



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 08/05/2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Αριθμός Απόφασης: 1377

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»

γ. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 21/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, Τ.Κ., κατά των υπ'αριθμ.: 1)/2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, οικονομικού έτους 2013 και 2)/2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, οικονομικού έτους 2014, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ'αριθμ.: 1)/2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, οικονομικού έτους 2013 και 2)/2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, οικονομικού έτους 2014, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την

από 14/12/2018 Έκθεση Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 21/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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 την υπ' αριθμ. /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, οικονομικού έτους 2013, προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 10.358,94 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας (σύμφωνα με τα άρθρα 58 και 53 του Ν.4174/2013 ως ευνοϊκότερη κύρωση) ποσού 9.716,69 €, πλέον διαφοράς στην εισφορά αλληλεγγύης ν.3986/2011 ποσού 820,21 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **20.895,83 €**.

Με την υπ' αριθμ. /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, οικονομικού έτους 2014, προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 15.033,85 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας (σύμφωνα με τα άρθρα 58 και 53 του Ν.4174/2013 ως ευνοϊκότερη κύρωση) ποσού 14.101,75 €, πλέον διαφοράς στην εισφορά αλληλεγγύης ν.3986/2011 ποσού 1.219,82 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **30.355,42 €**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 14/12/2018 Έκθεσης Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης και αφορούν έλεγχο που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ. /2018 εντολής ελέγχου, αιτία της οποίας υπήρξε το με αριθμό πρωτ. /2018 διαβιβαστικό έγγραφο και η από 17/09/2018 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος των ελεγκτών της Α' Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, σύμφωνα με την οποία από την επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε η ύπαρξη αποκρυβείας φορολογητέας ύλης αγνώστου πηγής για τις χρήσεις 2012 και 2013.

Στα πλαίσια του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, στις 03/10/2018 κοινοποιήθηκαν με συστημένη επιστολή στον προσφεύγοντα, η υπ' αρ. /... /2018 εντολή ελέγχου και η με αρ. πρωτ. /2018 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.

Στις 11/10/2018 κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθμό πρωτ./2018 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013, με το οποίο ζητήθηκε εντός προθεσμίας πέντε (5) εργασίμων ημερών να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα παρακάτω:

1) Τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικ. ετών 2013 και 2014, τις οποίες υπέβαλλε ηλεκτρονικά, μετά των συνημμένων εντύπων και δικαιολογητικών.

2) Τα έντυπα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος (Ε1), των Αναλυτικών Καταστάσεων για Μισθώματα ακινήτων (Ε2) και των Δηλώσεων Στοιχείων Ακινήτων (Ε9), των οικ. ετών 2013 και 2014, καθώς και τα συμφωνητικά μίσθωσης για τα μισθωμένα ακίνητα κατά τα ανωτέρω έτη.

3) Αποδεικτικά στοιχεία για την πηγή και την αιτία προέλευσης των χρηματικών ποσών των τραπεζικών λογαριασμών, προκειμένου να εξακριβωθεί ότι τα εν λόγω ποσά έχουν φορολογηθεί με συγκεκριμένες διατάξεις, ή απαλλάσσονται του φόρου με ειδική διάταξη.

Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στο με αριθμό πρωτ./2018 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών, υπέβαλλε το με αριθμό πρωτ./2018 υπόμνημα, μετά την έκδοση του σχετικού Σημειώματος Διαπιστώσεων και των Προσωρινών Προσδιορισμών του Φόρου Εισοδήματος, το οποίο ο έλεγχος δεν έλαβε υπ' όψιν κατά την έκδοση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, καθόσον κατατέθηκε μετά την έκδοση αυτού και μετά την οριζόμενη προθεσμία του Αιτήματος Παροχής Πληροφοριών. Ωστόσο, το ανωτέρω υπόμνημα λήφθηκε υπ' όψιν και αξιολογήθηκε από τον έλεγχο κατά την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω, στις 05-11-2018, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ./2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων (άρθρο 28 ν. 4174/2013), καθώς και οι υπ' αριθ./...../2018 και/...../2018 προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης των οικονομικών ετών 2013 και 2014. Στη συνέχεια, ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθμό πρωτ./2018 υπόμνημα σε απάντηση του ανωτέρω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, το οποίο λήφθηκε υπόψη κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Εν κατακλείδι τα ποσά που αφορούν σε καταθέσεις μετρητών και σε ονομαστικές καταθέσεις και τα οποία δεν αιτιολογήθηκαν από τον προσφεύγοντα, αλλά ούτε και από την ελεγκτική διαδικασία και τα οποία προσδιορίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 του ν.2238/1994 παρατίθενται συνοπτικά στους κάτωθι Πίνακες

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2013 (ΧΡΗΣΗ 2012)

Αριθμός Λογαριασμού	ΕΠΩΝΥΜΙΑ Π.Ι.	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΑΝΑΙΤΙΟ-ΛΟΓΗΤΩΝ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΑΝΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΠΟΣΟ ΣΕ ΕΥΡΩ (ΑΡΘ. 43§3 Ν. 2238/94)
.....		40.327,00	40.327,00
.....		3.495,00	3.495,00
.....		30.000,00	30.000,00

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΩΝ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ (ΑΡΘ. 48 § 3 Ν. 2238/94)	73.822,00
Μείον δηλωθέντα εισοδήματα από μισθώματα*	47.916,21
Σύνολο αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης αγνώστου πηγής & προέλευσης	25.905,79

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2014 (ΧΡΗΣΗ 2013)

Αριθμός Λογαριασμού	ΕΠΩΝΥΜΙΑ Π.Ι.	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΤΩΝ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΑΝΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΠΟΣΟ ΣΕ ΕΥΡΩ (ΑΡΘ. 43§3 Ν. 2238/94)
.....		34.519,92	34.519,92
.....		11.870,00	11.870,00
.....		42.000,00	42.000,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΩΝ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ (ΑΡΘ. 48 § 3 Ν. 2238/94)			88.389,92
Μείον δηλωθέντα εισοδήματα από μισθώματα*			47.729,68
Σύνολο αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης αγνώστου πηγής & προέλευσης			40.660,24

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

- Αιτία και είδος ελέγχου

«.....Στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος διενεργήθηκε με τη μορφή του μερικού ελέγχου με έκδοση οριστικών πράξεων αντί προσωρινών πράξεων. Συνεπώς πρόκειται για πλημμελή ελεγκτική διαδικασία. Από 01.01.2014, στις περιπτώσεις που διενεργείται μερικός (προσωρινός) έλεγχος πρέπει και η πράξη που θα εκδοθεί να έχει τον τίτλο «μερική καταλογιστική πράξη» και όχι τον τίτλο της «οριστικής πράξης». Κατά συνέπεια, οι οριστικές πράξεις που στηρίζονται σε έκθεση μερικού ελέγχου στερούνται αιτιολογίας και πρέπει να ακυρωθούν.»

- Κοινοποίηση πράξεων ελέγχου, άρθρου 5 ν.4174/2013

«.....Στην προκειμένη περίπτωση η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων έγινε με θυροκόλληση στην κατοικία μου και κατά το χρόνο της θυροκόλλησης δεν ευρισκόμουν στην οικία μου, εντός λευκού φακέλου κάτωθι της πόρτας εισόδου του διαμερίσματος χωρίς έκθεση επίδοσης και στο άνω άκρο του πρώτου φύλλου της κάθε προσβαλλόμενης οριστικής πράξης αναγράφεται «ΘΥΡ/ΚΕ 28/12/2018 Παρασκευή. Η ΘΥΡ/ΣΑ Ωρα 15:00μμ – ΔΟΥ ΗΛΟΥΠΟΛΗΣ» χωρίς παρουσία άλλου μαρτύρου και ιδιότητα αυτών. Η θυροκολλούσα κ., προφανώς είναι υπάλληλος της ΔΟΥ Ηλιούπολης και δεν έχει την ιδιότητα της δικαστικής επιμελήτριας πρωτοδικείου. Συνεπώς η έκθεση επίδοσης-θυροκόλληση εφόσον δεν φέρει όλα τα κατά νόμου απαραίτητα στοιχεία κρίνεται

νομικά πλημμελής και οι εκθέσεις επίδοσης άκυρες κατά παράβαση του ουσιώδους αυτού τύπου της διαδικασίας.»

- Παραγραφή

«...για τη χρήση 2012 το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρου παραγράφηκε στις 31.12.2018 και η προσβαλλόμενη με αριθμό/...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος πρέπει να ακυρωθεί, εφόσον αυτή έχει κοινοποιηθεί μετά την 31.12.2018, με τον τρόπο που εκτίθεται παραπάνω στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, δηλαδή με πλημμελή διαδικασία κοινοποίησης-θυροκόλλησης.»

- Αναιτιολόγητος καταλογισμός, σε βάρος μου, «προσαύξησης περιουσίας» στη βάση των τραπεζικών μου καταθέσεων – παραβίαση συνταγματικών αρχών της ισότητας και της χρηστής διοίκησης

«...Στην προκειμένη περίπτωση μου ο έλεγχος στην έκθεσή του βεβαιώνει ότι α) δεν ασκώ επιχειρηματική δραστηριότητα, β) τα δηλωμένα ετήσια εισοδήματά μου υπερβαίνουν το ποσό των 50.000 ευρώ και γ) δεν αναγνωρίζει τις καταθέσεις μικροποσών της τάξης μεγέθους των 800-1500 ευρώ. Δηλώνω κατηγορηματικά ότι δεν ασκώ επιχειρηματική δραστηριότητα, την οποία δήλωσή μου βεβαιώνει ο έλεγχος στην έκθεσή του και ότι η πηγή προελεύσεως των εισοδημάτων μου περιγράφεται με κάθε λεπτομέρεια στα απαντητικά μου υπομνήματα, το περιεχόμενο των οποίων βεβαιώνω με την παρούσα, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της παρούσας ενδικοφανής προσφυγής μου. Ακριβώς σε αυτό το σημείο εστιάζω την προσοχή στην ατομία του ελέγχου, ο οποίος απέρριψε τις καταθέσεις των μικροποσών, τα οποία βρίσκονται εκτός πιστωτικών ιδρυμάτων, για πολλούς λόγους, για την αντιμετώπιση έκτακτων οικονομικών και οικογενειακών υποχρεώσεων, διαζευγμένος με δύο ανήλικα τέκνα κ.λπ. Τα εν λόγω ποσά του ελέγχου και μεγαλύτερα ακόμη, προκύπτουν από τα πραγματικά ετήσια εισοδήματα που δηλώνω στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, τα οποία όπως προαναφέρω υπερβαίνουν ετησίως το ποσό των 50.000 ευρώ, ικανά να καλύπτουν τις οικονομικές υποχρεώσεις μου και να παραμένει κάποιο ποσό εκτός πιστωτικού ιδρύματος χωρίς να χρειάζεται να επικαλούμαι και ανάλωση εισοδήματος προηγούμενων ετών. Σε πολλές περιπτώσεις γίνονται αναλήψεις και καταθέσεις σε λογαριασμό από λογαριασμό για την εξόφληση πιστωτικών καρτών, λογαριασμών κοινής ωφέλειας κ.λπ.....»

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος σχετικά με το είδος του ελέγχου και τον χαρακτηρισμό των προσβαλλόμενων πράξεων ως οριστικών.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 ορίζονται τα εξής:

«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 τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

«α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης».

.....»

Επειδή, στην παρ. 1 του άρθρου 25 του ίδιου νόμου ορίζονται τα εξής:

«1. Ο οριζόμενος «ή οι οριζόμενοι», από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος «ή υπάλληλοι», «φέρουν», έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα, «ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης» και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου «ή των υπαλλήλων στους οποίους» έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,
- γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
- ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.»

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 ορίζονται τα εξής:

«Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο «σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου», και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] «ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος».

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί πλήρη ή μερικό έλεγχο κατά περίπτωση. Το είδος του ελέγχου πρέπει να αναγράφεται στην εντολή ελέγχου και στην σχετική έκθεση ελέγχου. Ανεξαρτήτως του είδους του ελέγχου (πλήρης ή μερικός), η Φορολογική Διοίκηση οφείλει να κοινοποιήσει εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ήτοι την προσωρινή πράξη. Η εν λόγω διαδικασία έχει την έννοια της διασφάλισης του ατομικού δικαιώματος του διοικούμενου, αντικείμενο του οποίου είναι η αποχή του κράτους από κάθε μέτρο, οποιασδήποτε φύσης, σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του, πριν ο ίδιος εκφράσει τις απόψεις του, το οποίο κατοχυρώνεται με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος και εξειδικεύεται στο άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας. Ως εκ τούτου, οι προσωρινές πράξεις δεν παράγουν έννομο αποτέλεσμα, αλλά έχουν την έννοια της ενημέρωσης του φορολογούμενου πριν την έκδοση της σε βάρος του διοικητικής πράξης, προκειμένου αυτός να υποβάλλει τις απόψεις του και τους ισχυρισμούς του για την υπεράσπισή του. Κατόπιν της ανωτέρω διαδικασίας εκδίδονται οι οριστικές πράξεις καταλογισμού του φόρου, ανεξαρτήτως αν ο διενεργηθείς έλεγχος είναι πλήρης ή μερικός. Βάσει των προεκτεθέντων, οι ισχυρισμοί του

προσφεύγοντος περί «μερικής καταλογιστικής πράξης» στερούνται νομικής βάσης, κρίνονται δε παντελώς αβάσιμοι και απορριπτέοι.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί πλημμελούς διαδικασίας κοινοποίησης-θυροκόλλησης και παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 5 του Ν.4174/2013:

««1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α)..... β).....

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

.....»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 48 παρ. 2 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.):

«2. Οι επιδόσεις από μέρους του Δημοσίου και των άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου γίνονται είτε με δικαστικό επιμελητή είτε με υπάλληλο των υπηρεσιών τους. Όργανα της αστυνομίας ή της αγροφυλακής ή υπάλληλοι των δήμων ή κοινοτήτων μπορούν, μέσα στα όρια των εδαφικών τους περιφερειών, να διενεργούν τις επιδόσεις αυτές.»

Επειδή, στο άρθρο 55 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ορίζονται τα εξής:

«1. Η επίδοση γίνεται με Θυροκόλληση :

α) αν τα πρόσωπα προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση, ή

β) αν τα υπηρεσιακά όργανα, στα οποία παραδίδεται το έγγραφο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 49, 52, 53 και 54, αρνούνται την παραλαβή ή την υπογραφή της έκθεσης.

2. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση του επιδοτέου εγγράφου εντός σφραγισμένου και αδιαφανούς φακέλου, επί του οποίου αναγράφονται μόνο τα στοιχεία της επιδίδουσας υπηρεσίας και του προς η κοινοποίηση προσώπου από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου.»

Επειδή, στα άρθρα 56 και 57 παρ. 1 του ιδίου ως άνω νόμου ορίζονται τα εξής:

« Άρθρο 56 Έκθεση

1. Για κάθε επίδοση, το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση.
2. Η έκθεση, εκτός από τα στοιχεία που ορίζονται στην παρ. 3 του άρθρου 44, πρέπει να μνημονεύει :
 - α) την παραγγελία προς επίδοση,
 - β) σαφή προσδιορισμό του επιδοτού εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά,
 - γ) την ημέρα και την ώρα της επίδοσης,
 - δ) το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο και την ιδιότητα με την οποία το παρέλαβε, καθώς και
 - ε) τους λόγους που προκάλεσαν τη Θυροκόλληση.

3. Η έκθεση υπογράφεται από το όργανο της επίδοσης, καθώς και από το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο. Σε περίπτωση Θυροκόλλησης, η έκθεση υπογράφεται από το όργανο και το μάρτυρα.

4. Το όργανο της επίδοσης οφείλει να σημειώνει, στο έγγραφο, και να βεβαιώνει την ημέρα και την ώρα της παράδοσης ή της Θυροκόλλησης. Σε περίπτωση διαφοράς ανάμεσα στην έκθεση και στη σημείωση, επικρατεί η ημέρα και ώρα που μνημονεύονται στην έκθεση.

Άρθρο 57 Συντέλεση

1. Η επίδοση συντελείται, κατά περίπτωση, από το χρόνο της παράδοσης ή της Θυροκόλλησης του επιδοτού εγγράφου, ο οποίος και προκύπτει από την έκθεση.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν **νόμιμα** στον προσφεύγοντα με θυροκόλληση από την υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης
..... (όπως ορίζεται στην παρ. 2 του άρθ. 48 του Κ.Δ.Δ.), η οποία συνέταξε τις
από 28/12/2018 (αρ. πρ./2018) εκθέσεις επίδοσης, παρουσία της μάρτυρος
....., η οποία υπογράφει στις εν λόγω εκθέσεις ως μάρτυρας. Η έκθεση
επίδοσης συντάσσεται και υπογράφεται από το πρόσωπο (Υπάλληλο της Δ.Ο.Υ ή Δικαστικό
επιμελητή) που κάνει την επίδοση και τον μάρτυρα και παραδίδεται στην Υπηρεσία που διέταξε την
κοινοποίηση (εν προκειμένω την Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης). Βάσει δε των ανωτέρω, η κοινοποίηση των
προσβαλλόμενων πράξεων έχει συντελεστεί κατά την ημερομηνία της θυροκόλλησης, ήτοι την
28/12/2018 και οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης κοινοποίησης και παραγραφής
στερούνται νομικής βάσης και ως εκ τούτου κρίνονται αβάσιμοι και απορριπτέοι

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί αναιτιολόγητου καταλογισμού, σε βάρος
του, «προσαύξησης περιουσίας»

Επειδή, στην παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 (Όπως το τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 48 προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 (ΦΕΚ Α΄ 175/30-9-2010) και σύμφωνα με το άρθρο 20 του ιδίου νόμου ισχύει από 30/9/2010 και μετά) ορίζεται:

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

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.».

Επειδή στην **ΠΟΛ 1095/2011** «Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010, μεταξύ άλλων αναφέρεται:

« σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

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»... ..

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.

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.

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

Επειδή, στο με Αρ. Πρωτ. ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015/05-11-2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα « Διευκρινήσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας.» αναφέρεται:

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

Β΄ Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

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.

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.....

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.

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. 2238/94 .».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1175/2017** με θέμα: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» στην οποία αναφέρεται ότι:« 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.

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, με την με αριθμ. **884/2016** απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας έγινε δεκτό το εξής :
«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 στο άρθρο 64 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«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 επίσης στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ 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, στην υπό κρίση υπόθεση, διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα για τις χρήσεις 2012 και 2013, από τους ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, προκειμένου να εξακριβωθεί αν συντρέχει εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48§3 του ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε.). Κατά τη διαδικασία του ελέγχου κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθμό πρωτ./2018 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών για το οποίο υπέβαλλε το με αριθμό πρωτ./2018 υπόμνημα και στη συνέχεια το υπ' αριθμ./2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων σε απάντηση του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθμό πρωτ./2018 υπόμνημα, σύμφωνα με τα οποία δήλωνε ότι οι καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του δεν αποτελούσαν αμοιβή αλλά ακαθάριστα έσοδα από την πώληση οικοδομών και διαμερισμάτων και προέρχονταν από την επιχειρηματική δραστηριότητα, ανέγερση οικοδομών με το σύστημα των αντιπαροχών.

Την οικοδομική δραστηριότητα την ασκούσε δια μέσω των εταιρειών με τις επωνυμίες «.....» (σύσταση 2004), η οποία μετετράπη σε εταιρεία περιορισμένης ευθύνης «.....» και την κυπριακή εταιρεία «.....» (σύσταση 2004), των οποίων μέτοχος είναι ο ίδιος.

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων συμμετείχε με ποσοστό 1% στην εταιρεία '.....', με Α.Φ.Μ., από 02/01/2008 έως 11/08/2008 και ότι υπήρξε Πρόεδρος Δ.Σ. και Διευθύνων Σύμβουλος από 02/12/2008 έως 02/01/2008. Από την 02/01/2008 ο προσφεύγων είναι διαχειριστής της ανωτέρω εταιρείας η οποία κατέχει το 100% της, αλλοδαπή εταιρεία με έναρξη εργασιών την 11/02/2008, με Α.Φ.Μ., χωρίς δραστηριότητα λόγω δραστηριοποίησης εκτός Ελλάδος, η οποία νόμιμα εκπροσωπείται από τον του με Α.Φ.Μ.

Από τα διαθέσιμα στοιχεία του ειδικού λογισμικού αυτοματοποιημένου ελέγχου προσαύξησης περιουσίας για τις χρήσεις 2012-2013 δεν κατέστη δυνατόν να ταυτοποιηθούν τυχόν καταθέσεις από την εν λόγω εταιρεία στους λογαριασμούς που ο προσφεύγων είναι δικαιούχος/ή συνδικαιούχος.

Ο προσφεύγων προβάλλοντας γενικούς ισχυρισμούς δεν αναφέρεται σε συγκεκριμένες πιστώσεις που καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ως αγνώστου πηγής και προέλευσης (άρθ. 48 § 3 του ν. 2238/1994) και δεν προσκόμισε κανένα έγγραφο για τεκμηρίωση των ισχυρισμών του. Η θέση του ελέγχου για κάθε πρωτογενή πίστωση αγνώστου πηγής και προέλευσης, κατόπιν των με αριθμό πρωτ./2018 και/....., υπομνημάτων του προσφεύγοντος αναγράφεται

λεπτομερώς στις σελίδες 22-37 της από 14/12/2018 Έκθεσης Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, στο σώμα της οποίας αναγράφεται επίσης το σύνολο των διατάξεων στις οποίες στηρίχθηκε η έκδοσή των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, όσον αφορά τις πρωτογενείς καταθέσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, κατά τα έτη 2012 και 2013, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα από τα αναγκαία και εύλογα πληροφοριακά στοιχεία και δικαιολογητικά διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, ούτε κατά την διάρκεια του ελέγχου ούτε με την ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, για τις πρωτογενείς καταθέσεις ετών 2012 και 2013, στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, δεν απεδείχθη η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής τους, ούτε ότι φορολογήθηκαν από άλλες διατάξεις, ή απαλλάχθηκαν από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτές να μην φορολογηθούν ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση, αποδεχόμεθα τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 14/12/2018 Έκθεσης Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, οι οποίες είναι νόμιμες, βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 21/01/2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2013

Διαφορά φόρου	10.358,94 €
Πρόστιμο άρθ. 58 και Τόκοι άρθ. 53	9.716,69 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	820,21 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	20.895,83 €

Υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος
Οικονομικού Έτους 2014

Διαφορά φόρου	15.033,85 €
Πρόστιμο άρθ. 58 και Τόκοι άρθ. 53	14.101,75 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	1.219,82 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	30.355,42 €

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

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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.