



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333245
ΦΑΞ : 2313 - 333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη: 23-5-2019
Αριθμός απόφασης: 1233

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - 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. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

1. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

Τη με ημερομηνία κατάθεσης **23/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **με ΑΦΜ:**....., επιχειρηματία κατοίκου, επί της οδού, κατά των με αριθμό: **α)...../2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012) **β)...../2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013), **γ)...../2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2014, **δ)...../2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015, **ε)...../2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος και επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, **στ)**...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης έτους 2012, **ζ)**...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης έτους 2013, **η)**...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης φορολογικού έτους 2014, **θ)**...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης φορολογικού έτους 2015, **ι)**...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης φορολογικού έτους 2016, **κ)**...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτους 2012, **λ)**...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτους 2013, **μ)**...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2014, **ν)**...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2015 και **ξ)**...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

3. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
4. Τις από 24-1-2019 απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
5. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α7 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **23/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθμ. /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 1.308,27€ πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 1.217,61€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **2.525,88€**.
- Με την υπ' αριθμ. /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 11.809,35€ πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 11.141,84€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **23.113,30€**.
- Με την υπ' αριθμ. /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 3.630,00€ πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 1.815,00€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **5.445,00€**.
- Με την υπ' αριθμ. /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 38.494,50€ πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 19.247,25€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **57.741,75€**.

- Με την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 1.969,94€ πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 984,97€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **2.954,91€**.
- Με την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 116,38€ πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 109,16€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **225,54€**.
- Με την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.781,05€ πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 1.670,63€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **3.451,68€**.
- Με την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 392,04€ πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 196,02€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **588,06€**.
- Με την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 8.066,94€ πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 4.033,47€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **12.100,41€**.
- Με την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 280,12€ πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 140,06€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **420,18€**.
- Με την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012-31/12-2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε διαφορά τελών χαρτοσήμου ποσού 2.414,48€ και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 482,89€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας τελών χαρτοσήμου ποσού 2.264,78€ και πρόστιμο ανακρίβειας ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 452,95€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **5.615,10€**.
- Με την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013-31/12-2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε διαφορά τελών χαρτοσήμου ποσού 3.460,72€ και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 692,14€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας τελών χαρτοσήμου ποσού 3.246,16 € και πρόστιμο ανακρίβειας ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 2.264,78€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **9.663,80€**.
- Με την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε διαφορά τελών χαρτοσήμου ποσού 1.525,00€ και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 305,00€, πλέον πρόστιμο

ανακρίβειας τελών χαρτοσήμου ποσού 762,50€ και πρόστιμο ανακρίβειας ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 152,50€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **2.745,00€**.

- Με την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε διαφορά τελών χαρτοσήμου ποσού 2.632,91€ και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 526,58€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας τελών χαρτοσήμου ποσού 1.216,45€ και πρόστιμο ανακρίβειας ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 263,29€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **4.639,23€**.
- Με την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε διαφορά τελών χαρτοσήμου ποσού 1.052,86€ και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 210,57€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας τελών χαρτοσήμου ποσού 526,43€ και πρόστιμο ανακρίβειας ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 105,28€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **1.895,14€**.

Από τον έλεγχο που έγινε στον προσφεύγοντα από τη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2238/1994, του Ν.4172/2013 και του Ν. 4174/2013 και σε εκτέλεση της υπ. αριθμ./2017 σχετικής εντολής ελέγχου για τις χρήσεις 2012-2016, συντάχθηκαν οι από 27-12-2018 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Μερικού Ελέγχου Τελών Χαρτοσήμου και εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ./...../2016 έγγραφο της Αρχής Καταπολέμησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες που αφορά τον ελεγχόμενο.

Μετά από επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων του προσφεύγοντα διαπιστώθηκε η ύπαρξη πρωτογενών καταθέσεων ανά έτος ως εξής:

Διαχειριστική/ Φορολογική περίοδος	Ποσά σε Ευρώ
1/1/2012 - 31/12/2012	92.120,27
1/1/2013 - 31/12/2013	207.517,96
1/1/2014 - 31/12/2014	133.405,13
1/1/2015 - 31/12/2015	371.717,03
1/1/2016 - 31/12/2016	73.964,42
Συνολικό ποσό καταθέσεων	878.724,81

Κατόπιν κοινοποίησης των υπ' αριθμ./2018 και/2018 αιτημάτων παροχής πληροφοριών, ο προσφεύγων κατέθεσε το υπ' αριθμ./2018 έγγραφο υπόμνημά του, με το οποίο παρείχε εξηγήσεις σχετικά με τις τραπεζικές του καταθέσεις, καθώς και αναλυτική καρτέλα κίνησης των λογαριασμών όψεως της ομόρρυθμης εταιρείας «.....» με ΑΦΜ:, στην οποία είναι μέλος και διαχειριστής, δεδομένου ότι οι ατομικοί του λογαριασμοί, κατά περίπτωση, χρησιμοποιήθηκαν προς εξυπηρέτηση των υποχρεώσεων της εταιρείας.

Κατόπιν αυτού, αφού ο έλεγχος δέχθηκε τις αιτιάσεις του προσφεύγοντα για πληθώρα πρωτογενών καταθέσεων, για τις οποίες προσκομίσθηκαν τα απαραίτητα δικαιολογητικά, καθώς και τις

καταθέσεις που δικαιολογήθηκαν ως ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας «.....», προέκυψαν καταθέσεις για τις οποίες δεν δικαιολογήθηκε η αιτία και η πηγή προέλευσης τους και χαρακτηρίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας, με αποτέλεσμα την έκδοση πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.

Περαιτέρω, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στους ατομικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα υπήρξαν καταθέσεις που δικαιολογήθηκαν ως ακαθάριστα έσοδα της ομόρρυθμης εταιρείας, αλλά δεν χρησιμοποιήθηκαν για την κάλυψη αγορών ή δαπανών της επιχείρησης, ούτε επιστράφηκαν σε αυτήν με μεταφορά στους τραπεζικούς λογαριασμούς της ομόρρυθμης, αλλά αντίθετα, διαπιστώθηκε ότι χρησιμοποιήθηκαν για την κάλυψη προσωπικών δαπανών του προσφεύγοντα. Ως εκ τούτου, οι καταθέσεις αυτές θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως δάνειο της εταιρείας προς τον προσφεύγοντα, με αποτέλεσμα να εκδοθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις τελών χαρτοσήμου. Οι ως άνω διαπιστώσεις απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα (σελ. 327 της έκθεσης ελέγχου):

					
Οικ. Έτος/ Φορ. Έτος	Πρωτογενείς Καταθέσεις	Καταθέσεις που δικαιολογήθηκαν	Καταθέσεις που δεν δικαιολογήθηκαν	Δανεισμός από την επιχείρηση για κάλυψη προσωπικών αναγκών	Μεταφορές χρημάτων σε Λογ. Όψεως της Ο.Ε.
Ο.Ε. 2013	92.120,27€	80.482,546	1 1.637,736	80.482,546	
Ο.Ε. 2014	207.517,96€	1 15.357,196	92.160,776	115.357,196	
Φ.Ε. 2014	133.405,136	111.405,136	22.000,006	50.834,056	60.571,086
Φ.Ε. 2015	371.717,216	138.417,216	233.300,006	87.763,516	50.653.706
Φ.Ε. 2016	73.964.426	62.025,426	11.939,006	35.095,486	26.929,946

Οι πρωτογενείς καταθέσεις που δεν δικαιολογήθηκαν επιμερίστηκαν στους συνδικαιούχους των τραπεζικών λογαριασμών .

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Απουσία προσαύξησης περιουσίας, εσφαλμένος υπολογισμός φερόμενων ως αποκρυβέντων εισοδημάτων, εσφαλμένη εφαρμογή της κείμενης νομοθεσίας. Το βάρος της απόδειξης της αποδιδόμενης προσαύξησης περιουσίας φέρει η φορολογική αρχή και εφόσον δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτει η νομολογία, δεν είναι δυνατόν αυτή να στοιχειοθετηθεί.
2. Εσφαλμένα του αποδίδονται ως αποκρυβείσες καταθέσεις στον κοινό λογαριασμό που διατηρεί με τον αδελφό του και τη μητέρα του και οι οποίες αφορούν την επαγγελματική τους δραστηριότητα, τόσο σε σχέση με την ομόρρυθμη εταιρεία, όσο και σε σχέση με την ατομική επιχείρηση του αδελφού του. Οι συγκεκριμένες καταθέσεις προστέθηκαν ως λογιστικές

διαφορές, ενώ έχουν ήδη φορολογηθεί ως εισοδήματα της επαγγελματικής τους δραστηριότητας κατά τα προηγούμενα χρόνια.

3. Η φορολογική αρχή εσφαλμένα δεν δέχεται την ύπαρξη μεγάλης αποταμίευσης εκτός χρηματοπιστωτικού συστήματος, συμπεριφορά απολύτως συμβατή με τα συναλλακτικά ήθη, τις πραγματικές συνθήκες και τα προσωπικά χαρακτηριστικά του προσφεύγοντα, η οποία προήλθε από εισοδήματα παρελθόντων ετών, με αποτέλεσμα να θεωρεί ως μη δικαιολογούμενα εισοδήματα καταθέσεις που προήλθαν από μη αναλωθέντα κεφάλαιο προηγούμενων ετών, καθώς και καταθέσεις που προήλθαν από συγγενείς α' βαθμού.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων 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 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 τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ.3 του Ν.2238/1994, όπως προστέθηκε με το άρθρο 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 «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 προέλευσης 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, οι διατάξεις περί προσαύξησης της περιουσίας εντασσόμενες στη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος, στο μέτρο που προβλέπουν ότι εισόδημα άγνωστης πηγής ή αιτίας λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, απλώς υπάγουν, κατά πλάσμα δικαίου και για τις ανάγκες της επιβολής του φόρου εισοδήματος το εισόδημα άγνωστης προέλευσης στη φορολογία εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών. (ΣΤΕ 1895/2015, ΣΤΕ Τμήμα Β' 1897/2016).

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

Επειδή, στην Πολ. 1095/2011 ορίζεται ότι: «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 ελευθέρων 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 εισοδήματός 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.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ».

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

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «2. Γενικά, επισημαίνεται ότι **πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013** του δικαιούχου του λογαριασμού, **εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά**

του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου [...]. Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφορίες και στοιχεία από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016).....».

Επειδή σύμφωνα με τη ΔΕΑΦ Α' 1144110/2011/2015 : «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.....

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».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «7. ο ΚΦΕ (άρθρα 66 επ.) και, ήδη, ο ν. 4174/2013 (άρθρα 13 επ. παρέχει στη

φορολογική αρχή εξουσία ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, με διάφορα μέσα.... 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. Κατ' ακολουθίαν, 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. 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 στοιχεία των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής.....13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.».

Επειδή, η τυχόν οικονομική αλληλοβοήθεια μεταξύ των μελών της ίδιας οικογένειας, μέσω της διατήρησης και της κίνησης κοινών τραπεζικών λογαριασμών, δεν απαλλάσσει τα πρόσωπα αυτά από το βάρος να παράσχουν εξηγήσεις για τις οικονομικές πράξεις και σχέσεις τους και την περιουσιακή κατάσταση που προκύπτει από τις κινήσεις των λογαριασμών που αφορούν σημαντικά χρηματικά ποσά. Αν ο ελεγχόμενος προβάλλει ότι τα επίμαχα ποσά προέρχονται από την εισαγωγή συναλλάγματος εκ μέρους του ή υπέρ όχι του ιδίου, αλλά άλλου προσώπου και, ιδίως του συνδικαιούχου του λογαριασμού, δύναται να τεκμηριώσει τον ισχυρισμό του στα προβλεπόμενα παραστατικά. (ΣΤΕ 1891/2018).

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

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των [άρθρων 15, 16, 17, 18 και 19](#) του ν. [2238/1994](#), καθώς και σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, προβλέπεται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό που προσδιορίζεται με τα ως άνω σχετικά άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό εισόδημά του. **Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της [παρ. 2 του άρθρου 19](#) του ανωτέρω νόμου, η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων περιορίζεται ή καλύπτεται μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο. [...].**

Επειδή, σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, καθώς και με την εγκύκλιο ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 της Γ.Γ.Δ.Ε., διευκρινίστηκε ότι η ανάλωση κεφαλαίου σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ν. 2238/1994 προβλέπεται από τη φορολογική νομοθεσία για τον περιορισμό ή την κάλυψη της προστιθέμενης διαφοράς αντικειμενικών δαπανών, προκειμένου να υπολογίσει η φορολογική αρχή ποιο ποσό από το κεφάλαιο που φορολογήθηκε τα προηγούμενα έτη απέμεινε, προκειμένου να καλύψει τη διαφορά του δηλωθέντος εισοδήματος και των δαπανών του υπό κρίση έτους και συνεπώς ο παραπάνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, δεδομένου ότι οι προσφεύγοντες δεν φορολογήθηκαν για προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών κατά το κρινόμενο έτος.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....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.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 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, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή

οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

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

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

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων οι από 27-12-2018 εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και μερικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, προκύπτουν τα ακόλουθα:

- Από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. επιδόθηκε νομίμως στον προσφεύγοντα το υπ' αριθ. πρωτ./2018 Αίτημα Παροχής στοιχείων με το οποίο του ζητήθηκε η παροχή διευκρινήσεων, για τα ποσά που χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως πρωτογενείς καταθέσεις, που πραγματοποιήθηκαν σε λογαριασμούς στους οποίους ήταν, είτε δικαιούχος, είτε συνδικαιούχος, ήτοι να γνωστοποιήσει την αιτία και την πηγή προέλευσής τους.
- Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στο ως άνω αίτημα, κατέθεσε το υπ' αριθμ./2018 έγγραφο υπόμνημά του, αιτιολογώντας κάποιες από τις πιστώσεις και υποστηρίζοντας ότι κάποιες άλλες αφορούν εισοδήματα της ομόρρυθμης εταιρείας «.....» με ΑΦΜ:, στην οποία συμμετέχει ως ομόρρυθμος εταίρος και διαχειριστής μαζί με τον αδελφό του.
- Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. με το υπ' αριθμ./2018 αίτημά της ζήτησε από τον ελεγχόμενο την αναλυτική καρτέλα κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών της εν λόγω ομόρρυθμης εταιρείας, καθώς και καταστάσεις με τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας, τα οποία και

προσκομίσθηκαν.

- Ο έλεγχος αποδέχθηκε τις καταθέσεις που προήλθαν από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας «.....», όπως επίσης και τις καταθέσεις τρίτων που προήλθαν από πελάτες της ομόρρυθμης εταιρείας, για τις οποίες προσκομίσθηκαν τα απαραίτητα δικαιολογητικά, καθώς και καταθέσεις από προμηθευτές λόγω επιστροφής εμπορευμάτων.

Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος, σελ. 233-326, ο προσφεύγων αιτιολόγησε πλήρως:

- Για τη χρήση 2012, τις τριάντα έξι (36) από τις σαράντα πέντε (45) πιστώσεις, ενώ δεν έγιναν αποδεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος για τις με α/α 2, 3, 6,10,12,14,17,19 και 31 πιστώσεις της έκθεσης ελέγχου (σελ. 233-254) συνολικού ποσού 11.637,73€.
- Για τη χρήση 2013, τις τριάντα τρεις (33) από τις τριάντα εννέα (39) πιστώσεις, ενώ δεν αιτιολογήθηκαν οι με α/α 5, 14, 17, 27, 30 και 34 πιστώσεις της έκθεσης ελέγχου (σελ. 255-267), συνολικού ποσού 92.160,77€.
- Για τη χρήση 2014, τις σαράντα μία (41) από τις σαράντα πέντε (45) πιστώσεις, ενώ δεν αιτιολογήθηκαν οι με α/α 1, 15, 34 και 45 πιστώσεις της έκθεσης ελέγχου (σελ. 268 – 285), συνολικής αξίας 22.000,00€.
- Για τη χρήση 2015, τις σαράντα έξι (46) από τις πενήντα τέσσερις (54) πιστώσεις, ενώ δεν αιτιολογήθηκαν οι με α/α 15, 25, 26,30, 41,42,47 και 48 πιστώσεις της έκθεσης ελέγχου, σελ. 292-309, συνολικού ποσού 233.300,00€.
- Για τη χρήση 2015, τις είκοσι πέντε (25) από τις τριάντα δύο (32) πιστώσεις, ενώ δεν αιτιολογήθηκαν οι με α/α 9,10, 14, 16,20,21 και 24 πιστώσεις της έκθεσης ελέγχου (σελ. 311-326), συνολικού ποσού 11.939,00€.

Κατά συνέπεια, ο έλεγχος θεώρησε τις παρακάτω πιστώσεις ως προσαύξηση περιουσίας και αφού επιμέρισε τα ποσά στους συνδικαιούχους των τραπεζικών λογαριασμών, προέβη στην έκδοση των πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης:

Χρήση	Πρωτογενείς Καταθέσεις	Καταθέσεις που δικαιολογήθηκαν	Καταθέσεις που δεν δικαιολογήθηκαν
2012	92.120,27	80.482,54	11.637,73
2013	207.517,96	115.357,19	92.160,77
2014	133.405,13	111.404,13	22.000,00
2015	371.717,21	138.417,21	233.300,00
2016	73.964,42	62.025,42	11.939,00

- Από τις πρωτογενείς πιστώσεις που δικαιολογήθηκαν ως ακαθάριστα έσοδα της ομόρρυθμης εταιρείας, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι μέρος αυτών δεν επεστράφη στην εταιρεία, αλλά χρησιμοποιήθηκε από τον προσφεύγοντα για κάλυψη προσωπικών του αναγκών, με αποτέλεσμα να θεωρηθεί δάνειο και να επιβληθεί σ' αυτές τέλος χαρτοσήμου ως εξής:

Καταθέσεις που δικαιολογήθηκαν	Δανεισμός από την επιχείρηση «.....» στον προσφεύγοντα για κάλυψη προσωπικών αναγκών.
80.482,54	80.482,54
115.357,19	115.357,19
111.404,13	50.834,05
138.417,21	87.763,51
62.025,42	35.095,48

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι, δεδομένου ότι η φορολογική αρχή αποδέχτηκε εκείνες τις αιτιάσεις του προσφεύγοντα για τις οποίες αποδείχτηκε η πηγή και η αιτία προέλευσης των καταθέσεων, ενώ για εκείνες τις πιστώσεις που ο προσφεύγων δεν τεκμηρίωσε επαρκώς, ως όφειλε, (ΣΤΕ 884/2016), ορθώς η φορολογική αρχή τις θεώρησε ως προσαύξηση περιουσίας.

Περαιτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι οι αδικαιολόγητες πιστώσεις προέρχονται από αποταμιεύσεις μετρητών εκτός τραπεζικού συστήματος, που αφορούν εισοδήματα προηγούμενων ετών, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος, δεδομένου αφ' ενός ότι πριν την οικονομική κρίση, δεν αποτελούσε συνήθη πρακτική η διατήρηση μετρητών, ειδικά μεγάλων ποσών, εκτός τραπεζικού συστήματος, καθώς το τραπεζικό σύστημα εγγυούνταν τόσο την ασφάλεια όσο και την απόδοση των καταθέσεων. Αφ' ετέρου, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε συγκεκριμένα στοιχεία που να αποδεικνύουν ποια ποσά και πότε εξήλθαν του τραπεζικού συστήματος και διατηρήθηκαν σε μετρητά κατά το παρελθόν.

Τέλος, κανένας ισχυρισμός δεν προβλήθηκε ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις τελών χαρτοσήμου και κατά συνέπεια η προσφυγή ως προς αυτές δεν μπορεί να γίνει δεκτή.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεν προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα αποδεικτικά στοιχεία, ώστε να τεκμηριώνουν τους ισχυρισμούς που προέβαλε και να προκύπτει χωρίς αμφιβολία, ότι οι επίδικες καταθέσεις αφορούν σε αναλήψεις και επανακαταθέσεις **και προέρχονται από εισόδημα που φορολογήθηκε ή νόμιμα απαλλάχθηκε από το φόρο.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **23/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **Α.Φ.Μ.:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Επί της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012)

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	1.308,27 €	1.308,27 €
Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17)	1.217,61 €	1.217,61 €
Συνολικό ποσό	2.525,28 €	2.525,28 €

2)Επί της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013)

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	11.809,35 €	11.809,35 €
Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17)	11.141,84 €	11.141,84 €
Συνολικό ποσό	23.113,30 €	23.113,30 €

3)Επί της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	3.630,00 €	3.630,00 €
Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17)	1.815,00 €	1.815,00 €
Συνολικό ποσό	5.445,00 €	5.445,00 €

4)Επί της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	38.494,50 €	38.494,50 €
Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17)	19.247,25 €	19.247,25 €
Συνολικό ποσό	57.741,75 €	57.741,75 €

5)Επί της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	1.969,94 €	1.969,94 €
Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17)	984,97 €	984,97 €
Συνολικό ποσό	2.954,91 €	2.954,91 €

6)Επί της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012)

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	116,38 €	116,38 €
Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17)	109,16 €	109,16 €

Συνολικό ποσό	225,54 €	225,54 €
----------------------	-----------------	-----------------

7)Επί της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013)

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	1.781,05 €	1.781,05 €
Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17)	1.670,63 €	1.670,63 €
Συνολικό ποσό	3.451,68 €	3.451,68 €

8)Επί της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης φορολογικού έτους 2014

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	392,04 €	392,04 €
Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17)	196,02 €	196,02 €
Συνολικό ποσό	588,06 €	588,06 €

9)Επί της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης φορολογικού έτους 2015

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	8.066,94 €	8.066,94 €
Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17)	4.033,47 €	4.033,47 €
Συνολικό ποσό	12.100,41 €	12.100,41 €

10)Επί της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης φορολογικού έτους 2016

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	280,12 €	280,12 €
Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17)	140,06 €	140,06 €
Συνολικό ποσό	420,18 €	420,18 €

11)Επί της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012)

Χαρτόσημο	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	2.414,48 €	2.414,48 €
ΟΓΑ χαρτοσήμου	482,89 €	482,89 €
Πρόστιμο άρ.58 ΚΦΔ χαρτοσήμου	2.264,78 €	2.264,78 €
Πρόστιμο άρ.58 ΚΦΔ ΟΓΑ χαρτοσήμου	452,95 €	452,95 €
Συνολικό ποσό	5.615,10 €	5.615,10 €

12)Επί της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013)

Χαρτόσημο	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	3.460,72 €	3.460,72 €
ΟΓΑ χαρτοσήμου	692,14 €	692,14 €
Πρόστιμο άρ.58 ΚΦΔ χαρτοσήμου	3.246,16 €	3.246,16 €
Πρόστιμο άρ.58 ΚΦΔ ΟΓΑ χαρτοσήμου	2.264,78 €	2.264,78 €
Συνολικό ποσό	9.663,80 €	9.663,80 €

13)Επί της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2014

Χαρτόσημο	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	1.525,00 €	1.525,00 €
ΟΓΑ χαρτοσήμου	305,00 €	305,00 €
Πρόστιμο άρ.58 ΚΦΔ χαρτοσήμου	762,50 €	762,50 €
Πρόστιμο άρ.58 ΚΦΔ ΟΓΑ χαρτοσήμου	152,50 €	152,50 €
Συνολικό ποσό	2.745,00 €	2.745,00 €

14)Επί της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2015

Χαρτόσημο	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	2.632,91 €	2.632,91 €
ΟΓΑ χαρτοσήμου	526,58 €	526,58 €
Πρόστιμο άρ.58 ΚΦΔ χαρτοσήμου	1.216,45 €	1.216,45 €
Πρόστιμο άρ.58 ΚΦΔ ΟΓΑ χαρτοσήμου	263,29 €	263,29 €
Συνολικό ποσό	4.639,23 €	4.639,23 €

15)Επί της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2016

Χαρτόσημο	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	1.052,86 €	1.052,86 €
ΟΓΑ χαρτοσήμου	210,57 €	210,57 €
Πρόστιμο άρ.58 ΚΦΔ χαρτοσήμου	526,43 €	526,43 €
Πρόστιμο άρ.58 ΚΦΔ ΟΓΑ χαρτοσήμου	105,28 €	105,28 €
Συνολικό ποσό	1.895,14 €	1.895,14 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

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 με υποχρέωση.