-2014 ανανεώθηκαν δυο προθεσμιακές καταθέσεις του στην τράπεζα Πειραιώς ύψους 200.000,00€ και 1.000.000,00€, ενώ το ποσό των 80.696,94€ παρέμεινε στον λογαριασμό όψεως για την εξυπηρέτηση καθημερινών οικογενειακών συναλλαγών.

2) Συνολικά οι καταθέσεις του την 27-11-2014 ανέρχονταν στο ποσό του 1.280.125,51€, ενώ την 31-12-2015 οι συνολικές του καταθέσεις ανέρχονταν στο ποσό του 1.077.954,12€, ήτοι μειώθηκε

κατά το ποσό των 192.264,11€ και τούτο διότι εκταμιεύθηκαν ποσά χωρίς να υπάρχει πρόσθετη δαπάνη.

Επειδή, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, αφού έλαβε υπόψη του τα προσκομισθέντα από τον ελεγχόμενο δικαιολογητικά, δεν δέχτηκε τους ισχυρισμούς του περί επανακατάθεσης των χρημάτων δεδομένου ότι δεν ανευρέθησαν αντίστοιχες αναλήψεις που να δικαιολογούν την προέλευση των καταθέσεων. Για το λόγο αυτό θεώρησε ότι αποτελούν προσωπικές καταθέσεις του ελεγχόμενου, προερχόμενες από εισπραχθείσες (σε μετρητά) αμοιβές κατά την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος του, για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία και, συνεπώς αποτελούν εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα. Το εν λόγω πόρισμα υιοθέτησε και ο έλεγχος που διενεργήθηκε από το 2^ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι οι επίμαχες καταθέσεις στους λογαριασμούς προέρχονται από προηγούμενες αναλήψεις λόγω της ανασφάλειας και της οικονομικής αναταραχής που επικρατούσε στη χώρα το έτος 2015, σε συνδυασμό με την έντονη φημολογία για τη δήμευση των καταθέσεων στερείται επαρκούς λογικού ερείσματος, καθώς δεν αιτιολόγησε για ποιο λόγο προέβη σε τμηματικές επανακαταθέσεις και όχι σε μια και μοναδική επανακατάθεση του συνολικού ποσού, όταν ανέκτησε, κατά τους ισχυρισμούς του, την ψυχραιμία του ως καταθέτης και την εμπιστοσύνη του στο τραπεζικό σύστημα.

Επιπλέον, οι «εκταμιεύσεις» συνολικού ποσού 120.000€ δεν αφορούν αναλήψεις μετρητών, αλλά έκδοση επιταγών που, κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, εκδόθηκαν στο όνομά του. Εντούτοις, ο προσφεύγων δεν έχει προσκομίσει την κίνηση και το σώμα των επιταγών, προκειμένου να αποδειχθεί με κάθε βεβαιότητα η διαδρομή των χρηματικών αναλήψεων που πραγματοποιήθηκαν με την έκδοση των επιταγών αυτών.

Επειδή, κατά το φορολογικό έτος 2015 ο προσφεύγων πραγματοποίησε δαπάνες ύψους 120.000,00€ για την αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης (κωδ 735 φορολογικής δήλωσης φορολογικού έτους 2015). Επιπλέον, στους κωδικούς 735 και 736 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 καταχωρήθηκαν ποσά δαπανών 27.000,00€ και 77.000,00€ αντίστοιχα.

Επειδή, πέραν των αναλήψεων που πραγματοποιήθηκαν μέσω τραπεζικών επιταγών, ο προσφεύγων επικαλείται γενικά και αόριστα αναλήψεις εντός του έτους 2015, χωρίς να υποδεικνύει συγκεκριμένες αναλήψεις σε συγκεκριμένες ημερομηνίες.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος, έπειτα από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, διαπίστωσε αιτιολογημένα ότι για πιστώσεις

ύψους 58.250,00€ δεν προσδιορίζεται άλλοτε η φύση και άλλοτε η αιτία τους. Συνεπώς, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με την ενδικοφανή προσφυγή προβάλλεται επικουρικώς ότι ο προσδιορισμός του φόρου έγινε εσφαλμένα από τον έλεγχο επειδή αφενός δεν εφαρμόστηκε η διάταξη του άρθρου 21 παρ.4 Κ.Φ.Ε, βάσει της οποίας θα έπρεπε να φορολογηθεί η διαφορά εισοδήματος ποσού 58.250,00€ με συντελεστή 33%, με ανάλογη μείωση και του προστίμου του άρθρου 58 ΚΦΔ

Επειδή, ο έλεγχος θεώρησε αλλά δεν απέδειξε ότι οι επίμαχες πιστώσεις προέρχονται από εισπραχθείσες (σε μετρητά) αμοιβές κατά την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος του προσφεύγοντα.

Συνεπώς, οι ως άνω πιστώσεις αποτελούν επιπλέον εισόδημα που εμπίπτει στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του Ν 4172/2013 και επομένως λογίζεται και φορολογείται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα και ο σχετικός επικουρικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, με την ενδικοφανή προσφυγή προβάλλεται επικουρικώς ότι ο προσδιορισμός του φόρου έγινε εσφαλμένα από τον έλεγχο επειδή δεν επιμερίστηκε το ποσό κατά το 1/3 δεδομένου ότι οι πιστώσεις διενεργήθηκαν σε κοινό λογαριασμό με τρεις συνδικαιούχους και ειδικότερα τον ίδιο, τη σύζυγό του (.....) και τον υιό τους (.....).

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1050/17.02.2014**, ορίζεται ότι : *«Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους δικαιούχους (ποσό δια αριθμό συνδικαιούχων).*

Επειδή, οι με α/α 7, 9, 11, 12 και 15 πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν στον με αριθμό κοινό τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα, διενεργήθηκαν από τον ίδιο, όπως προκύπτει και από τα προσκομιζόμενα γραμμάτια είσπραξης.

Επειδή, για τις με α/α 2 και 16 πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν στον με αριθμό κοινό τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα, δεν προκύπτει ο πραγματικός δικαιούχος των εν λόγω πιστώσεως και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, η προσαύξηση περιουσίας συνίσταται στο σύνολο των μη αιτιολογημένων πιστώσεων που αναλογεί στον προσφεύγοντα, όπως αποτυπώνεται στον κάτωθι πίνακα:

Α/Α	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΕΙΔΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΟΥΝΤΑΙ
1	Καταθετικός ταμειυτηρίου	2016-01-12	2960	100,00	100,00€
2	Καταθετικός όψεως	2016-01-13	2926	950,00	950,00€/3=316,67€
3	Καταθετικός ταμειυτηρίου	2016-01-24	2960	40,00	40,00€
4	Καταθετικός ταμειυτηρίου	2016-01-24	2960	50,00	50,00€
5	Καταθετικός ταμειυτηρίου	2016-02-29	2960	20,00	20,00€
6	Καταθετικός ταμειυτηρίου	2016-03-29	2960	50,00	50,00€
7	<u>Καταθετικός όψεως</u>	<u>2016-06-08</u>	<u>2234</u>	<u>10.000,00</u>	<u>10.000,00€</u>
8	<u>Καταθετικός ταμειυτηρίου</u>	<u>2016-07-16</u>	<u>2960</u>	<u>50,00</u>	<u>50,00€</u>
9	<u>Καταθετικός όψεως</u>	<u>2016-08-05</u>	<u>2234</u>	<u>10.000,00</u>	<u>10.000,00€</u>
10	<u>Καταθετικός ταμειυτηρίου</u>	<u>2016-08-11</u>	<u>2960</u>	<u>20,00</u>	<u>20,00€</u>
11	<u>Καταθετικός όψεως</u>	<u>2016-08-31</u>	<u>2234</u>	<u>20.000,00</u>	<u>20.000,00€</u>
12	<u>Καταθετικός όψεως</u>	<u>2016-11-03</u>	<u>2234</u>	<u>10.000,00</u>	<u>10.000,00€</u>
13	<u>Καταθετικός ταμειυτηρίου</u>	<u>2016-11-18</u>	<u>2960</u>	<u>20,00</u>	<u>20,00€</u>
14	<u>Καταθετικός ταμειυτηρίου</u>	<u>2016-11-19</u>	<u>2960</u>	<u>20,00</u>	<u>20,00€</u>
15	<u>Καταθετικός όψεως</u>	<u>2016-12-22</u>	<u>2234</u>	<u>5.000,00</u>	<u>5.000,00€</u>
16	<u>Καταθετικός όψεως</u>	<u>2016-12-27</u>	<u>2926</u>	<u>1.930,00</u>	<u>1.930,00€/3=643,33€</u>
ΣΥΝΟΛΟ						56.330,00€

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 2016					
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Απόφασης		Διαφορά Δήλωσης-Απόφασης
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	2.624,04	9.045,50	2.624,04	9.045,50	0,00
Τόκοι-Μερίσματα-Δικαιώματα	6.276,49	2.086,90	6.276,49	2.086,90	0,00

Επιχειρηματική Δραστηριότητα	64.674,33		64.674,33		0,00
Μισθωτή Εργασία-Συντάξεις	13.166,04	15.195,46	13.166,04	15.195,46	0,00
Προσαύξηση Περιουσίας			56.330,00		56.330,00
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	86.740,90	26.327,86	143.070,90	26.327,86	56.330,00
Φορολογητέο εισόδημα	86.740,90	26.327,86	143.070,90	26.327,86	56.330,00
Εισόδημα επιβολής ειδ.εισφοράς αλληλεγγύης	86.740,90	26.327,86	143.070,90	26.327,86	56.330,00

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από 16-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, **του** **του** με ΑΦΜ:..... και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

φορολογικό έτος 2016	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
----------------------	--------------------------	--------------------------	---------------------------	--

Φορολογητέο εισόδημα	υπόχρεου	86.740,90	144.990,90	143.070,90	56.330,00
	συζύγου	26.327,86	26.327,86	26.327,86	0,00
Πιστωτικό ποσό φόρου					
Χρεωστικό ποσό φόρου		7.706,39	33.918,89	26.295,29	18.588,90
Προκαταβολή φόρου		20.511,12	20.511,12	20.511,12	0,00
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		42,00	42,00	42,00	0,00
Εισφορά υπέρα ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτ/μου		8,40	8,40	8,40	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013			13.106,25	9.294,45	9.294,45
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		5.646,13	10.888,63	10.715,83	5.069,70
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		3.211,00	3.211,00	3.211,00	0,00
Σύνολο φόρων για καταβολή		37.775,04	82.336,29	70.728,09	32.953,05

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

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

Ακριβές αντίγραφο
 Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
 Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
 ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
 ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
 ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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