



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 25.10.2024

Αριθμός απόφασης: 2292

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), 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.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης**05.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ:**, κατά: α) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος /επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2020**, β) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος /επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2021**, του προϊσταμένου του και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση απόψεων του προϊσταμένου του

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από**05.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020, του προϊσταμένου του, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος (δικηγόρου), φόρος ύψους 1.692,12€, πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 846,06€, ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 2.538,18€**, κατόπιν διαπίστωσης: α) προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη ή αδικαιολόγητη πηγή ή αιτία, ύψους 1.750,00€, αυτοτελώς φορολογούμενης με συντελεστή 33%, βάσει του άρθρου 21 παρ. 4 και 29 παρ. 4 του Ν.4172/2013 και β) μη αναγνώρισης στον κωδ.781 της με αρ. /07.09.2021 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του ιδίου έτους ποσού 22.037,35€ κερδών προερχόμενων από την «ΟΠΑΠ ΑΕ» από τη συμμετοχή σε τυχερά παίγνια, λόγω μη προσκόμισης επαρκών αποδεικτικών στοιχείων (ονομαστικής βεβαίωσης κερδών από την ΟΠΑΠ ΑΕ) βάσει του Ν.4172/2013.

- Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2021-31.12.2021, του προϊσταμένου του, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 5.299,15€, πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 2.649,57€, ήτοι **συνολικό ποσό για**

καταβολή ύψους 7.948,72€, κατόπιν διαπίστωσης: α) προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη ή αδικαιολόγητη πηγή ή αιτία, ύψους 13.130,00€, αυτοτελώς φορολογούμενης με συντελεστή 33%, βάσει του άρθρου 21 παρ. 4 και 29 παρ. 4 του Ν.4172/2013 και β) μη αναγνώρισης στον κωδ.781 της με αρ./24.08.2022 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του ιδίου έτους ποσού 11.576,97€ (από το δηλωθέν ποσό των 25.384,47€) κερδών προερχόμενων από την ΟΠΑΠ ΑΕ από τη συμμετοχή σε τυχερά παίγνια, λόγω μη προσκόμισης επαρκών αποδεικτικών στοιχείων (ονομαστικής βεβαίωσης κερδών από την ΟΠΑΠ ΑΕ).

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 30.04.2024 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Ν.4172/2013, φορολογικών ετών 2020 και 2021 του, σε εκτέλεση της υπ'αρ./19.04.2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Έχει χρεωθεί εσφαλμένα ως απόσβεση δανείων (κωδ. 727 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος) το ποσό των 15.173,73€ στο φορολογικό έτος 2020 και το ποσό των 18.042,25€ στο φορολογικό έτος 2021 (σελ. 16 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος), από τον λογαριασμό του στην τράπεζα με αριθμό (ανοιχτό προσωπικό δάνειο, με όριο 15.000,00€, με αριθμό σύμβασης19/12/2003) καθώς αυτά τα ποσά συνιστούν το σύνολο των εισροών σε μετρητά και εισερχόμενα εμβάσματα, τα οποία προέρχονται από φορολογημένα εισοδήματα ή αφορολόγητα ή από δανεισμό και δεν είναι τεκμαρτή δαπάνη. Προς επίρρωση, συνυποβάλλει κατάσταση με τις τραπεζικές κινήσεις που έλαβε σε excel την 16.05.2024

Επίσης, στη σελίδα 31 της έκθεσης ελέγχου φέρεται εσφαλμένα και ανατιπολόγητα κατά το φορολογικό έτος 2020 α) να έχει αποπληρώσει ποσά προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων του συνολικού ποσού 29.898,55€, ποσό αυθαίρετο που δεν αντιστοιχεί στην πραγματικότητα και β) να έχει καταβάλει σύνολο φόρων 5.562,70€, ενώ στην πραγματικότητα κατέβαλε συνολικά το ποσό των 2.512,48€. Η διαφορά των 3.050,22€ αφορά καταβολή δόσεων ρύθμισης στην οποία υπήχθη η σύζυγός του κατόπιν ελέγχου, που εμφανίζονται ως πληρωμή φόρων δικών του. Προς επίρρωση, συνυποβάλλει εκ νέου με την ενδικοφανή προσφυγή συνημμένα σε pdf κατάσταση πληρωμής φόρων, χρήσης 2020, δικές του και της συζύγου του, βάσει των στοιχείων που αντλήθηκαν από την aade.

2. Τα ταμειακά διαθέσιμα του στη λήξη του έτους 2020 ανέρχονταν σε 74.274,28€ και στη λήξη του έτους 2021 σε 89.651,89€ και όχι σε 20.000,00€ και 10,000,00€ αντίστοιχα, ως αναγράφεται στη σελ. 30 της έκθεσης ελέγχου.

3. i) Εσφαλμένα του καταλογίστηκε ως αδικαιολόγητη η πίστωση (με αρ. 5 στον οικείο πίνακα στη σελ 6 της έκθεσης ελέγχου) ποσού 1.750,00€, στο λογαριασμό της τράπεζας με αριθμό GR και ημερομηνία συναλλαγής 7/5/2020 με αιτιολογία «πληρωμή κτηματολογίου» καθώς ο εν λόγω λογαριασμός ανήκει στο προηγούμενο συνεργάτη του και νυν συνταξιούχο δικηγόρο Θεσσαλονίκης και ο ίδιος είναι 5^{ος} συνδικαιούχος. Προς επίρρωση, με την ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει υπεύθυνη δήλωσή του ανωτέρω δικηγόρου μέσω του οποίου ότι πρόκειται για δικό του επαγγελματικό λογαριασμό και έχει μόνον δικές του συναλλαγές, καθώς και αντίγραφο από την τράπεζα τόσο της συναλλαγής όσο και των δικαιούχων του λογαριασμού.

ii) Εσφαλμένα χαρακτηρίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία και θεωρήθηκε κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα ποσό 13.130,00€ τεσσάρων πιστώσεων κατά το έτος 2021 στον λογαριασμό της τράπεζας με αριθμό GR (σχετ. πίνακας σελ 7-8 της έκθεσης ελέγχου) καθόσον οι επίμαχες κινήσεις δικαιολογούνται πλήρως, αφορώντας την αποπληρωμή δόσεων δανείων της συζύγου του (ήτοι πρόκειται για δανειακό λογαριασμό της συζύγου του). Ειδικότερα:

α) Η πίστωση με αριθμό 6 αφορά μεταφορά ποσού 2.800,00€ από λογαριασμό του πατέρα της συζύγου του στην τράπεζα με αριθμό, στον οποίο αυτή είναι συνδικαιούχος, προς τον προαναφερθέντα δανειακό λογαριασμό στην ίδια τράπεζα, για την πληρωμή δόσης δανείου της συζύγου του στις 7/4/2021. Συνυποβάλλει αντίγραφο της κίνησης του εν λόγω δανειακού λογαριασμού από την τράπεζα ...

β) Η πίστωση με αριθμό 18 αφορά μεταφορά ποσού 1.950,00€ από τον επαγγελματικό λογαριασμό της συζύγου του στην τράπεζα με αριθμό προς τον προαναφερθέντα δανειακό λογαριασμό στην ίδια τράπεζα, για την πληρωμή δόσης δανείου της συζύγου του στις 31/8/2021. Συνυποβάλλει αντίγραφο της κίνησης του εν λόγω δανειακού λογαριασμού από την τράπεζα

γ) Η πίστωση με αριθμό 4 αφορά μεταφορά ποσού 2.780,00€ από τον λογαριασμό του ανοιχτού προσωπικού του δανείου στην τράπεζα με αριθμό, προς τον προαναφερθέντα δανειακό λογαριασμό στην ίδια τράπεζα, για την πληρωμή δόσης δανείου της συζύγου του την 1/2/2021. Κατέβαλε ο ίδιος τη δόση του δανείου της συζύγου του στην τράπεζα, αυξάνοντας το δικό του ανοιχτό δάνειο από 6.884,81€ σε 9.664,81€, (συνυποβάλλει αντίγραφο της κίνησης του εν λόγω δανειακού λογαριασμού από την τράπεζα).

δ) Η πίστωση με αριθμό 19 αφορά μεταφορά ποσού 5.600,00€ από τον λογαριασμό του ανοιχτού προσωπικού του δανείου στην τράπεζα με αριθμό, προς τον προαναφερθέντα δανειακό λογαριασμό στην ίδια τράπεζα, για την πληρωμή δύο δόσεων δανείου της συζύγου του, στις 17/11/2021. Κατέβαλε ο ίδιος τις δόσεις του δανείου της συζύγου του στην τράπεζα, αυξάνοντας το δικό του ανοιχτό δάνειο από 2.967,39€ σε 8.567,39€.

ε) Η πίστωση με αριθμό 8, ποσού 35.000,00€ ευρώ αφορά επιχορήγηση λόγω covid που έλαβε η σύζυγός του από την Περιφέρεια, που κατατέθηκε σε επαγγελματικό λογαριασμό της συζύγου του. Συγκεκριμένα, στις 7/5/2021, πιστώθηκε από την Περιφέρεια το ποσό των 50.000,00€ που αποσκοπούσε στην ενίσχυση της ρευστότητας επιχειρήσεων από τηπου λόγω covid έχασαν μεγάλο μέρος του τζίρου τους (κεφαλαίου κίνησης). Από το ποσό αυτό, που καταχωρήθηκε στο βιβλίο εσόδων της συζύγου του και συμπεριλήφθηκε στα έντυπα Ε3 και Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του έτους 2021, η Δ.Ο.Υ. (νυν Δ.Ο.Υ.) παρακράτησε το ποσό των 15.000,00€ για κάλυψη δόσεων ρυθμίσεων από διαφορές ελέγχου ΦΠΑ και πρόστιμα της συζύγου του και το υπόλοιπο ποσό των 35.000,00€ το κατέθεσε στις 7/5/2021 στον επαγγελματικό λογαριασμό της συζύγου του στην τράπεζα με αριθμό GR Συνεπώς, το συνολικό ποσό φόρων που πληρώθηκε από τη σύζυγό του για το έτος 2021 ανήλθε στις 28.532,78€

4. Η Φορολογική Αρχή εσφαλμένα δεν αναγνώρισε ως έσοδα αυτοτελώς φορολογούμενα το ποσό 22.037,35€ στο φορολογικό έτος 2020 και ποσό 11.996,75€ στο φορολογικό έτος 2021, που προέρχονται από κερδισμένα δελτία τυχερών παιχνιδιών που εισέπραξε από πρακτορεία του ΟΠΑΠ. Για το έτος 2020 έχει προσκομίσει για 6 κερδισμένα δελτία συνολικού ποσού 12.852,53€ τα αντίστοιχα παραστατικά πληρωμής των τραπεζών και συνυποβάλλει με την ενδικοφανή προσφυγή καταστάσεις κερδών (το υπ' αριθ. 1 ποσού 6.040,53€, το υπ' αριθμ. 13 ποσού 1.060,53€, το υπ' αριθμ. 19 ποσού 1.055,86€, το υπ' αριθμ. 20 ποσού 1.725,20€ και το υπ' αριθμ. 29 ποσού 1.330,74€). Αυτά τα χρήματα σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να ληφθούν υπόψη, διότι είναι αποδεδειγμένες οι σχετικές τραπεζικές καταθέσεις, παρόλο που δεν υπάρχει αντίστοιχη βεβαίωση του ΟΠΑΠ. Αλλά, και για κερδισμένα δελτία ποσού 9.185,12€ στο έτος 2020 και ποσού 11.996,75€ στο έτος 2021 που εισέπραξε σε μετρητά, καθότι ήταν αξίας κάτω των 1.000,00€, δεν εκδίδονται βεβαιώσεις από τον ΟΠΑΠ, κατά συνέπεια πρέπει και αυτά να γίνουν αποδεκτά.

Ως προς τον 1^ο και 2^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 21 παρ. 4 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: 4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από

επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Επειδή, με το άρθρο 29 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: 1. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, αφού προστεθούν σε τυχόν εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις. Για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν εφαρμόζονται οι μειώσεις του άρθρου 16.....

Επειδή, με το άρθρο 30 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: 1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημά του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34. 2. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 έως και 34.

Επειδή, με το άρθρο 34 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: 1. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται: ...β) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις...».

Επειδή, στο άρθρο 20 παρ. 1 του Ν. 4987/2022 που κωδικοποίησε το Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Όταν ο φορολογούμενος αμφισβάζει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Διοικητής δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63.»

Επειδή, στο άρθρο 19 παρ. 1 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.»

Επειδή, από την από 30.04.2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της φορολογικής αρχής προκύπτει ότι τα εισοδήματά του προσφεύγοντος φορολογικής περιόδου 2020 υποβλήθηκαν εν τέλει σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία, αφού το τεκμαρτό εισόδημά του ήταν υψηλότερο από το συνολικό πραγματικό εισόδημά του. Εν συνεχεία προστέθηκε στο φορολογητέο εισόδημα η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος η οποία και φορολογήθηκε, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34 του Ν. 4172/2013.

Επειδή, τα ποσά ετήσιας δαπάνης που καταβλήθηκαν για την τολοχρεολυτική απόσβεση δανείων και πιστώσεων ήταν προσυμπληρωμένα στους κωδικούς 727-728 του εντύπου Ε1 των δηλώσεων φορολογίας φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2020 και 2021, ενώ από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει ο προσφεύγων να υπέβαλε τις εν λόγω δηλώσεις αυτές με επιφύλαξη ως προς το προσυμπληρωμένο στον κωδ. 727 ποσό, ούτε να προέβη στην υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων, συμπληρώνοντας έτερα ποσά.

Επειδή, περαιτέρω, το εισόδημα του προσφεύγοντος για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021 προσδιορίστηκε τελικώς με βάση τις γενικές διατάξεις, ως μεγαλύτερο, και όχι με βάση την έμμεση τεχνικής ελέγχου ανάλυσης της ρευστότητας.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί εσφαλμένα αναγραφέντος ποσού απόσβεσης δανείων στον κωδ 727 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος αλλά και εσφαλμένων ποσών αποπληρωμής δανείων και φόρων, καθώς και διαθέσιμων μετρητών, που λήφθηκαν υπόψη κατά την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Ως προς τον 3ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 27 του Ν. 5104/2024 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 με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Κατά το φορολογικό έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, θα εφαρμόζεται το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας, εξαιρουμένων των υποθέσεων μερικού ελέγχου για την επιστροφή φόρου. [...]

Επειδή, με το άρθρο 39 του ν.4987/2022 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, με την παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: « 4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013,

αναλόγως του είδους του εισοδήματος. 2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου [...] 5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων. 5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενη ή σχετιζόμενη με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28 , 40 , 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η ανωτέρω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ αφορά στη φορολόγηση ως εισοδήματος «προσαύξηση[ς] περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία». Ως «πηγή ή αιτία» της προσαύξησης της χρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου νοείται ο γενεσιουργός λόγος της εισαγωγής/ένταξης των αντίστοιχων ποσών στην περιουσία του [...] 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. Εξάλλου, ναι μεν η εισαγωγή

(κατάθεση) χρηματικού ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου ενδέχεται να συνιστά ή να αντιστοιχεί σε «προσαύξηση [της] περιουσίας» του, κατά την έννοια της ίδιας διάταξης, αλλά, πάντως, είναι εμφανές ότι η μεταφορά χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου σε άλλον τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι επαυξάνει την περιουσία του (πρβλ. αποφάσεις του γαλλικού Conseil d'Etat της 19.6.2014 στην υπόθεση 371099 και της 20.10.2010 στην υπόθεση 317565, δημοσιευμένες στο διαδικτυακό τόπο του), τουλάχιστον εφόσον αυτός είναι ο μοναδικός δικαιούχος του πρώτου λογαριασμού [...] 20. Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, η φορολογούμενη ύλη (εν προκειμένω, εισόδημα) δεν επιτρέπεται να είναι πλασματική, αλλά πρέπει να είναι πραγματική (βλ. λ.χ. ΣΤΕ Ολομ. 29/2014, Ολομ. 4003/2014, Ολομ. 2563/2015, Ολομ. 2564/2015)».

Επειδή, 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: «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. 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..... 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».

Επειδή, με το άρθρο 62 του Ν.4170/2013 θεσπίστηκε «Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» των πιστωτικών ιδρυμάτων και των ιδρυμάτων πληρωμών που λειτουργούν στην Ελλάδα, προκειμένου να διευκολυνθεί η διαβίβαση, αφενός, των αιτημάτων παροχής πληροφοριών των αρμόδιων ελεγκτικών υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και, αφετέρου, των απαντήσεων των εν λόγω ιδρυμάτων σε τέτοια αιτήματα. Παράλληλα, λειτουργεί ήδη (από το 2017) στις ελεγκτικές υπηρεσίες της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων το Ειδικό Λογισμικό Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, το οποίο έχει καταστήσει ταχύτερη και πιο αξιόπιστη και αποτελεσματική τη διασταύρωση των στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με τα δεδομένα των (ταυτοποιούμενων, ως προς το είδος τους, βάσει ειδικού ενιαίου κωδικολογίου) κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογούμενων.

Επειδή, στο άρθρο 76 ν.5104/2024 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, στην παρ. 8 του άρθρου 27 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή

ελέγχου..».

Επειδή στο άρθρο 77 του Ν.5104/2022 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, εν προκειμένω, δυνάμει της με αριθ./2023 εντολής ελέγχου, του Προϊστάμενου του διενεργήθηκε έλεγχος των πιστώσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος για τα φορολογικά έτη 2020-2021, βάσει του οποίου διαπιστώθηκαν αδικαιολόγητες πρωτογενείς πιστώσεις, μεταξύ άλλων, ύψους 1.750,00€ στο φορολογικό έτος 2020 και ύψους 13.130,00€ στο φορολογικό έτος 2021, οι οποίες φορολογήθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας βάσει του άρθρου 21 παρ. 4 του ΚΦΕ. Ειδικότερα:

Φορολογικό έτος 2020

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜ. ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
5			7/5/2020	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΛΗΡΩΜΗ ΤΟΥ ΚΤΗΜΑΤΟΛΟΓ	1.750,00

Φορολογικό έτος 2021

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ του προσφεύγοντος	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
4			1/2/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	 από ανοιχτό προσωπικό max για πληρωμή δόσης δανείου συζύγου μου	2.780,00
6			7/4/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	 μεταφορά για πληρωμή δόσης δάνειου	2.800,00
18		G.....	31/8/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	 μεταφορά μεταξύ λογαριασμών μου για δόση δανείου Σεπτεμβρίου 2021	1.950,00
19		G.....	17/11/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	5238019364504 μεταφορά μεταξύ λογαριασμών μου	5.600,00
ΣΥΝΟΛΟ						13.130,00

Επειδή, ως προς τη πίστωση ποσού 1.750,00€ του λογ. GR 0..... της τράπεζας στις 07-05-2020 ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει εκτύπωση κινήσεων του ως άνω λογαριασμού στον οποίο εμφανίζονται πέντε δικαιούχοι: 1) και 5) ο ίδιος ο προσφεύγων, με υπόλοιπο 211,73€ την 07.05.2020 και την 07.05.2020 ποσό πιστωθέν ύψους 1.750,00€ με την αιτιολογία « πληρωμή κτηματολογίου», ισχυριζόμενος ότι δεν αφορά τον ίδιο και ότι οι κινήσεις του λογαριασμού αυτού έγιναν από τον παλαιό του συνεργάτη μέχρι το 2009 πρώην δικηγόρο, όπως βεβαιώνει και ο ίδιος στην από 30/03/2021 υπεύθυνη δήλωση ήτοι ότι εν λόγω τραπεζικός λογαριασμός ήταν επαγγελματικός δικός του, και αφορούσε μόνο δικές του συναλλαγές.

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 147 του Ν.2717/1999 (Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας): «1. Αποδεικτικά μέσα είναι: α. η αυτοψία, β. η πραγματογνωμοσύνη, γ. τα έγγραφα, δ. η ομολογία του ιδιώτη διαδίκου, ε. οι εξηγήσεις των διαδίκων, στ. οι μάρτυρες και ζ. τα δικαστικά τεκμήρια.

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 148 του ανωτέρω Κώδικα: «Το δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελευθέρως, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά».

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία (ΣΤΕ 446/2003, ΣΤΕ 5980/1996, σΤΕ 1984/1993) μαρτυρίες υπό την μορφή υπευθύνων δηλώσεων του Ν. 1599/1986 καθώς και ένορκες βεβαιώσεις ενώπιον συμβολαιογράφου τρίτων προσώπων για πράγματα που ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης που διεξάγεται ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου δεν αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα και δεν επιτρέπεται να ληφθούν νομίμως υπόψη, ούτε για τη συναγωγή δικαστικών τεκμηρίων, διότι δεν τηρήθηκαν οι απαιτούμενες από τον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας διατυπώσεις για την εγκυρότητά τους γιατί αποτελούν μαρτυρίες που λήφθηκαν κατά παράβαση των άρθρων 152 επ. του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας. Σε περίπτωση όμως που η εν λόγω υπεύθυνη δήλωση δεν έχει ληφθεί για να προσκομιστούν ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου αλλ' έχει ληφθεί κατά διοικητική διαδικασία ή αναφέρεται κατά περιεχόμενο στην έκθεση ελέγχου δεν υπόκειται στον πιο πάνω περιορισμό.

Επειδή, η υπεύθυνη δήλωση του συνταξιούχου δικηγόρου από μόνης δεν αποτελεί ικανό αποδεικτικό στοιχείο για όσα αυτός ισχυρίζεται.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1050/17.02.2014: «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 συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων)».

Επειδή, με βάση τα παραπάνω, καθόσον η φορολογική αρχή δεν διαπίστωσε ποιος είναι ο δικαιούχος του ποσού των 1.750,00€ που έχει εισρεύσει στον ως άνω τραπεζικό λογαριασμό λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και έρευνας, το εν λόγω ποσό παραμένει μεν άγνωστης προέλευσης, ωστόσο θα έπρεπε να επιμερισθεί ισομερώς μεταξύ των πέντε συνδικαιούχων ($1.750,00\text{€} : 5 = 350,00\text{€}$ στον καθένα),

Επομένως, πρέπει να γίνει εν μέρει δεκτός ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος και η εν λόγω πίστωση να κριθεί ως άγνωστης πηγής και αιτίας και ως εκ τούτου ως προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ.4 του Ν. 4172/2013 και να φορολογηθεί με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)» βάσει του άρθρου 29 παρ.4 του ιδίου νόμου

Επειδή, ως προς τη πίστωση ποσού 2.800,00 € του λογ. GRτης τράπεζας την 07.04.2021, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ποσό αυτό προέρχεται από μεταφορά του λογ. της τράπεζας του πατέρα της συζύγου του, με συνδικαιούχο τη σύζυγό του, προσκομίζοντας εκτύπωση του εν λόγω λογαριασμού.

Επειδή, ωστόσο, για την επίμαχη κίνηση του λογαριασμού, παρόλο που ταυτίζεται με ποσό της πίστωσης, ως αιτιολογία αναγράφεται η ανάληψη μετρητών και όχι η μεταφορά σε λογαριασμό του προσφεύγοντος.

Συνεπώς, καθόσον δεν προκύπτει μεταφορά μεταξύ των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος και του λογ. της τράπεζας του πατέρα της συζύγου του, η εν λόγω πίστωση συνιστά πρωτογενή κατάθεση, ελλείψει έτερων αποδεικτικών στοιχείων περί του αντιθέτου. Ως εκ τούτου, ορθώς ο έλεγχος καταλόγισε ως προσαύξηση περιουσίας το ποσό των 2.800,00€, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ.4 του ν.4172/2013, φορολογώντας το με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)» βάσει του άρθρου 29 παρ.4 του ιδίου νόμου.

Ο περί του αντιθέτου επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, ως προς την πίστωση ποσού 1950,00 € του λογ. GRτης τράπεζας την 31.08.2021 ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορά μεταφορά από τον επαγγελματικό λογαριασμό της συζύγου του στην τράπεζα με αριθμό, προσκομίζοντας εκτύπωση του εν λόγω λογαριασμού

Επειδή, η επίμαχη κίνηση του λογαριασμού ταυτίζεται με το ποσό της ως άνω πίστωσης και στο πεδίο της αιτιολογίας σημειώνεται ότι αποτελεί μεταφορά στον ως άνω λογαριασμό του προσφεύγοντος.

Η μεταφορά χρηματικού ποσού από τον τραπεζικό λογαριασμό της συζύγου του προσφεύγοντος στον τραπεζικό λογαριασμό του ιδίου προς για πληρωμή δόσης δανείου της πρώτης δεν συνιστά πρωτογενή κατάθεση άγνωστης πηγής και αιτίας και συνεπώς ούτε προσαύξηση περιουσίας, όπως εσφαλμένα έκρινε η φορολογική αρχή.

Ως εκ τούτου, ο σχετικός επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, ως προς τις πιστώσεις ποσού 2.780,00€ την 01.02.2021 και ποσού 5.600,00€ την 17/11/2021 του λογ. GRτης τράπεζας, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν είναι πρωτογενείς αλλά αφορούν σε μεταφορές χρημάτων από λογαριασμό του ανοιχτού προσωπικού του δανείου (αρ. συμβ..... με όριο 15.000,00€) που τηρεί στην ίδια τράπεζα με αριθμό Συνυποβάλλει δε εκτυπώσεις με τις κινήσεις του εν λόγω λογαριασμού απ' όπου προκύπτει ότι:

-Την 01.02.2021 μεταφέρεται το ποσό των 2.780,00€, από τον ως άνω λογαριασμό ανοιχτού δανείου του προσφεύγοντος. Συνεπώς, η μεταφορά χρηματικού ποσού μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών του ιδίου για πληρωμή δόσης δανείου της συζύγου του δεν συνιστά πρωτογενή κατάθεση άγνωστης πηγής και αιτίας και συνεπώς ούτε προσαύξηση περιουσίας, όπως εσφαλμένα έκρινε η φορολογική αρχή.

Ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

-Η τραπεζική κίνηση την 17.11.2021 ποσού 5.600,00€, ταυτίζεται ως προς το ύψος της επίμαχης, ωστόσο δεν αναγράφεται ο τραπεζικός λογαριασμός στον οποίο μεταφέρθηκε το εν λόγω ποσό. Συνεπώς, συνιστά πρωτογενή κατάθεση, ελλείπει επαρκών αποδεικτικών στοιχείων και ορθώς ο έλεγχος καταλόγισε ως προσαύξηση περιουσίας το εν λόγω ποσό, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ.4 του ν.4172/2013, φορολογώντας το με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)» βάσει του άρθρου 29 παρ.4 του ν.4172/2013.

Ο σχετικός επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, τέλος, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος ως προς την πίστωση ποσού 35.000,00€ του λογ..... της τράπεζας στις 07-05-2021, αλυσιτελώς προβάλλεται, καθόσον από τη φορολογική αρχή το ποσό αυτό δεν θεωρήθηκε αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21 παρ.4 του ν.4172/2013.

Ως προς τον 4ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. 1087965/1573/A0012/29-10-2008 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος αναφέρονται τα κάτωθι: «1. Σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ) τα χρηματικά ποσά που δεν θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις και αποκτήθηκαν από το φορολογούμενο μπορούν να καλύψουν ή να περιορίσουν τη διαφορά της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης (σχετ. 1037965/356/A0012/ΠΟΛ. 1094/23.3.1989 διαταγή).2. Όπως έχει γίνει δεκτό από την Υπηρεσία μας (σχετ. 1033991/1003/A0012/11.5.2004 έγγραφο), όταν προσκομίζεται από τον φορολογούμενο ονομαστική βεβαίωση κερδών στην οποία αναγράφεται και η παρακράτηση φόρου που έγινε, τα κέρδη που πραγματοποιήθηκαν από τη συμμετοχή του στα παιχνίδια της « Ο.Π.Α.Π. Α.Ε.» δύνανται σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 19 του ΚΦΕ να ληφθούν υπόψη για την κάλυψη ή των περιορισμό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης του φορολογουμένου, αφού όμως μειωθούν με το ποσό που κατέβαλε κατά τη διάρκεια της χρήσης για τη συμμετοχή του στα παιχνίδια αυτά...».

Επειδή, ο Όμιλος ΟΠΑΠ εναρμονισμένος με την υπ' αριθ. 554/5/15.04.2021 απόφαση της «Επιτροπής Εποπτείας και Ελέγχου Παιγνίων» (Ε.Ε.Ε.Π.) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, καθώς και την Οδηγία της με αριθμό 1/2023, χορηγεί για φορολογική χρήση, κατόπιν αιτήματος του εκάστοτε δικαιούχου και κατόχου Ελληνικού Α.Φ.Μ, Βεβαίωση Κέρδους όπως ορίζεται στο **άρθρο 16β - Βεβαίωση κερδών - Πιστοποιητικό κερδών** «16.1. Τα Υπόχρεα Πρόσωπα που διεξάγουν Τυχερά Παιγνία μέσω Ηλεκτρονικού Λογαριασμού Παίκτη, χορηγούν, κατόπιν αιτήματος του Παίκτη, μία βεβαίωση κερδών προ φόρων για την αμέσως προηγούμενη οικονομική χρήση, για το σύνολο των καθαρών κερδών που προέκυψαν με βάση το σύνολο της Παικτικής του Δραστηριότητας κατά την οικονομική χρήση αναφοράς.

16.2. Τα Υπόχρεα Πρόσωπα που διεξάγουν Τυχερά Παιγνία μέσω του Φυσικού Δικτύου, χορηγούν, κατόπιν αιτήματος του Παίκτη, μία βεβαίωση κερδών προ φόρων για καθαρά κέρδη

ποσού χιλίων (1.000) ευρώ και άνω ανά δελτίο, για την αμέσως προηγούμενη οικονομική χρήση, για το σύνολο των κερδών που αποδόθηκαν είτε μέσω εντολών πληρωμής των περιπτώσεων α' και β' της παρ. 15.1 είτε μέσω Μεταφοράς Χρημάτων της περ. γ' της ίδιας παραγράφου.»

Επειδή, εν προκειμένω, για να ληφθούν υπ' όψη από τη φορολογική αρχή τα ποσά των 22.037,35€ και 11.996,75€, που συμπεριλήφθηκαν στον κωδ.781 της με αρ./07.09.2021 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 και της με αρ./24.08.2022 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 αντίστοιχα, ως προερχόμενα από κέρδη συμμετοχής σε παιχνίδια του ΟΠΑΠ, για την κάλυψη ή τον περιορισμό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης, απαιτούνταν η προσκόμιση ονομαστικής βεβαίωσης κερδών από την ΟΠΑΠ ΑΕ στην οποία θα αναγραφόταν τόσο η παρακράτηση φόρου που έγινε στα κέρδη όσο και τα κέρδη που πραγματοποιήθηκαν στη διάρκεια της χρήσης μειούμενα με το ποσό που καταβλήθηκε για τη συμμετοχή στα παιχνίδια αυτά.

Επειδή περαιτέρω από μόνες τους οι συνυποβληθείσες με την ενδικοφανή προσφυγή καταστάσεις που ο ίδιος ο προσφεύγων συνέταξε για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2020-2021 με τα κερδισμένα δελτία και τα αντίστοιχα ποσά δεν δύναται να αξιολογηθούν χωρίς την προσκόμιση ονομαστικής βεβαίωσης κερδών από την ΟΠΑΠ ΑΕ για κέρδη άνω των 1.000,00€ αλλά και των επικαλούμενων κερδισμένων δελτίων από τα ταμεία της ΟΠΑΠ ΑΕ με τις αντίστοιχες τραπεζικές καταθέσεις προκειμένου να ταυτοποιηθούν τα ποσά αλλά και η αποδεδειγμένη παρακράτηση φόρου που έγινε στα κέρδη, μειούμενα με το ποσό που καταβλήθηκε για τη συμμετοχή στα παιχνίδια αυτά, όσον αφορά κερδισμένα δελτία κάτω των 1.000,00€.

Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς δε απορρίφθηκαν από την φορολογική αρχή τα υπό κρίση ποσά που συμπεριλήφθηκαν στον κωδ.781 των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2020 και 2021, λόγω μη προσκόμισης επαρκών αποδεικτικών στοιχείων για την κάλυψη ή τον περιορισμό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης, βάσει του άρθρου 34 του Ν.4172/2013.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από**05.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ:**, και την **τροποποίηση:** α) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος /επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2020**, β) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος /επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2021** του προϊσταμένου του

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

α) Η με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος /επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2020**, του προϊσταμένου του

	Βάσει ελέγχου Ποσά σε €	Βάσει απόφασης ΔΕΔ Ποσά σε €
Φορολογητέο εισόδημα	12.613,79	10.979,29
Υπόλοιπο φόρου	1.692,12	1.230,12
Πρόστιμο φόρου Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ν.4987/2022	846,36	615,06
Σύνολο φόρου για καταβολή	2.538,18	1.845,18

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024

β) Η με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος /επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2021**, του προϊσταμένου του

	Βάσει ελέγχου Ποσά σε €	Βάσει απόφασης ΔΕΔ Ποσά σε €
Φορολογητέο εισόδημα	13.130,00	8.400,00
Υπόλοιπο φόρου	5.299,15	3.738,25
Πρόστιμο φόρου Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του Ν.4987/2022	2.649,58	1.869,13
Σύνολο φόρου για καταβολή	7.948,72	5.607,38

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024

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

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.