



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 12/05/2023

Αριθμός απόφασης: 1142

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

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 ΑΑΔΕ (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 Α.Α.Δ.Ε (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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 18/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Αττικής, επί της οδού κατά: α) της υπ' αριθ. /15-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016, β) της υπ' αριθ. /15-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, γ) της υπ' αριθμ. /15-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς χρονολογίας φορολογίας 2016, (όπως ο αριθμός της προκύπτει από τα

στοιχεία του φακέλου ενώ εκ παραδρομής αναγράφεται από τον προσφεύγοντα με τον αριθμό/2022) και δ) της υπ' αριθμ./15-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς χρονολογίας φορολογίας 2017, (όπως ο αριθμός της προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου ενώ εκ παραδρομής αναγράφεται από τον προσφεύγοντα με τον αριθμό/2022), του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης 15/12/2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και μερικού ελέγχου Ν. 2961 φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών και κερδών από τυχερά παίγνια του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **18/01/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν την 19/12/2022, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./15-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 15.585,45 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 7.792,73 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.868,15 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **25.246,33 ευρώ**

Με την υπ' αριθμ...../15-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 5.271,40 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 2.635,70 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 93,59 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **8.000,69 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./15-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς χρονολογίας φορολογίας 2016 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος δωρεάς ποσού 3.250,40 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης ποσού 1.625,20 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **4.875,60 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./15-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς χρονολογίας φορολογίας 2017 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος δωρεάς ποσού 4.437,10

ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης ποσού 2.218,55 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **6.655,65 ευρώ**.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, σε εκτέλεση της με αριθμό/20-09-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και των με αριθμό 16-11-2022 εντολών μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για τα έτη 2016 και 2017 κατόπιν της με αρ. πρωτ./2018 ενημέρωσης από την Α' Μονάδα της Αρχής του Ν. 3691/2008 (Καταπολέμηση Νομιμοποίησης Εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες). Ήδη είχε προηγηθεί έλεγχος για τα έτη 2013 -2015 από την τότε αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.

Στα πλαίσια του ανωτέρω ελέγχου έγινε και άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος και διενεργήθηκε έλεγχος των τραπεζικών κινήσεων (πιστώσεις - χρεώσεις) του. Πραγματοποιήθηκε επεξεργασία στα δεδομένα που συλλέχθηκαν μέσω της εφαρμογής του ΣΜΤΛ και του ζητήθηκαν αποδεικτικά στοιχεία για την πηγή και την προέλευση των κινήσεων για τις οποίες δεν προέκυπτε η αιτιολογία με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία του ελέγχου.

Από την άρση τραπεζικού απορρήτου, διαπιστώθηκαν ποσά που πιστώνονταν μέσω μεταφοράς ή καταθέσεων με το ονοματεπώνυμο του αδερφού του προσφεύγοντος, με ΑΦΜ, στον λογαριασμό του προσφεύγοντος. Πρόσθετα, στη με αρ. πρωτοκόλλου/27.02.2018 ενημέρωση από την Α' Μονάδα της Αρχής του άρθρου 7 του Ν. 3691/2008, με αναγραφόμενο αρ. πρωτ./2018, αναφέρεται ότι: «Σύμφωνα με έρευνα, ο, Α.Φ.Μ., Δ.Ο.Υ. ΣΤ' Αθηνών, ο οποίος εμφανίζεται ως αδερφός του, είναι ιδιοκτήτης - το οποίο βρίσκεται, στον Ο χρησιμοποιεί το λογαριασμό του για τις συναλλαγές της επιχείρησής του.». Για το σκοπό αυτό και με βάση το σκεπτικό του ελέγχου, όπως αυτό αποτυπώνεται στις σελ. 21-24 της από 15.12.2022 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, τα ως άνω ποσά, που πιστώνονταν μέσω μεταφοράς ή καταθέσεων με το ονοματεπώνυμο του στον λογαριασμό του προσφεύγοντος, ο έλεγχος τα θεώρησε άτυπη δωρεά, σύμφωνα με τα άρθρα 29 και 44§2 Ν. 2961/2001 και επέβαλε φόρο 20% στο σύνολο του ποσού ανά χρήση.

Επιπροσθέτως, ποσά ύψους **47.228,64 €** για την χρήση **2016** και **16.253,85 €** για την χρήση **2017**, που ο έλεγχος, αφού επεξεργάστηκε το με αριθμ. πρωτ. ΕΙΣ/19-10-2022 υπόμνημα που υπέβαλε ο προσφεύγων πριν την κοινοποίηση σε αυτόν του υπ' αριθμ./23-11-2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, δεν μπόρεσε να αναγνωρίσει την πηγή προέλευσης τους, θεώρησε ότι αποτελούν προσαύξηση περιουσίας προερχόμενη από αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία φορολογητέα ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013, όπως παρουσιάζονται στους παρακάτω πίνακες:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΧΡΗΣΗΣ 2016	
ΠΙΝΑΚΑΣ Β ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΤΡΙΤΩΝ (ΑΡΧΙΚΟ ΠΟΣΟ)	189.031,50
ΜΕΙΟΝ ΔΙΟΡΘΩΣΕΙΣ (ΠΟΣΑ ΑΤΥΠΗ ΔΩΡΕΑ)	-3.600,00
ΜΕΙΟΝ ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΑΙΤΙΑΣΕΙΣ	-82.654,50

ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΙΝΑΚΑ Β ΠΟΥ ΛΟΓΙΖΕΤΑΙ ΩΣ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ (1)	102.777,00
ΑΘΡΟΙΣΜΑ ΠΙΝΑΚΑ Γ + Δ + Ε	1.851.177,00
ΜΕΙΟΝ ΔΙΟΡΘΩΣΕΙΣ (ΠΟΣΑ ΑΤΥΠΗ ΔΩΡΕΑ)	-1.696,00
ΜΕΙΟΝ ΠΟΣΑ ΑΠΟΔΕΚΤΑ ΑΠΟ ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΔΕΚΟ	(706.049,27-11.275,00) - 694.774,27
ΜΕΙΟΝ ΠΟΣΑ ΑΠΟΔΕΚΤΑ ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΣΤΗΝ	(977.923,26-69.679,50) - 908.243,76
ΜΕΙΟΝ ΠΟΣΑ ΑΠΟΔΕΚΤΑ ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΣΤΗΝ	-47.656,75
ΜΕΙΟΝ ΠΟΣΑ ΑΠΟΔΕΚΤΑ ΩΣ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ	-137.733,00
ΜΕΙΟΝ ΠΟΣΑ ΑΠΟΔΕΚΤΑ ΩΣ ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΕΝΟΙΚΙΟΥ ΚΑΙ ΑΠΟΔΟΣΗ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	-12.920,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΙΝΑΚΩΝ Γ + Δ + Ε ΠΟΥ ΛΟΓΙΖΟΝΤΑΙ ΩΣ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ (2)	48.153,22
ΜΕΙΟΝ ΣΥΝΟΛΟ ΠΙΝΑΚΑ Α (ΠΟΣΑ ΑΤΥΠΗ ΔΩΡΕΑ)	-10.956,00
ΑΘΡΟΙΣΜΑ ΥΠΟΛΟΙΠΩΝ ΠΙΝΑΚΩΝ Β + Γ + Δ + Ε ΠΟΥ ΛΟΓΙΖΟΝΤΑΙ ΩΣ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ (1) + (2)	150.930,22
ΜΕΙΟΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ	-103.701,58
ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΘΗΚΕ ΚΑΙ ΛΟΓΙΖΕΤΑΙ ΩΣ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	47.228,64

ΠΙΝΑΚΑΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΧΡΗΣΗΣ 2017	
ΠΙΝΑΚΑΣ Β ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΤΡΙΤΩΝ (ΑΡΧΙΚΟ ΠΟΣΟ)	92.653,53
ΜΕΙΟΝ ΔΙΟΡΘΩΣΕΙΣ (ΠΟΣΑ)	-912,78
ΜΕΙΟΝ ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΑΙΤΙΑΣΕΙΣ	- 19.694,50
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΙΝΑΚΑ Β ΠΟΥ ΛΟΓΙΖΕΤΑΙ ΩΣ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ (1)	72.046,25
ΑΘΡΟΙΣΜΑ ΠΙΝΑΚΑ Γ + Δ + Ε	1.168.999,52
ΜΕΙΟΝ ΔΙΟΡΘΩΣΕΙΣ (ΠΟΣΑ ΑΤΥΠΗ ΔΩΡΕΑ)	-2.020,00
ΜΕΙΟΝ ΔΙΟΡΘΩΣΗ ΓΙΑ ΕΚΤΑΜΙΕΥΣΗ ΔΑΝΕΙΟΥ	-23.099,44
ΜΕΙΟΝ ΠΟΣΑ ΑΠΟΔΕΚΤΑ ΑΠΟ ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΔΕΚΟ	(462.198,58-3.754,00) -458.444,58
ΜΕΙΟΝ ΠΟΣΑ ΑΠΟΔΕΚΤΑ ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΣΤΗΝ	(585.062,49-13.900,50) -571.161,99
ΜΕΙΟΝ ΠΟΣΑ ΑΠΟΔΕΚΤΑ ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΣΤΗΝ	-40.549,50
ΜΕΙΟΝ ΠΟΣΑ ΑΠΟΔΕΚΤΑ ΩΣ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ	-34.781,69
ΜΕΙΟΝ ΠΟΣΑ ΑΠΟΔΕΚΤΑ ΩΣ ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΕΝΟΙΚΙΟΥ ΚΑΙ ΑΠΟΔΟΣΗ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	-6.360,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΙΝΑΚΩΝ Γ + Δ + Ε ΠΟΥ ΛΟΓΙΖΟΝΤΑΙ ΩΣ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ (2)	32.582,32
ΜΕΙΟΝ ΣΥΝΟΛΟ ΠΙΝΑΚΑ Α (ΠΟΣΑ ΑΤΥΠΗ ΔΩΡΕΑ)	20.165,50
ΑΘΡΟΙΣΜΑ ΥΠΟΛΟΙΠΩΝ ΠΙΝΑΚΩΝ Β + Γ + Δ + Ε ΠΟΥ ΛΟΓΙΖΟΝΤΑΙ ΩΣ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ (1) + (2)	104.628,57
ΜΕΙΟΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ	-88.374,72
ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΘΗΚΕ ΚΑΙ ΛΟΓΙΖΕΤΑΙ ΩΣ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	16.253,85

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

- Επρόκειτο για χρήματα τα οποία κατέβαλλαν τρίτοι μέσω των λογαριασμών του προκειμένου να εξυπηρετήσει στην πληρωμή των υποχρεώσεων τους προς τρίτους.
- Οι πιστώσεις που προέχονται από το ίδιο, αφορούν καταθέσεις χρημάτων σε μηχανήματα ΑΤΜ λόγω μη ύπαρξης τραπεζικού λογαριασμού των πελατών του ή λόγω αδυναμίας προσέγγισης τραπεζικού ιδρύματος και γίνονταν προς διευκόλυνση της επαγγελματικής του δραστηριότητας.
- Όσον αφορά για τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα με τον αδελφό του, επρόκειτο για μεταφορές από λογαριασμό σε λογαριασμό, ως και καταθέσεις από τον αδελφό του και οι οποίες δεν απαγορεύονται. Η μεταφορά λάμβανε χώρα για την επαγγελματική εξυπηρέτηση της επιχείρησης του προσφεύγοντος καθότι ο συγκεκριμένος τραπεζικός λογαριασμός ήταν ουσιαστικά δικός του και αφορούσε την λειτουργία της επιχείρησης του.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, ορίζεται: «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 στις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4174/2013, ορίζεται: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

Επειδή στην ΠΟΛ. 1095/29.4.2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» ορίζεται:

«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 ελευθερίων 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.»

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α'ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«.....»

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.

.....

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...»

Επειδή στην ΠΟΛ 1175/16-11-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται:

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

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των

φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.....

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.

5.4.....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, σύμφωνα και με την δημοσιευθείσα στις 07-04-2016 απόφαση του **ΣΤΕ 884/2016 Β' Τμήμα επταμ.** : «(Α) ...Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος ..

Β. ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, ΣΤΕ 2442/2013, ΣΤΕ 886/2005 κ.ά.) – Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του

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

Επειδή ο έλεγχος διαπίστωσε μη αιτιολογημένες πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, οι οποίες περιλήφθηκαν στο με αρ. πρωτ. ΕΛΚΕ
..... ΕΞ 2022 Αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 ΚΔΦ σε πίνακες, με τις κάτωθι διακριτές κατηγορίες πιστώσεων.:

A. ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ- ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ – ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ –

B. ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ- ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ – ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ - ΤΡΙΤΩΝ

Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ- ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ – ΑΝΩΝΥΜΕΣ

Δ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΜΕΤΡΗΤΩΝ

E. ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΜΕ ΤΟ ΟΝΟΜΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ.

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή του προσφυγή ισχυρίζεται ότι επρόκειτο για χρήματα τα οποία κατέβαλλαν τρίτοι μέσω των λογαριασμών του προκειμένου να εξυπηρετήσει στην πληρωμή των υποχρεώσεων τους προς τρίτους.

Επειδή στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται:

«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 σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην με ημερομηνία θεώρησης 15/12/2022 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αναφέρεται σχετικά : « Ως προς τις ονομαστικές καταθέσεις του πίνακα Β (ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ - ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ -

ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ – ΤΡΙΤΩΝ), ζητήθηκε από τον ελεγχόμενο να προσδιορίσει την φύση των εν λόγω συναλλαγών. Μεταξύ άλλων ο ελεγχόμενος υποστηρίζει ότι οι εν λόγω πιστώσεις αφορούν: α)πληρωμές ενοικίων τρίτων – τα οποία ο ελεγχόμενος εισπράττει και αποδίδει στον εκάστοτε εκμισθωτή, β) πληρωμές για λογαριασμό τρίτων γ) μεταφορές χρημάτων διαμέσου ή/και και δ)εξυπηρέτηση τρίτων. Ειδικότερα, ο ελεγχόμενος για την περίπτωση δ) εξυπηρέτηση τρίτων ισχυρίζεται ότι αφορά σε μετρητά που του έδιναν διάφοροι επιχειρηματίες της περιοχής με τους οποίους διατηρούσε φιλικές σχέσεις προκειμένου να τους εξυπηρετεί στην πληρωμή υποχρεώσεων τους προς τρίτους, εισπράττοντας προμήθεια €1,00 ευρώ για κάθε συναλλαγή.

...

Για τις ονομαστικές καταθέσεις της περίπτωσης β) εφόσον ο ελεγχόμενος ταύτισε τις εν λόγω πιστώσεις με αντίστοιχες χρεώσεις ο παρόντας έλεγχος δεν θεωρεί ότι αποτελούν προσαύξηση περιουσίας. Για τις ονομαστικές καταθέσεις της περίπτωσης γ) τα στοιχεία ταυτοποιήθηκαν με τις αντίστοιχες καρτέλες της και ως εκ τούτου ο παρόντας έλεγχος δεν θεωρεί ότι αποτελούν προσαύξηση περιουσίας. Για τις ονομαστικές καταθέσεις της περίπτωσης δ), ο έλεγχος δεν κάνει δεκτά τα όσα υποστηρίζει ο ελεγχόμενος, αφενός λόγω αδυναμίας του να τεκμηριώσει επαρκώς του ισχυρισμούς αυτούς προς αιτιολόγηση των επίμαχων ποσών και αφετέρου παντελούς έλλειψης του νομίμου της συναλλαγής. Τα δε τραπεζικά έγγραφα που προσκομίστηκαν δεν επαρκούν για να δικαιολογήσουν την αιτία κατάθεσης τους καθώς η αιτιολογία που αναγράφεται στα περισσότερα από αυτά είναι σε πολλές περιπτώσεις ασαφής. Για τις ονομαστικές καταθέσεις της περίπτωσης α) ο έλεγχος κάνει δεκτές μόνο τις πιστώσεις στις οποίες επαληθεύονταν από αντίστοιχα μισθωτήρια στα οποία εκμισθωτής ήταν ο δικαιούχος των εμβασμάτων που προσκόμισε, και το όνομα του πελάτη που αναγραφόταν στην αιτιολογία συναλλαγής του εμβάσματος ταυτιζόταν με αυτό του μισθωτή του συμβολαίου. Ο έλεγχος με βάση τα στοιχεία των δικαιούχων των εμβασμάτων και σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στα άρθρα 15 παρ.3 και 23 παρ.1 & 2α του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) αναζήτησε τους Α.Φ.Μ. των εκμισθωτών και στη συνέχεια για όλες τις περιπτώσεις επιτυχούς αναζήτησης ανέτρεξε στις αντίστοιχες δηλώσεις Φ.Ε. του οικείου έτους προκειμένου να διαπιστωθεί η υποβολή Ε2 από πλευράς τους που να επιβεβαιώνει τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου».

Επειδή εξάλλου σχετικά με τις αποδείξεις του ενός ευρώ που ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εξέδιδε για κάθε μία από τις συναλλαγές που σκοπό είχαν την εξυπηρέτηση τρίτων επαγγελματιών, αφενός δεν προσκομίστηκαν και αφετέρου ακόμα και αν οι αποδείξεις αυτές προσκομίζονταν, είναι ευνόητο ότι δε θα ήταν δυνατός ο συσχετισμός τους με εκάστη συναλλαγή και ως εκ τούτου η επιβεβαίωση της έκδοσης αυτών.

Σχετικά με τους ισχυρισμούς του, ότι αφορούν σε χρήματα τρίτων που ο ίδιος, στα πλαίσια της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, λάμβανε προκειμένου να τους διευκολύνει/εξυπηρετεί στην πληρωμή δικών τους υποχρεώσεων προς τρίτους, δεν επιδείχτηκε κανενός είδους ιδιωτικό συμφωνητικό/ σύμβαση μεταξύ των πελατών και του προσφεύγοντος που, ενδεχομένως, θα παρείχαν διευκρινήσεις σχετικά με την πηγή ή την αιτία προέλευσης των πιστώσεων αυτών.

Από την άλλη, όπως προαναφέρθηκε, τα τραπεζικά έγγραφα που προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα δεν επαρκούν για να δικαιολογήσουν την αιτία κατάθεσης τους, καθώς η αιτιολογία που αναγράφεται στα περισσότερα από αυτά είναι σε πολλές περιπτώσεις ασαφής, σε άλλες αναγράφεται απλά το όνομα του προσφεύγοντος και σε άλλες διάφορα ονόματα που σύμφωνα με τον ίδιο είναι τα ονόματα των πελατών του ή υπαλλήλων τους.

Με βάση τα ανωτέρω και σύμφωνα με τις προαναφερθείσες φορολογικές διατάξεις και τη σχετική νομολογία περί δυνατότητας απόδειξης (σχετική και η θέση της διοίκησης με την προαναφερθείσα εγκύκλιο ΠΟΛ. 1175/16-05-2017) από την πλευρά του φορολογούμενου, και συνεκτιμώντας τα πραγματικά στοιχεία της υπόθεσης και ιδιαίτερα λαμβάνοντας υπόψη ότι δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία (πχ ιδιωτικά συμφωνητικά με βεβαία χρονολογία) από τα οποία να τεκμηριώνονται οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος σχετικά με τις ως άνω καταθέσεις, αυτοί δεν μπορούν να γίνουν αποδεκτοί.

Επειδή ομοίως ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει τον ισχυρισμό του σχετικά με χρήματα που κατέθετε ο ίδιος στους τραπεζικούς λογαριασμούς του. Εξάλλου ο έλεγχος έκανε δεκτό και αφείρεσε από το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων το ποσό των €95.047,30 (ακαθάριστα έσοδα χρήσης) για το 2016 και το ποσό των €88.374,72 (ακαθάριστα έσοδα χρήσης) για το 2017 το οποίο αναλύεται σε:

-εισπράξεις από το λιανικό εμπόριο ειδών παντοπωλείου (Ζ ταμειακής μηχανής) και σε
-εισπράξεις από προμήθεια,

κάνοντας την παραδοχή, για λόγους χρηστής διοίκησης, ότι το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων του προσφεύγοντα πριν την αφαίρεση των δαπανών, έχει διέλθει από τους τραπεζικούς του λογαριασμούς.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΦΟΡΟ ΔΩΡΕΑΣ

Επειδή, στο άρθρο 34 Α του Ν. 2961/2001 ορίζονται τα εξής:

«Α. Κτήση αιτία δωρεάς

1. Κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή του φόρου είναι:

α) αυτή που προέρχεται από δωρεά η οποία συνιστάται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα,

β) αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίσθηκε έγγραφο...»

Επειδή, στο άρθρο 39 του Ν. 2961/2001 ορίζονται τα εξής :

«1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της σύνταξης του εγγράφου της δωρεάς ή της γονικής παροχής. Προκειμένου για μεταβίβαση κινητών, αν η παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής έγινε χωρίς να συνταχθεί συμβόλαιο ή αν το συμβόλαιο συντάχθηκε μετά την παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της παράδοσης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 85 παρ.2 του Ν. 2961/2001 υπόχρεοι σε δήλωση σε δωρεές και γονικές παροχές για τις οποίες δεν καταρτίστηκε

συμβολαιογραφικό έγγραφο, καθώς και σε κάθε άλλη περίπτωση υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης είναι ο δωρεοδόχος, ή το τέκνο ή οι κληρονόμοι του.

Επειδή κατά την έννοια των προαναφερόμενων διατάξεων, η απόδειξη της κατά τα ανωτέρω, χωρίς αντάλλαγμα, παραχώρησης, για την οποία δεν καταρτίστηκε έγγραφο, βαρύνει την ελεγκτική αρχή, πλην λόγω του ότι η απόδειξη αυτή είναι δυσχερής, είναι ανεκτή η συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς μεταξύ προσώπων, τα οποία συνδέονται με ιδιαίτερο, και μάλιστα συγγενικό ή συζυγικό δεσμό, αλλά μόνον εφόσον, αφενός μεν αποκλεισθεί αιτιολογημένα κάθε άλλη πηγή προέλευσης των χρημάτων, κατά το ποσό, κατά το οποίο λογίζεται ότι αυξήθηκε η περιουσία αυτού που φέρεται ως δωρεοδόχος, ή και μόνο οι κατά τους ισχυρισμούς του τέτοιες πηγές, αφετέρου δε διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι η οικονομική κατάσταση εκείνου που φέρεται ως δωρητής, επιτρέπει σ' αυτόν την πραγματοποίηση δωρεάς κατά το ίδιο ποσό (ΣΤΕ 3090/1984, 4352/1995, 684/1989, 1868/1987 κ.α.). Σε περίπτωση φορολογουμένων με ιδιαίτερο δεσμό (πχ σύζυγοι, τέκνα κλπ), η φορολογική αρχή θα πρέπει επιπλέον να “αποκλείσει αιτιολογημένα” κάθε άλλη πηγή προέλευσης των χρημάτων, που τυχόν ισχυρίζεται ο φορολογούμενος ότι τα χρήματα προήλθαν.

Επειδή ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος για τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα με τον αδελφό του, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην με ημερομηνία θεώρησης 15/12/2022 έκθεση μερικού ελέγχου Ν. 2961 φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών και κερδών από τυχερά παίγνια του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αναφέρεται σχετικά : «**Αρχικά τονίζεται ότι, οι λογαριασμοί στους οποίους πιστώνονται ποσά με ονομαστική κατάθεση του είναι ατομικοί λογαριασμοί του ελεγχόμενου και ο δεν είναι συνδικαιούχος. Πρόσθετα στον λογαριασμό από τον οποίο χρεώνονται οι ισόποσες κινήσεις είναι λογαριασμός του στον οποίο επίσης δεν συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως συνδικαιούχος.**

Το Συμβούλιο της Επικρατείας έχει νομολογήσει ότι για να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις περί άτυπης δωρεάς θα πρέπει να υπάρχει “αληθής απόκτηση περιουσιακών στοιχείων από τον δωρεοδόχο και όχι μόνον κατά το φαινόμενο” (ΣΤΕ 43/2006).

Εκ της ερμηνείας της απόφασης ΣΤΕ 43/2006 πηγάζουν τρεις βασικές υποχρεώσεις της φορολογικής αρχής για την επιβολή φόρου δωρεάς:

- Να αποδείξει ότι έλαβε χώρα παραχώρηση χωρίς αντάλλαγμα (άτυπη δωρεά), για την οποία δεν καταρτίστηκε έγγραφο.

Με βάση τα όσα αναφέρει και ο ελεγχόμενος (καθώς και το πληροφοριακό δελτίο της Α' Μονάδας της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης, Ν. 3691/2008) πρόκειται για διευκόλυνση της λειτουργίας της επαγγελματικής δραστηριότητας του ελεγχόμενου και ως εκ τούτου δεν υφίσταται αντάλλαγμα και έγινε από χαριστική αιτία (“*animus donandi*”).

- Σε περίπτωση φορολογουμένων με ιδιαίτερο δεσμό (πχ σύζυγοι, τέκνα κλπ), η φορολογική αρχή θα πρέπει επιπλέον να “αποκλείσει αιτιολογημένα” κάθε άλλη πηγή

προέλευσης των χρημάτων, που τυχόν ισχυρίζεται ο φορολογούμενος ότι τα χρήματα προήλθαν.

Τόσο από την φύση των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών όσο και από το έγγραφο υπόμνημα του ελεγχόμενου ο παρόντας έλεγχος αποκλείει τις κάτωθι κατηγορίες εισοδήματος:

a. Δεν αποτελούν Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον:

i. ο δεν ασκεί επιτήδευμα, ως εκ τούτου δεν αποτελούν συναλλαγές μεταξύ επιτηδευματιών και

ii. Δεν τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου εκδοθέντα παραστατικά εσόδου που να υποδεικνύουν ότι ο εξοφλεί παρασχεθείσες υπηρεσίες από τον ελεγχόμενο

b. Δεν αποτελούν Εισόδημα από άγνωστη πηγή, ήτοι προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 §4 του ν. 4172/2013 (Φ.Ε.Κ. 167 Α') όπως ισχύουν, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 39 του Ν.4987/2022, εφόσον:

i. ο καταθέτης είναι γνωστός και συγκεκριμένα συγγενικό πρόσωπο του ελεγχόμενου

ii. η πηγή είναι γνωστή καθώς τόσο η Α' Μονάδα της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης, Ν. 3691/2008 όσο και ο ίδιος ο ελεγχόμενος υποστηρίζουν ότι οι εν λόγω πιστώσεις αφορούν διευκόλυνση της επαγγελματικής δραστηριότητάς του.

c. Δεν αποτελούν Εισόδημα δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση, εφόσον:

i. Δεν τέθηκε στην διάθεση του ελέγχου συνταχθείσα δανειακή σύμβαση με βέβαιη ημερομηνία αντικείμενο του Κ.Τ.Χ.

ii. Δεν υποβλήθηκε σχετική δήλωση τελών χαρτοσήμου ούτε από τον ελεγχόμενο ούτε από τον

iii. Δεν υφίσταται εγγραφή στα βιβλία του ελεγχόμενου που να προϋποθέτει ταμειακή διευκόλυνση

iv. Στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος δεν δηλώθηκαν ποσά προερχόμενα από δάνεια (κωδικός 781 για τον ελεγχόμενο) ούτε ποσά που δόθηκαν ως δάνειο σε τρίτο (κωδικός 759 για τον

d. Δεν αποτελούν Εισόδημα εκμίσθωσης ακινήτων, εφόσον:

i. Ο ελεγχόμενος δεν διαθέτει ακίνητη περιουσία

• Να διαπιστώσει, και πάλι αιτιολογημένα, ότι η οικονομική κατάσταση εκείνου που φέρεται ως δωρητής, επιτρέπει σε αυτόν την πραγματοποίηση δωρεάς κατά το ίδιο ποσό. Προς τούτο, ο έλεγχος ταύτισε τις εν λόγω πιστώσεις στον λογαριασμό του ελεγχόμενου με ισόποσες χρεώσεις των λογαριασμών του αδελφού του (στα πλαίσια της άρσης τραπεζικού απορρήτου του δεύτερου κατόπιν της με αριθμ/21-09-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Υπηρεσίας μας). Ως εκ τούτου ο που στα πλαίσια της παρούσης θεωρείται ως δωρητής είχε το αναγκαίο υπόλοιπο στους τραπεζικού του λογαριασμούς».

Κατόπιν τούτων, κρίνεται ότι την παρούσα ότι τα ποσά που πιστώθηκαν μέσω μεταφοράς ή καταθέσεων με το ονοματεπώνυμο του στον λογαριασμό του προσφεύγοντος, ορθώς ο έλεγχος τα θεώρησε άτυπη δωρεά και επέβαλε φόρο 20% στο σύνολο του ποσού ανά χρήση.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 15/12/2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και μερικού ελέγχου Ν. 2961 φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικιών και κερδών από τυχερά παίγνια του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι υπό κρίση προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **18/01/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση :

α) της υπ' αριθ./**15-12-2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους **2016** του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Διαφορά φόρου	15.585,45 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	7.792,73 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.868,15 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	25.246,33 €

β) της υπ' αριθ./**15-12-2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους **2017** του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Διαφορά φόρου	5.271,40 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	2.635,70 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	93,59 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.000,69 €

γ) της υπ' αριθμ./**15-12-2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς χρονολογίας φορολογίας **2016** του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	3.250,40 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	1.625,20 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.875,60 €

δ) της υπ' αριθμ./15-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς χρονολογίας φορολογίας 2017 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	4.437,10 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	2.218,55 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.655,65 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

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.