



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη 26/11/2019

Αριθμός απόφασης: 2298

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **04-07-2019** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «.....» με **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες κομμωτηρίων και κουρείων ανδρών και αγοριών και διεύθυνση έδρας στην του Ν. Θεσπρωτίας, επί της οδού αριθ. -Τ.Κ., κατά της με αριθμ./**22-05-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων , με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04-07-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, 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./22-05-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων οικον. έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 2.873,80 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 ύψους 485,15 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ύψους 2.800,52 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 6.159,47 €.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στη χρήση 2013 και στο φορολογικό έτος 2014 από τη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων , με βάση τα άρθρα 48 παρ 3 του Ν. 2238/1994, 21 παρ 4 του Ν. 4172/2014 και τις ερμηνευτικές εγκυκλίου ΠΟΛ 1095/2011 και ΠΟΛ 1175/2017, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./28-12-2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, που εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση της υπ' αριθ./09-05-2018 εντολής ελέγχου.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ. εισερχ./13-11-2017 πρωτόκολλο παράδοσης-παραλαβής το οποίο φέρει τον α/α, του Σ.Δ.Ο.Ε. του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Ηπείρου και ανήκει στις μεταφερόμενες υποθέσεις της Ε.Π. Σ.Δ.Ο.Ε. της 1^{ης} διαπιστωτικής της Α.Α.Δ.Ε., με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, βάσει του άρθρου 61 του ν. 4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141/03-08-2016), η ως άνω υπόθεση του ΣΔΟΕ.

Ειδικότερα, βάσει της ως άνω εντολής ελέγχου ο έλεγχος προέβη σε:

- 1) Έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων.
- 2) Έλεγχο φορολογίας εισοδήματος των οικείων ετών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. ως ίσχυε για τα υπό κρίση έτη,
- 3) Άρση του τραπεζικού απορρήτου του προσφεύγοντος (άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του και έλεγχο των τραπεζικών του κινήσεων) και
- 4) Αναζήτηση στοιχείων και πληροφοριών από τον ίδιο τον προσφεύγοντα, από το Κεντρικό Αποθετήριο Τίτλων, καθώς και από τις εταιρίες «.....», «.....» και «.....».

Από την εκτέλεση του ειδικού λογισμικού ελέγχου προσαύξησης περιουσίας της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε, ότι προέκυψαν για τα υπό κρίση έτη πρωτογενείς καταθέσεις (πιστώσεις), οι οποίες έχρηζαν περαιτέρω διερεύνησης καθώς δεν δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα του

προσφεύγοντος στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Από την επεξεργασία των ατομικών και κοινών τραπεζικών λογαριασμών και προϊόντων του προσφεύγοντος προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις-πιστώσεις για τις οποίες, συντάχθηκε το υπ' αριθ./24-10-2018 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 από τη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων , για παροχή εξηγήσεων ως προς την προέλευση τους. Ο φορολογούμενος ανταποκρινόμενος στο ως άνω αίτημα κατέθεσε τα υπ' αριθ. πρωτ./05-12-2018 και/19-04-2019 υπομνήματα παροχής εξηγήσεων.

Αφού λήφθηκαν υπόψη τα ως άνω υπομνήματα με τα δικαιολογητικά και τις εξηγήσεις που παρασχέθηκαν από τον προσφεύγοντα στο υπ' αριθ. πρωτ...../19-03-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 που του κοινοποιήθηκε με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος, σχετικά με τις αδικαιολόγητες καταθέσεις (πιστώσεις), που προέκυψαν στα υπό κρίση έτη, από την περαιτέρω επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών, η φορολογούσα αρχή διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 και της παρ 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013, ανά έτος, ως ακολούθως:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	Μείον: ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΘΗΚΑΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΠΟ ΑΓΝΩΣΤΗ ΠΗΓΗ
2014	45.000,00	33.695,00	11.305,00	11.305,00
2014	8.500,00	0,00	8.500,00	8.500,00

Παράλληλα ο έλεγχος διαπίστωσε τα ακόλουθα:

- Από την επισκόπηση των δεδομένων των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, προέκυψε ότι ο προσφεύγων για τα υπό κρίση έτη ασκούσε και αγροτική δραστηριότητα, την οποία δε δήλωσε στο αντίστοιχο τμήμα Μητρώου της αρμόδιας φορολογικής αρχής και επιπροσθέτως δεν εξέδωσε τα προβλεπόμενα από τον Κ.Φ.Α.Σ. φορολογικά στοιχεία, ούτε καταχώρησε τα αντίστοιχα έσοδα από εν λόγω αγροτική δραστηριότητα στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων. Τα αντίστοιχα έσοδα συμπεριλήφθηκαν στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2014, με βάση το αντικειμενικό σύστημα, ως ακολούθως:

Νομός(Δήμος/ Διαμέρισμα ή Κοινότητα) εκμετάλλευσης	Είδος παραγωγής	Αριθμός στρεμμάτων	Ορεινό/ Ημιορεινό Πεδινό	Αρδευόμενο/ Μη αρδευόμενο	Καθαρό εισόδημα ανά στρέμμα	Συνολικό καθαρό εισόδημα
---	--------------------	-----------------------	--------------------------------	---------------------------------	-----------------------------------	--------------------------------

.....	Φυτώριο ελιάς	0,50	Ημιορεινό	Αρδευόμενο	2.641,66	1.320,83
Σύνολο:						1.320,83

- Σχετικά με την αγροτική δραστηριότητα για το φορολογικό έτος 2014, διαπιστώθηκε ότι διατέθηκαν από τον προσφεύγοντα σε ιδιώτες, αγροτικά προϊόντα συνολικής καθαρής αξίας € 1.000,00 €, χωρίς να εκδοθούν τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία εσόδων. Τα εν λόγω ποσά δεν καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία, αλλά συμπεριλήφθηκαν στην υποβληθείσα από τον προσφεύγοντα Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα (έντυπο Ε3).

- Δε δήλωσε εισόδημα ως εκμισθωτής, από εκμίσθωση γης στο φορολογικό έτος 2014, ποσού 213,84 €.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις για το οικ. έτος 2014, ως προς τη φορολογία εισοδήματος, ο έλεγχος έκρινε την υποβληθείσα δήλωση του προσφεύγοντος ως ανακριβή, καταλόγισε προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/04-07-2019 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Τα φερόμενα ως αφανή και μη δικαιολογημένα εισοδήματά του αφορούν περιόδους πριν το έτος 2010 και έχει επέλθει ο προβλεπόμενος χρόνος παραγραφής.
- 2) Έλλειψη ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας. Το αυθαίρετως υπολογισθέν εισόδημα του δεν προέρχεται από μη εμφανή πηγή εισοδήματος, αλλά αποτελεί προϊόν προϋπάρχουσας κατάθεσης από αναλήψεις καταθέσεων από τραπεζικούς του λογαριασμούς, που διενεργήθηκαν σταδιακά από τον ίδιο, διαφόρων χρηματικών ποσών τα οποία αποταμίευε στο σπίτι του και τα χρησιμοποιούσε για την αγορά και πώληση μετοχών κατά καιρούς αποκομίζοντας κέρδη. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει αντίγραφο κίνησης του με αριθ. GR..... τραπεζικού του λογαριασμού της Εθνικής τράπεζας για το χρονικό διάστημα από 29/06/2007 έως 31/05/2013 και αντίγραφο εντάλματος πληρωμής του με αριθ. GR..... τραπεζικού του λογαριασμού της Τράπεζας Πειραιώς.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραγραφής του οικ. έτους 2014

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου,*

τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή, με τις διατάξεις της **παραγράφου 1 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι: «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας.».

Επειδή, εν προκειμένω η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./22-05-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, που αφορά σε προσαύξηση περιουσίας που επήλθε εντός του κρινόμενου έτους, δεδομένου ότι από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι προέρχεται από εισοδήματα παρελθόντων ετών, εκδόθηκε κατά την 22/05/2019 και κοινοποιήθηκε στο προσφεύγοντα κατά την 24/05/2019, με συστημένη επιστολή, ήτοι εντός της τασσόμενης πενταετούς προθεσμίας από τις διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 για τη διενέργεια ελέγχου και τον καταλογισμό των φόρων που προέκυψαν, και ως εκ τούτου δεν υφίσταται παραγραφή για το υπό κρίση έτος.

Συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι το καταλογισθέν εισόδημα του αποτελεί προϊόν επανακατάθεσης από αναλήψεις καταθέσεων από τραπεζικούς του λογαριασμούς και περί ελλιπούς 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 ελευθέρων 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 ελευθέρων 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 ελευθέρων 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 δημιούργησαν (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 πρόσοδος 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, 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, με τις διατάξεις του άρθρ. 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, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μιν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, με την **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου , φόρος γονικής παροχής , φόρος δωρεάς κ.λπ 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες

αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. 9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: **«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.**2. Γενικά, επισημαίνεται ότι **πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.** 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. [...] 4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της [παρ. 3 του άρθρου 48](#) του ν. [2238/1994](#) ή της [παρ. 4 του άρθρου 21](#) του ν. [4172/2013](#), φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του ([ΣτΕ 1225/2017](#), [884/2016](#), [435/2017](#)). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. [...] 5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων: 5.1. **Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο [ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015](#) έγγραφό μας.** [...]».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. **884/2016 απόφαση του ΣτΕ** (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την

ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, **η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης** [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ..]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, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) 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 περαιτέρω, με το **άρθρο 62 του Ν.4170/2013** θεσπίστηκε «Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» των πιστωτικών ιδρυμάτων και των ιδρυμάτων πληρωμών που λειτουργούν στην Ελλάδα, προκειμένου να διευκολυνθεί η διαβίβαση, αφενός, των αιτημάτων παροχής πληροφοριών των αρμόδιων ελεγκτικών υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και, αφετέρου, των απαντήσεων των εν λόγω ιδρυμάτων σε τέτοια αιτήματα. Παράλληλα, λειτουργεί ήδη (από το 2017) στις ελεγκτικές υπηρεσίες της Ανεξάρτητης

Αρχής Δημοσίων Εσόδων το Ειδικό Λογισμικό Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, το οποίο έχει καταστήσει ταχύτερη και πιο αξιόπιστη και αποτελεσματική τη διασταύρωση των στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με τα δεδομένα των (ταυτοποιούμενων, ως προς το είδος τους, βάσει ειδικού ενιαίου κωδικολογίου) κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογούμενων.

Επειδή εν προκειμένω, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για διενέργεια ελέγχου των φορολογικών υποχρεώσεων του προσφεύγοντος προβλέπεται ρητά από τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013), ενώ καθορίζεται παράλληλα και ο τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Δεδομένου ότι πρόκειται για υπόθεση φορολογικού ελέγχου που αφορά φορολογική περίοδο και υποχρέωση πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ορθά εφαρμόστηκαν οι διατάξεις της παρ 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 και της παρ 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994, σε συνδυασμό με την ΠΟΛ.1095/24.09.2011 και την ΠΟΛ 1175/2017.

Περαιτέρω, προκειμένου να συγκεντρωθούν στοιχεία για το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ 3 του άρθρου 15 του Ν.4174/2013 και της υπ' αριθμ. πρωτ. Δ6 Α1036672 ΕΞ 2014/25.02.2014 Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε., όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, προηγήθηκε από την ελέγχουσα φορολογική αρχή αίτημα για άρση του τραπεζικού απορρήτου μέσω του «Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» του άρθρου 62 του Ν.4170/2013.

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ότι το καταλογισθέν, ως προσαύξηση περιουσίας εισόδημα του, αποτελεί προϊόν αναλήψεων προηγούμενων ετών από τραπεζικούς του λογαριασμούς και επανακαταθέσεων, που διενεργήθηκαν σταδιακά από τον ίδιο, διαφόρων χρηματικών ποσών, τα οποία αποταμίευε στο σπίτι του και τα χρησιμοποιούσε για την αγορά και πώληση μετοχών κατά καιρούς αποκομίζοντας κέρδη. Προς επίρρωση δε των ισχυρισμών του, προσκομίζει αντίγραφο κίνησης του με αριθ. GR τραπεζικού του λογαριασμού της Εθνικής τράπεζας για το χρονικό διάστημα από 29/06/2007 έως 31/05/2013 και αντίγραφο εντάλματος πληρωμής του με αριθ. GR τραπεζικού του λογαριασμού της Τράπεζας Πειραιώς.

Ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος προβάλλεται αβάσιμα και αναπόδεικτα για τους ακόλουθους λόγους:

- Από το αντίγραφο κίνησης του υπ' αριθ. GR..... λογαριασμού που τηρούνταν στην Εθνική Τράπεζα, με δικαιούχο τον προσφεύγοντα προκύπτουν: Ανάλληψη ποσού 680,00 € κατά την 23/06/2008, ποσού 1.935,00 € κατά την 13/05/2010 και ποσού 33,695,00 € με ημερομηνία ανάληψης την 04/02/2013.
- Από τον έλεγχο στο τμήμα εσόδων του taxisnet προκύπτει ότι ο προσφεύγων, μετά την ημερομηνία ανάληψης των 680,00 €, ήτοι την 23/06/2008 κατέβαλε συνολικά το ποσό των

335,71 € και για τέλη κυκλοφορίας συνολικά με τη σύζυγο του το ποσό των 303,00 €, ενώ το ετήσιο δηλωθέν οικογενειακό του εισόδημα για το οικ. έτος 2009 (εισοδήματα 2008), ανέρχονταν στο ποσό των 2.182,10 €. Αντίστοιχα για το οικ. έτος 2010 (εισοδήματα 2009) από το τμήμα εσόδων του taxisnet προκύπτει ότι κατέβαλε συνολικά το ποσό των 604,04 € και για τέλη κυκλοφορίας συνολικά με τη σύζυγο του το ποσό των 294,00 €, ενώ το ετήσιο δηλωθέν οικογενειακό του εισόδημα για το οικ. έτος 2010 (εισοδήματα 2009), ανέρχονταν στο ποσό των 1.980,97 €. Για το οικ. έτος 2011 (εισοδήματα 2010) από το τμήμα εσόδων του taxisnet προκύπτει ότι κατέβαλε συνολικά το ποσό των 1.234,29 €, για τέλη κυκλοφορίας συνολικά με τη σύζυγο του το ποσό των 330,00 €, για έκτακτη εισφορά 300,00 € και για το ασφαλιστικό του ταμείο το ποσό των 4.825,52 €, ήτοι συνολικά 6.689,81 €, ενώ το ετήσιο δηλωθέν οικογενειακό του εισόδημα για το οικ. έτος 2011 (εισοδήματα 2010), ανέρχονταν στο ποσό των 2.840,50 €. Για το οικ. έτος 2012 (εισοδήματα 2011) από το τμήμα εσόδων του taxisnet προκύπτει ότι κατέβαλε συνολικά το ποσό των 1.321,74 €, για τέλη κυκλοφορίας συνολικά με τη σύζυγο του το ποσό των 360,00 €, για τέλος επιτηδεύματος 400,00 € και για το ασφαλιστικό του ταμείο το ποσό των 5.044,98 € η δε σύζυγος του για ασφαλιστικές εισφορές το ποσό των 1.415,28 € και για δαπάνες αγοράς αγαθών και υπηρεσιών το ποσό των 2.800,00 €, ήτοι συνολικά 11.342,00 €, ενώ το ετήσιο δηλωθέν οικογενειακό του εισόδημα για το οικ. έτος 2012 (εισοδήματα 2011), ανέρχονταν στο ποσό των 2.630,28 €. Σημειώνεται δε ότι τον προσφεύγοντα βάρυναν τα δύο (2) τέκνα του κατά τα οικεία έτη και φορολογήθηκε ο ίδιος και η σύζυγος του με προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών.

- Περαιτέρω, η ανάληψη ποσού ύψους € 33.695,00 κατά την 04/02/2013 από τον με αριθ. GR..... λογαριασμό της Εθνικής Τράπεζας, το οποίο, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, είχε προέλθει από πίστωση του ως άνω λογαριασμού με το ποσό των 33.695,48 € κατά την ίδια ημερομηνία, (ήτοι 04/02/2013) και αιτιολογία «.....» αποτελούσε το προϊόν ρευστοποίησης μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, όπως επιβεβαιώνεται και από βεβαίωση της «.....». Το εν λόγω ποσό συμπεριλήφθηκε από τον προσφεύγοντα στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικ. έτους και συγκεκριμένα στα αυτοτελώς φορολογούμενα εισοδήματα (κωδ. 659), και ο έλεγχος αποδέχτηκε ότι το ποσό των 33.695,00 € αποτελούσε εισόδημα γνωστής προέλευσης, νομίμως φορολογημένο, και ότι η ανάληψη ποσού 33.695,00 € κατά την 04/02/2013 αποτελεί επανακατάθεση (ολόκληρο το ποσό), για την κατάθεση ύψους € 35.000,00 κατά την 17/07/2013, την οποία κλήθηκε να αιτιολογήσει ο προσφεύγων με το υπόμνημα παροχής εξηγήσεων, ενώ χωρίς αιτιολογία παρέμενε το τμήμα της κατάθεσης ύψους € 1.305,00 €. (35.000,00 - 33.695,00).

- Τέλος, η ανάληψη ποσού ύψους 35.400,00 € με ημερομηνία ανάληψης την 17/07/2013, από τον υπ' αριθ. GR....., λογαριασμό της Τράπεζας Πειραιώς, όπως αυτή προκύπτει από το προσκομισθέν αντίγραφο εντάλματος πληρωμής, την οποία και επικαλείται ο προσφεύγων, αφορά σε ανάληψη του εν λόγω ποσού από τον κ. του ... (Α.Φ.Μ.), δικαιούχο του

ως άνω λογαριασμού, στον οποίο ο προσφεύγων δεν είναι συνδικαιούχος. Περαιτέρω από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους του κ. δεν προκύπτει να έχει δηλωθεί το ως άνω ποσό ως δωρεά ή γονική παροχή (ΚΩΔ 725) προς τον προσφεύγοντα, ούτε και έχουν καταβληθεί οι αντίστοιχοι φόροι δωρεάς, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ.

Επειδή, όπως εξάλλου, έχει κριθεί νομολογιακά, τα διοικητικά δικαστήρια μπορούν, στηριζόμενα στα διδάγματα της κοινής πείρας, να συναγάγουν από αποδεδειγμένα πραγματικά περιστατικά, συμπεράσματα περί της συνδρομής ή μη άλλων πραγματικών περιστατικών. Τούτο δε, διότι τα διδάγματα της κοινής πείρας, τα οποία δεν αποτελούν από μόνα τους αποδεικτικά μέσα, συνίστανται σε γενικές αρχές για την εξέλιξη των φυσικών φαινομένων και των βιοτικών σχέσεων, που συνάγονται επαγωγικά από την εμπειρία και τη συμμετοχή στις συναλλαγές και τις τεχνικές ή επιστημονικές γνώσεις του μέσης μορφώσεως ανθρώπου.

Συνεπώς, με βάση τα προεκτεθέντα, ο προσφεύγων διέθεσε τα εν λόγω ποσά, τα οποία ισχυρίζεται ότι εκταμίευσε και επανακατέθεσε, για την κάλυψη των προαναφερόμενων ετήσιων δαπανών του ιδίου και της οικογενείας του, οι οποίες δε μπορούσαν να καλυφθούν από τα διαθέσιμα εισοδήματα του.

Επειδή πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παραγ. 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, αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Επειδή ο έλεγχος, κατέδειξε με τον πιο σαφή τρόπο στην από 22/05/2019 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, κατά τα οριζόμενα στη ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015 και στην ΠΟΛ 1175/2017 της ΓΓΔΕ, ότι τα αναληφθέντα ποσά από τον προσφεύγοντα υπερκάλυπταν διάφορες λοιπές δαπάνες του, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις αντίστοιχων ποσών στους επίμαχους λογαριασμούς, δεδομένου ότι αποδείχτηκε και τεκμηριώθηκε από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον προσφεύγοντα από τους ως άνω λογαριασμούς, δαπανήθηκαν για προσωπικές και οικογενειακές του ανάγκες, οπότε δεν είναι εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε τραπεζικούς του λογαριασμούς.

Επειδή, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του όλα τα προσκομισθέντα στοιχεία και δικαιολογητικά που ο προσφεύγων προσκόμισε με τα υπ' αριθ. πρωτ./24-10-2018 και/19-04-2019 κατατεθέντα

υπομνήματα του κατά τη διαμόρφωση του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος για το υπό κρίση έτος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, οι δε διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην ως άνω έκθεση ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **04/07/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «.....» με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

A. ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Οικονομικό έτος 2014 εισοδήματα 01/01/2013– 31/12/2013	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	2.873,80
Πρόστιμο άρθ. 58 και τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013	2.800,52
Εισφορά αλληλεγγύης με την παρούσα απόφαση	485,15
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	6.159,47 €

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.