



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: 14-5-2019
Αριθμός απόφασης: 1112

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*».
3. Την με ημερομηνία κατάθεσης **14/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **Α.Φ.Μ.:**, κατοίκου επί της οδού, καθώς και την υπ' αριθμ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ**/2019 συμπληρωματική ενδικοφανή προσφυγή που κατατέθηκε στην Υπηρεσία μας, κατά των: **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 οικ. Έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013) και **γ)...../2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτος 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

3. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
4. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
5. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **14/1/2019** 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. Κομοτηνής, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ποσού 8.707,40€ πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 8.167,54€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 963,74€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **17.838,68 €**.
- 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. Κομοτηνής, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ποσού 6.486.01€ πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 6.083,88€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 863,18€, ήτοι συνολικό ποσό **13.433,07 €**.
- Με την υπ' αριθμ./**2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ποσού 2.839,21€ πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 851,76€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 358,92 €, ήτοι συνολικό ποσό **4.049,89 €**.

Ως προς το παραδεκτό των προσβαλλόμενων πράξεων

Επειδή, στο άρθρο 63 & 1 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, « ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης» οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη «ή παρέλειψε την έκδοση της» και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν «ή από τη συντέλεση της παράλειψης.»

Επειδή, στο άρθρο 2 παρ.1 της Πολ. 1064/27-4-2017, ορίζεται ότι: «Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών

που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες (άρ. 63 παρ. 1 εδ. γ, δ, ε Κ.Φ.Δ.)».

Επειδή, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται υποχρεωτικά σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπει η νομοθετική διάταξη που την καθιερώνει. Η τήρηση των προβλεπόμενων τύπων είναι υποχρεωτική, διαφορετικά δημιουργείται απαράδεκτο της ασκηθείσας προσφυγής.... Ο σημαντικότερος διαδικαστικός τύπος άσκησης της που αποτελεί συγχρόνως και θεμελιώδες στοιχείο της προβλεπόμενης ενδικοφανούς διαδικασίας είναι η πρόβλεψη άσκησης της προβλεπόμενης προσφυγής εντός ορισμένης και σύμφωνα με το άρθρο 25 ΚΔΔιαδ αποκλειστικής προθεσμίας, της οποίας η μη τήρηση καθιστά την ασκηθείσα διοικητική προσφυγή εκπρόθεσμη. (σελ.68-69). - Αντικειμενικές προϋποθέσεις άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής: «η προσφυγή ασκείται παραδεκτά, εφόσον τηρηθούν συγκεκριμένοι γενικοί και ειδικοί τύποι που θέτουν οι εκάστοτε εφαρμοστέες διατάξεις, σημαντικότερος των οποίων είναι η τήρηση ορισμένης αποκλειστικής προθεσμίας για την υποβολή της». (Η ενδικοφανής προσφυγή – Σωτήρης Κύβελος, εκδόσεις Σάκκουλα 2013, σελ. 68-69 & 170).

Επειδή, κατά της ίδιας πράξης ή παράλειψης για την οποία προβλέπεται ειδικά η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, δεν μπορεί να ασκηθεί δεύτερη ενδικοφανής προσφυγή από το ίδιο πρόσωπο, έστω κι αν δεν έχει παρέλθει η προθεσμία για την άσκησή της ή ασκείται την ίδια ημέρα με την πρώτη. Τούτο σημαίνει ότι ισχύει ο κανόνας της εφάπαξ ασκήσεως (Η ενδικοφανής προσφυγή – Σωτήρης Κύβελος, εκδόσεις Σάκκουλα σελ. 166).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση:

- οι υπ' αριθμ....., και/2018 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος κοινοποιήθηκαν νομίμως στον προσφεύγοντα στις 31/12/2018
- το δικαίωμα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής κατά καταλογιστικών πράξεων παρέχεται στον υπόχρεο σε βάρος του οποίου έχει εκδοθεί η πράξη εντός της ανατρεπτικής προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξης.

Συνεπώς, η υπ' αριθμ./14-1-2019 προσφυγή εξετάζεται ως εμπρόθεσμη ως προς την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/012 – 31/12/2012).

Η υπ' αριθμ. ΔΕΔ ΥΠ ΕΠ ΝΥ/2019 συμπληρωματική προσφυγή που κατατέθηκε στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών Θεσσαλονίκης, απορρίπτεται ως απαράδεκτη ως ασκηθείσα για δεύτερη φορά σε ότι αφορά την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012), και ως εκπρόθεσμη για τις υπ' αριθμ./2018 &/2018 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013) και φορολογικού έτους 2014 αντίστοιχα, ως

ασκηθείσα μετά την παρέλευση της κατά το άρθρο 63 παρ.1 του ν. 4174/2013 ανατρεπτικής προθεσμίας των τριάντα ημερών.

Ωστόσο, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης η Υπηρεσία μας θεωρεί την υπ' αριθμ. ΔΕΔ ΥΠ ΕΠ ΝΥ/2019 συμπληρωματική ενδικοφανή προσφυγή ως συμπληρωματικό υπόμνημα και λαμβάνει υπόψη τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα που υποβλήθηκαν με αυτήν, μόνο ως προς την αριθμ./2018 προσβαλλόμενη πράξη.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος στις διαχειριστικές περιόδους 1/1/2012 – 31/12/2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./.../...../2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής.

Από τον έλεγχο στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα διαπιστώθηκε η ύπαρξη πρωτογενών καταθέσεων που χρήζουν αιτιολογίας ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ 8: ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ από 01/01 έως 31/12/2012 (σχετικός πίνακας 8 της έκθεσης ελέγχου)

A/A	Ημερομηνία συναλλαγής	Χρημ/κο ίδρυμα	Λογαριασμός	Ποσό κατάθεσης	Ποσό που αναλογεί στον ελεγχόμενο	Αιτιολογία - Παρατηρήσεις
1	24/1/12	.....	.....	3.122,96	3,122,96	ΚΤΘ Σύνταξης
2	24/1/12	.....	.....	8.636,87	8.636,87	ΚΤΘ Σύνταξης
3	23/2/12	.....	.....	303,79	303,79	ΚΤΘ Σύνταξης
4	23/2/12	.....	.....	1.152,50	1.152,50	ΚΤΘ Σύνταξης
5	6/3/12	.....	.....	2.857,80	1.428,90	ΚΤΘ μετρητών σε κοινό λογ/μο με σύζυγο
6	13/3/12	.....	.....	260,00	130,00	ΚΤΘ μετρητών σε κοινό λογ/μο με σύζυγο
7	22/3/12	.....	.....	303,79	303,79	ΚΤΘ Σύνταξης
8	22/3/12	.....	.....	1.140,35	1.140,35	ΚΤΘ Σύνταξης
9	22/3/12	.....	.....	1.600,00	800,00	ΚΤΘ μετρητών σε κοινό λογ/μο -
10	2/4/12	.....	.....	23.550,00	11,775,00	ΚΤΘ μετρητών σε κοινό λογ/μο
11	4/4/12	.....	.....	142,31	142,31	ΚΤΘ Σύνταξης
12	4/4/12	.....	.....	189,67	189,67	ΚΤΘ Σύνταξης
13	7/5/12	.....	.....	25.166,17	12,583,085	ΚΤΘ μετρητών
14	28/5/12	.....	.....	3.000,00	3.000,00	ΚΤΘ μισθοδοσίας Μαΐου ΚΤΘ μετρητών σε κοινό λογ/σμό
15	1/8/12	.....	.....	450,00	225,00	.....
16	20/8/12	.....	.....	2.000,00	1.000,00	ΚΤΘ μετρητών σε κοινό λογ/μο

17	19/10/12	.....	.....	5.000,00	5.000,00	ΚΤΘ μετρητών -
18	23/10/12	.....	.....	23 453,88	11,726,94	ΚΤΘ μετρητών σε κοινό Λογ/μο
19	30/10/12	.....	.....	3,000,00	1.500,00	ΚΤΘ μετρητών σε κοινό Λογ/μο
20	28/11/12	.....	.....	5.000,00	5.000,00	ΚΤΘ μετρητών -
21	12/12/12	.....	.....	300,00	150,00	ΚΤΘ μετρητών σε κοινό Λογ/μο-
22	21/12/12	.....	.....	300,00	150,00	ΚΤΘ μετρητών σε κοινό Λογ/μο -
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΑΠΟ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ				110.930,09	69.461,17	

Επιπρόσθετα, στη χρήση 2012 εντοπίστηκαν πιστώσεις που αφορούν τόκους ύψους 6.904,34€, οι οποίοι δεν αποτελούν πρωτογενείς καταθέσεις, αλλά δεν δηλώθηκαν στην υπ' αριθμ...../2013 δήλωση φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012), με αποτέλεσμα να συμπεριληφθούν από τον έλεγχο στην προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013, εφόσον επί αυτών επιβάλλεται Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης (ν.3986/2011).

Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στο αίτημα της φορολογικής αρχής για την προσκόμιση εξηγήσεων σχετικά με την πραγματική πηγή προέλευσης των ως άνω πιστώσεων, κατέθεσε το υπ' αριθμ./2018 υπόμνημά του. Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος αποδεχόμενος ορισμένους από τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, κατέληξε στο ύψος των πρωτογενών καταθέσεων ανά έτος ως εξής:

A/A	Διαχειριστική Περίοδος ως 31/12/2011	Διαθέσιμο εισόδημα ως 31/12/2011 (1)	Ποσά Πρωτογενών καταθέσεων (2)	Ποσά που προέρχονται από Αγορά περιουσιακών στοιχείων, επενδυτικά προϊόντα κ.α. (3)	Σύνολο προσαύξησης περιουσίας ανά διαχειριστική περίοδο (2+3) – (1)
1	01/01-31/12/12	0,00	57,734,23	0,00	57.743,23
2	01/01-31/12/13	-	59.294,04	0,00	59.294,04
3	01/01-31/12/14	-	25.922,77	0,00	25,922,77
	ΣΥΝΟΛΑ		142.951,04	0,00	142.951,04

Μετά την αφαίρεση των δηλωθέντων εισοδημάτων βάσει των φορολογικών δηλώσεων ο έλεγχος προσδιόρισε το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας ως εξής:

Διαχειριστική Περίοδος	(1) Ποσά δηλωθέντων εισοδημάτων – Διάθεση περιουσιακών στοιχείων	(2) Ποσά προσαύξησης περιουσίας	Διαφορές μεταξύ Δ.Ε. και Π.Π.	Προσαύξηση περιουσίας
01/01 - 31/12/12	13.105,61	57.734,23	44.628,62	44.628,62

01/01 - 31/12/13	19.394,70	59.294,04	39.899,34	39.899,34
01/01- 31/12/14	17.319,09	25.922,77	8.603,68	8.603,68
ΣΥΝΟΛΑ	49.819,40	142.951,04	93.131,64	93.131,64

Βάσει των ανωτέρω εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα οι προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και το συνημμένο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου. Ο προσφεύγων κατέθεσε το υπ' αριθμ./2018 υπόμνημά του. Ο έλεγχος αποδεχόμενος ορισμένους από τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα που προβλήθηκαν με το ως άνω υπόμνημά του, προσδιόρισε το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας ανά έτος, ως εξής και ακολούθως εξέδωσε τις προσαλλόμενες πράξεις :

A/A		Διαθέσιμο εισόδημα έως 31/12/2011-	Ποσά πρωτογενών καταθέσεων	Ποσά δηλωθέντων εισοδημάτων – Διάθεση περιουσιακών στοιχείων	Καθαρό εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα
1	01/01-31/12/12	0,00	47.734,23	13.105,61	34.628,62
2	01/01-31/12/13	-	44.340,90	19,394,70	24.946,20
3	01/01-31/12/14	“	25.922,77	17.319,09	8.603,68
	ΣΥΝΟΛΑ		117.997,90	49.819,40	68.178,50

Οι ως άνω καταθέσεις θεωρήθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας και φορολογήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/94 και των άρθρων 21 & 29 του ν. 4174/2013, δεδομένου ότι δεν δόθηκαν επαρκείς εξηγήσεις σχετικά με την αιτία και την πηγή προέλευσής τους.

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

1. Σχετικά με την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. Έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012).
 - Όπως προκύπτει από την αναλυτική κίνηση του λογαριασμού της με αριθμό με δικαιούχους τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του, στις 18/11/2003 έλαβε ο ίδιος ως δωρεά από τον πεθερό του, , το ποσό των 33.750,00€, χρήματα που δεν ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο.
 - Όπως προκύπτει από την αναλυτική κίνηση μισθοδοσίας του και του αντιγράφου της καρτέλας της , στην οποία ήταν υπάλληλος, μετά την έκδοση της υπ' αριθμ./2012 απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου , έλαβε από την εργοδότηρά του στις 31-7-2010 το ποσό των 47.221,38€ με σταδιακές καταβολές, εισόδημα το οποίο δεν έλαβε υπόψη του ο έλεγχος, παρά μόνο το ποσό των 5.670,77€

- Το έτος 2001 έλαβε από την δάνειο ύψους 5.000.000 δρχ (14.673,51€) το οποίο πρέπει να συνυπολογισθεί ως διαθέσιμο κεφάλαιο στις 1/1/2012.
 - Το έτος 2002 έλαβε από το Ταμείο Σύνταξης και Επικουρικής Ασφάλισης Προσωπικού Γεωργικών Συνεταιριστικών Οργανώσεων το ποσό των 2.934€, το οποίο πρέπει να συνυπολογισθεί ως διαθέσιμο κεφάλαιο στις 1/1/2012.
2. Μη νόμιμος ο υπολογισμός από τον έλεγχο χρηματικών ποσών, για τα οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης (π.χ. συντάξεις κλπ) ως προσαύξηση περιουσίας.
 3. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας σύμφωνα με το άρθρα 28 παρ.2 και 64 του Ν. 4174/2013.
 4. Μη νόμιμος ο υπολογισμός των ακαθαρίστων εσόδων (τζίρου) της συζύγου του ως στοιχείο αιτιολόγησης πρωτογενών καταθέσεων, ως εξής:

Στη χρήση 2012 οι πρωτογενείς καταθέσεις όπως εμφανίζονται στον πίνακα της σελ. 10-11 της έκθεσης ελέγχου.

- Τα με α/α 1, 2 & 4 στοιχεία αφορούν σε κατάθεση σύνταξης
- Τα με α/α 5,6 και 19 στοιχεία αφορούν ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση ατομικής επιχείρησης της συζύγου.

Στη χρήση 2013 οι πρωτογενείς καταθέσεις όπως εμφανίζονται στον πίνακα της σελ. 12 της έκθεσης ελέγχου.

- Τα με α/α 1,2,5,8 στοιχεία αφορούν ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση ατομικής επιχείρησης της συζύγου.
- Τα παρακάτω στοιχεία αφορούν εισπράξεις από πελάτες για τις οποίες έχουν εκδοθεί και καταχωρηθεί στα βιβλία τα αντίστοιχα παραστατικά:

Για το με α/α 6 στοιχείο έχει εκδοθεί το υπ' αριθμ./2013 τιμολόγιο στην).

Για τα με α/α 12,27 και 36 στοιχεία αφορούν εισπράξη απαιτήσεων από πελάτη συνολικού ποσού 586,68€ (επιμερισμός κατά $\frac{1}{2}$ 284,34€), για την οποία έχουν εκδοθεί και καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία τα σχετικά παραστατικά, ΤΔΑ/2013 αξίας 62,61€ ΤΔΑ/2013 αξίας 351,54€ και το ΤΔΑ/2013 αξίας 46,74€ για την ΙΘ ΕΦΟΡΙΑ ΚΛΑΣΙΚΩΝ ΑΡΧΑΙΟΤΗΤΩΝ.

Για το με α/α 21 στοιχείο αφορά επίσης εισπράξη από πελάτη ποσού 4.786,31€ (επιμερισμός κατά $\frac{1}{2}$ 2.393,16€) για την οποία έχουν εκδοθεί και καταχωρηθεί στα βιβλία, τα υπ' αριθμ. ΤΔΑ/2013 αξίας 3.085,04€ και ΤΔΑ/2013 αξίας 1.894,96€ προς το Δήμο).

Για το με α/α 32 στοιχείο, αφορά εισπραξη απαίτησης ποσού 103,39€ και έχει εκδοθεί και καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία το υπ' αριθμ. ΤΔΑ/2013 στο Δήμο

- Το με α/α 7 στοιχείο αφορά κατάθεση αναδρομικών επικουρικής σύνταξης που δηλώθηκαν στο οικ. Έτος 2012
- Τα με α/α 33 και 38 στοιχεία ποσού 479,97€ αφορούν καταθέσεις επιδόματος τέκνων.

Στη χρήση 2014 οι πρωτογενείς καταθέσεις όπως εμφανίζονται στη σελίδα 14 της έκθεσης ελέγχου

- Τα παρακάτω στοιχεία αφορούν εισπράξεις από πελάτες για τις οποίες έχουν εκδοθεί και καταχωρηθεί στα βιβλία τα αντίστοιχα παραστατικά:

Για το με α/α 4 στοιχείο εκδόθηκε το υπ' αριθμ. ΤΔΑ/2014 αξίας 1.668,08€

Για το με α/α 31 στοιχείο εκδόθηκε το υπ' αριθμ. ΤΔΑ/2014 αξίας 945,81€.

- Τα με α/α 10, 11, 15 και 22 στοιχεία αφορούν ακαθάριστα έσοδα από την επιχείρηση της συζύγου του.

5. Στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης έγινε δεκτό από τις ελεγκτικές αρχές ότι συναλλαγές κατώτερες των 1.000,00€ και σε ορισμένες περιπτώσεις των 2.000,00€ ανάλογα με τη φοροδοτική ικανότητα των φορολογουμένων, εξαιρούνται από το αίτημα παροχής πληροφοριών. Στην προκειμένη περίπτωση, έχουν ενταχθεί κινήσεις πολύ μικρών ποσών όπως προκύπτουν από τους πίνακες 8, 9, 10 και 11 της έκθεσης ελέγχου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα σχετικά με την υπ' αριθμ./2018 πράξη

- Ο ισχυρισμός ότι το ποσό 33.750,00 που κατατέθηκε στις 18/11/2003 σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος με τη σύζυγό του αποτελεί δωρεά από τον πεθερό του, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει την επικαλούμενη δωρεά. Περαιτέρω, το εν λόγω ποσό δεν δηλώθηκε στην οικεία δήλωση φόρου εισοδήματος του αντίστοιχου οικ. έτους 2004 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012) (Κωδ. 787 «χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων αλλοδαπής, δάνεια, δωρεές κ.λπ.).
- Ο ισχυρισμός ότι ο προσφεύγων έλαβε το 2010 ποσό 47.221,38€ ως αποζημίωση από την εργοδότηρα, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν στοιχεία πίστωσης σε τραπεζικό λογαριασμό του υπόχρεου της συγκεκριμένης αποζημίωσης. Περαιτέρω, στην καρτέλα μισθοδοσίας του προσφεύγοντα της που προσκόμισε ο προσφεύγων κατά τον έλεγχο, προκύπτει η πίστωση ποσού 47.221,38€ με ημερομηνία 31/7/2010 και αιτιολογία «ποσό προς καταβολή». Επίσης,

όπως επισημάνθηκε από τον έλεγχο, στη σελ.17 &18 της έκθεσης ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι μετά την 31-7-2010 εμφανίζονται 18 πιστώσεις συνολικού ποσού 20.379,90€ που αφορούν προϊόν μισθοδοσίας μέχρι τον Ιούνιο του 2010 και τέσσερις χρηματικές πληρωμές με αιτιολογία έναντι μισθοδοσίας ποσού 19.166,73€. Το τελικό χρηματικό ποσό προς απόδοση, όπως διαμορφώθηκε την 1/1/2012, ανήλθε στο ποσό των 4.551,21€. Εξάλλου, με την υπ' αριθμ./2012 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου που εκδόθηκε κατόπιν αγωγής του προσφεύγοντος κατά της και δημοσιεύθηκε στις 31/7/2012, υποχρεώνει την να καταβάλλει στον προσφεύγοντα το ποσό των 31.542,50€ ως αποζημίωση λόγω απόλυσης, γεγονός που αποδεικνύει ότι η εν λόγω αποζημίωση δεν είχε καταβληθεί στον προσφεύγοντα μέχρι την ημερομηνία εκδίκασης της αγωγής, στις 13-6-2012.

Να σημειωθεί ότι κατά την έναρξη του ελέγχου ελήφθησαν υπόψη τα εισοδήματα των δηλώσεων φόρου εισοδήματος ετών 1997-2011, τα οποία επικαλέστηκε ο προσφεύγων ως ανάλωση κεφαλαίου και προέκυψε ότι τη 1/1/2012 δεν υπήρχε διαθέσιμο εισόδημα προηγούμενων ετών που να υπερκαλύπτει τα υπόλοιπα των τραπεζικών του λογαριασμών (Πίνακας 7 σελ.9). Ωστόσο, ο έλεγχος αναγνώρισε ως επιπλέον διαθέσιμο εισόδημα προς ανάλωση το ποσό των 5.670,01€ (καθώς στις 1/1/2012 το τελικό χρηματικό ποσό προς απόδοση στον προσφεύγοντα, που αφορά την αποζημίωση λόγω απόλυσης, ανήλθε σε 41.551,21€).

- Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι στα διαθέσιμα κεφάλαια κατά την 1/1/2012 πρέπει να συμπεριληφθεί το δάνειο ύψους 5.000.000δρχ (ή 14.673,51€) που έλαβε από την το 2001, καθώς και το δάνειο ύψους 2934,00€ που έλαβε από το Ταμείο Επικουρικής Ασφάλισης Προσωπικού Γεωργικών Ασφαλίσεων το 2002, απορρίπτεται ως αβάσιμος, δεδομένου ότι τα εν λόγω δάνεια ελήφθησαν σχεδόν δέκα έτη πριν από την ελεγχόμενη περίοδο ενώ δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι αποτέλεσαν προϊόν αποταμίευσης, ενώ, όπως προαναφέρθηκε, από την ανάλωση κεφαλαίου δεν προκύπτει διαθέσιμο υπόλοιπο προς κατάθεση. Περαιτέρω δε, όσον αφορά το δάνειο της, δεν προσκομίσθηκε η δανειακή σύμβαση, ενώ από την προσκομισθείσα Απόδειξη Είσπραξης Προϊόντος Δανείου προκύπτει ότι ο προσφεύγων εισέπραξε το εν λόγω δάνειο ως πληρεξούσιος της και Τέλος, όπως φαίνεται από την προσκομιζόμενη κίνηση του με αριθμό τραπεζικού λογαριασμού της, στις 5-3-2001 πιστώθηκε στον ως άνω λογαριασμό το ποσό των 5.000.000δρχ., ενώ στις 6-3-2001 έγινε ανάληψη ποσού 4.000.000δρχ και στις 6-4-2001 έγινε ανάληψη ποσού 800.000δρχ. Σε ό,τι αφορά το δάνειο του Ταμείου Επικουρικής Ασφάλισης ρητά αναγράφει ότι χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα ως προσωπικό δάνειο και συνεπώς αφορούσε καταναλωτικές δαπάνες.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό περί μη νόμιμου υπολογισμού ποσών που προέρχονται από συντάξεις και συνεπώς είναι γνωστή η πηγή προέλευσής τους.

Επειδή, ως πρωτογενείς πιστώσεις θεωρούνται οι καταθέσεις μετρητών από τον ελεγχόμενο ή τους τρίτους, οι καταθέσεις ιδιωτικών ή τραπεζικών επιταγών, οι εντολές μεταφοράς ποσών από λογαριασμούς τρίτων και οι εντολές εισερχομένων εμβασμάτων, ενώ αντίθετα δεν θεωρούνται πρωτογενείς πιστώσεις οι μεταφορές ποσών από και προς τους λογαριασμούς του προσφεύγοντα, η εκταμίευση δανείων, οι πιστωτικοί τόκοι, δεδομένου ότι αποτελούν αυτοτελώς φορολογητέο εισόδημα, οι συμψηφιστικές πράξεις (πληρωμές δανείων, πάγιες εντολές πληρωμών κλπ) και οι πωλήσεις επενδυτικών προϊόντων (μετοχές, αμοιβαία κεφάλαια κ.λπ.).

Επειδή, η πίστωση συντάξεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου αποτελούν πρωτογενείς πιστώσεις. Ωστόσο, κάθε πρωτογενής πίστωση δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας, καθώς από τις συνολικές πρωτογενείς πιστώσεις, σε κάθε περίπτωση, αφαιρούνται τα δηλωθέντα στις δηλώσεις φόρου εισοδήματα του ελεγχόμενου, προκειμένου το υπόλοιπο ποσό των πρωτογενών πιστώσεων, να χαρακτηριστεί ως προσαύξηση περιουσίας εφόσον δεν αιτιολογηθεί επαρκώς από τον προσφεύγοντα η πηγή προέλευσής του.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση:

- ο έλεγχος συνέταξε κατ' αρχήν πίνακα πρωτογενών πιστώσεων για τη χρήση 2012, προσδιορίζοντας το ύψος των πρωτογενών πιστώσεων που αναλογεί στον προσφεύγοντα σε 69.461,17€ όπως φαίνεται στις σελ. 10-11 της έκθεσης ελέγχου.
- Κατόπιν αιτιολόγησης εκ μέρους του ελεγχόμενου ορισμένων από τις πρωτογενείς καταθέσεις για τις οποίες δεν ήταν γνωστή η πηγή προέλευσής τους, ο έλεγχος προσδιόρισε το ύψος των πρωτογενών καταθέσεων σε 57.734,23€ (σελ. 16 της έκθεσης ελέγχου)
- Από τις παραπάνω πρωτογενείς καταθέσεις, ο έλεγχος αφαίρεσε τα δηλωθέντα εισοδήματα του έτους, στα οποία περιλαμβάνονται και συντάξεις ύψους 13.105,61€ και προσδιόρισε τελικά ως πρωτογενείς καταθέσεις που αποτελούν προσαύξηση περιουσίας το ποσό των 44.628,62€ (σελ. 16 της έκθεσης ελέγχου).
- Περαιτέρω, μετά την έκδοση των προσωρινών πράξεων, ο έλεγχος αποδεχόμενος την αιτιολόγηση κάποιων από τις πρωτογενείς καταθέσεις προσδιόρισε το τελικό ύψος της προσαύξησης της περιουσίας στο ποσό των 34.628,62€ (σελ. 19 της έκθεσης ελέγχου).

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί έλλειψης αιτιολογίας

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 με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. ... 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ...Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή....», ενώ σύμφωνα με τη διάταξη της **παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994**, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 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' και 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, με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 εισάγεται μια διαδικαστική ρύθμιση, ή μάλλον διευκρινίζεται απερίφραστα και κατηγορηματικά ένα διαδικαστικό θέμα σχετικά με το βάρος απόδειξης σε αυτές τις περιπτώσεις. Έχει ήδη κριθεί και νομολογιακά, ότι η επίμαχη διάταξη δε χαρακτηρίζει ως εισόδημα προσαύξηση που δε φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, αλλά απλώς κατανέμει το βάρος απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογούμενου, της

πρώτης περιοριζόμενης στην εξακρίβωση της περιουσιακής προσαύξησης και του δεύτερου βαρυνόμενου με την απόδειξη της φορολόγησης ή της νόμιμης απαλλαγής από το φόρο ή της μη υπαγωγής σε φόρο των χρηματικών ποσών που τη δημιουργήσαν (ΔΕΦΑΘ 3983/2015).

Σύμφωνα με πάγια νομολογία, ως «εισόδημα» κατά τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 4 και 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, νοείται και φορολογείται η πρόσδοδος που παράγεται περιοδικά, από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, και αποτελεί το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή τον καρπό των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, όχι και κάθε άλλη, μη έχουσα τα παραπάνω γνωρίσματα, προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός κι αν με ειδική διάταξη νόμου θεωρείται εισόδημα, για την υπαγωγή του στο φόρο (βλ. ΣτΕ 3872/2013, 420/1999 επταμ., 1663/1994, 3342/1985, 1453/1982, 3514/1975, 2417/1965 κ.ά.).

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 ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του 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.). 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. [...]**».

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, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «....13. Επειδή, η διάταξη 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, 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, στο 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, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αποτυπώνονται στην από 28/12/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής κρίνονται σαφείς, επαρκείς και πλήρως αιτιολογημένες, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί μη υπολογισμού από τον έλεγχο των ακαθαρίστων εσόδων της συζύγου του προσφεύγοντος ως στοιχείου αιτιολόγησης πρωτογενών καταθέσεων.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ./...../2018 εντολής μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος στον προσφεύγοντα. Στα πλαίσια αυτής της εντολής καταγράφηκαν

όλοι οι τραπεζικοί λογαριασμοί του προσφεύγοντα, τόσο οι ατομικοί όσο και αυτοί στους οποίους ήταν συνδικαιούχος και αποτυπώθηκαν τα υπόλοιπά τους, όπως αυτά είχαν διαμορφωθεί στις 1/1/2012. Τα ποσά αυτά επιμερίστηκαν ισόποσα στους δικαιούχους των τραπεζικών λογαριασμών, που στη συγκεκριμένη περίπτωση είναι ο προσφεύγων και η σύζυγός του. (Πίνακας 6, σελ. 8-9 της έκθεσης ελέγχου).

Επειδή, για τα στοιχεία με α/α 5,6 & 19 του πίνακα 8 που αφορά τις πρωτογενείς καταθέσεις της διαχειριστικής περιόδου 1/1/-31/12/2012, δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι οι συγκεκριμένες πιστώσεις προέρχονται στο σύνολό τους από είσπραξη απαιτήσεων της συζύγου.

Κατά συνέπεια ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό ότι δεν θα έπρεπε να ερευνώνται συναλλαγές μικρότερες των 1.000,00€.

Επειδή, μεταξύ των βασικών μέσων του φορολογικού ελέγχου για την ακρίβεια των δηλώσεων φόρου εισοδήματος είναι και η εξέταση του υπολοίπου των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή (ΣΤΕ 1738/17, 2934/2017 & 2935/2017). Κατά τον ως άνω έλεγχο συγκρίνονται τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου με τις πρωτογενείς πιστώσεις των τραπεζικών του λογαριασμών και σε περίπτωση διαπίστωσης αποκλίσεων μεταξύ αυτών, καλείται ο φορολογούμενος να παράσχει εξηγήσεις σχετικά με την πηγή προέλευσης των πρωτογενών καταθέσεων.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης.

Επειδή, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης έγινε δεκτό από τις ελεγκτικές αρχές ότι δεν απαιτείται η παροχή πληροφοριών εκ μέρους του ελεγχόμενου σε ότι αφορά συναλλαγές «μικρών» ποσών των τραπεζικών του λογαριασμών, δεδομένου ότι δεν είναι πάντα εφικτό ο ελεγχόμενος να γνωρίζει την αιτία κάθε τραπεζικής κίνησης, ειδικότερα μετά την παρέλευση σχετικά μεγάλου χρονικού διαστήματος.

Ωστόσο, το ύψος των συναλλαγών που εξαιρείται από το αίτημα παροχής πληροφοριών της ελεγκτικής αρχής είναι συνάρτηση της φοροδοτικής ικανότητας του ελεγχόμενου, καθώς και του πλήθους των τραπεζικών συναλλαγών.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η φοροδοτική ικανότητα του προσφεύγοντος, όπως αυτή προκύπτει από τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος, είναι μικρή, δεν δύναται να εξαιρεθούν του αιτήματος παροχής πληροφοριών οι κατώτερες των 1.000,00€ τραπεζικές συναλλαγές.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 14/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **Α.Φ.Μ.:**

Α) ως προς την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό της παρούσας απόφασης και

Β) ως προς τις υπ' αριθμ./2018 &/2018 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014 αντίστοιχα, ως απαράδεκτης λόγω εκπρόθεσμης άσκησης αυτής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Επί της υπ' αρ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012).

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	8.707,40 €	8.707,40 €
Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17)	8.167,54 €	8.167,54 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	963,74 €	963,74 €
Συνολικό ποσό	17.838,68 €	17.838,68 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα καταλογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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.