



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 18-03-2020

Αριθμός απόφασης: 581

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης .../2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ..**, με ΑΦΜ:..., κατά:

α)της υπ'αριθμ..../...2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και

β)της υπ'αριθμ..../...2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αρ.πρωτ..../...2019 ενδικοφανούς προσφυγής του ... με ΑΦΜ:..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμ..../...2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 2.357,27€, πρόσθετος φόρος 2.365,99€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 13,79€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 4.737,05€.
- Με την με αριθμ..../...2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 1.462,96€ και πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Ε 438,89€ ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.901,85€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από ...2019 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, βάσει των Ν 2238/1994, 4172/2013 και 4174/2013, της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ..../...2018 εντολής ελέγχου του προϊστάμενου της. Από τον ανωτέρω έλεγχο διαπιστώθηκε ποσό ύψους 9.066,43€ στη χρήση 2013 και ποσό ύψους 4.433,22€ στη χρήση 2014, τα οποία εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν 2238/1994 και της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του Ν 4174/2013 (προσαύξηση περιουσίας) και επομένως λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών για το οικονομικό έτος 2013 και ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα για το φορολογικό έτος 2014.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η από ...2018 Πληροφοριακή Έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, που απεστάλη στη ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης με το με αριθμό πρωτ..../2018 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε..

Ειδικότερα, ο έλεγχος επικεντρώθηκε στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα και ιδιαίτερα στο χρονικό διάστημα 01-01-2013 έως 31-12-2014. Από τον έλεγχο των πρωτογενών καταθέσεων διαπιστώθηκαν πιστώσεις, οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς από τον προσφεύγοντα, καθώς δεν απέδειξε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής τους. Συγκεκριμένα:

Α) Για τη χρήση 2013

A/A	ΧΡΗΣΗ	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπεζίας	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό σε Ευρώ
1	2013	...		03/01/2013 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	CASH DEPOSIT	900,00
2	2013	...	...	16/01/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		700,00
3	2013	...	...	30/01/2013 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΤΡΙΤΟΥ	CASH DEPOSIT	900,00
4	2013	...	...	15/02/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		700,00
5	2013	...	...	18/02/2013 00:00	PAYMENT MANUAL	PAYMENT MANUAL	621,37
6	2013	...	...	28/02/2013 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΤΡΙΤΟΥ	CASH DEPOSIT	900,00
8	2013	...	...	15/03/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		200,00
9	2013	...	...	28/03/2013 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΤΡΙΤΟΥ	CASH DEPOSIT	900,00
10	2013	...	...	15/04/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		700,00
11	2013	...	...	29/04/2013 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΤΡΙΤΟΥ	CASH DEPOSIT	900,00
12	2013	...	...	13/05/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		700,00
13	2013	...	...	23/05/2013 00:00	Μεταφορά μεταξύ λογαριασμών	ΚΑΤΑΘ.ΕΠ....	5.000,00
14	2013	..	...	27/05/2013 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΤΡΙΤΟΥ	CASH DEPOSIT	900,00
15	2013	...	...	17/06/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		700,00
16	2013	...	...	02/07/2013 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΤΡΙΤΟΥ	...	900,00
17	2013	...	...	17/07/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		700,00
18	2013	...	...	05/08/2013 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	CASH DEPOSIT	1.000,00
19	2013	...	...	13/08/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		800,00
20	2013	...	...	27/08/2013 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΤΡΙΤΟΥ	CASH DEPOSIT	1.100,00
21	2013	...	...	16/09/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		700,00
22	2013	...	...	02/10/2013 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	CASH DEPOSIT	1.100,00
23	2013	...	...	16/10/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		700,00
24	2013	...	...	01/11/2013 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	CASH DEPOSIT	2.000,00
25	2013	...	...	30/11/2013 00:00	PAYMENT MANUAL	PAYMENT MANUAL	463,53
26	2013	...	...	16/12/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		700,00
27	2013	...	...	31/12/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		900,00
			ΣΥΝΟΛΑ				25.784,90

Προσδιορισθείσα αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη έτους 2013 (πρωτογενείς καταθέσεις 25.784,90€-Δηλωθέν εισόδημα 16.718,47€)= 9.066,43€.

Β) Για το φορολογικό έτος 2014

A/A	ΧΡΗΣ Η	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό σε Ευρώ
1	2014	...	...	15/01/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩ Ν		700,00
2	2014	...	...	28/01/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩ Ν		900,00
3	2014	...	...	11/02/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩ Ν		700,00
5	2014	...	...	14/03/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩ Ν		200,00
6	2014	...	...	27/03/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩ Ν		900,00
7	2014	...	...	11/04/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩ Ν		300,00
8	2014	...	...	23/04/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩ Ν		900,00
9	2014	...	...	12/05/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩ Ν		200,00
10	2014	...	...	28/05/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩ Ν		900,00
11	2014	...	...	13/06/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩ Ν		200,00
12	2014	...	...	21/06/2014 00:00	PAYMENT MANUAL	PAYMENT MANUAL	1.232,88
13	2014	...	...	27/06/2014 00:00	APS- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩ Ν	EASYPAY KIOSK ... DEPOSIT FROM PAYMENT MACHINE	900,00
14	2014	...	...	15/07/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩ Ν		200,00
15	2014	...	...	17/07/2014 00:00	APS- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩ Ν	EASYPAY KIOSK ... DEPOSIT FROM PAYMENT MACHINE	500,00
16	2014	...	...	29/07/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩ Ν		950,00
17	2014	...	...	19/08/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩ Ν		200,00
18	2014	...	...	27/08/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩ Ν		900,00
19	2014	...	...	12/09/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩ Ν		700,00
			ΣΥΝΟΛΑ				11.482,88

Προσδιορισθείσα αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη έτους 2014 (πρωτογενείς καταθέσεις 11.482,88€-Δηλωθέν εισόδημα 7.049,66€)= 4.433,22€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ζητά την ακύρωση των με αριθμό ... και .../...2019 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014 αντίστοιχα ισχυριζόμενος ότι:

1)Είναι εσφαλμένος και μη νόμιμος ο καταλογισμός και η θεμελίωση της προσαύξησης περιουσίας κατά την έννοια του άρθρου 48 παρ.3 του Ν 2238/1994, όπως προστέθηκε με το άρθρο 15 παρ.3 του Ν 3888/2010, για το σύνολο των υπό κρίση πιστώσεων/τραπεζικών κινήσεων. Ειδικότερα, επικαλείται τις ΠΟΛ 1175/2017, 1191/2017, 1192/2017 και 1194/2017, τη ΔΕΑΦ 1144110/2015 και τη ΣΤΕ 884/2016.

2)Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση των υπό κρίση πράξεων.

3)Παράνομη και εσφαλμένη η μη αναδρομική εφαρμογή της ευνοϊκότερης κύρωσης και ειδικότερα της παραγράφου 1 του άρθρου 49 του Ν 4509/2017.

4)Η υπ'αριθμ.13 κίνηση του πίνακα πρωτογενών καταθέσεων της χρήσης 2013 ποσού 5.000,00€ στις 23-05-2013 και συγκεκριμένα στον υπ'αριθμ.... λογαριασμό της τράπεζας ..., αφορά σε χρήματα προερχόμενα από κατάθεση των επιταγών που έλαβε από την πώληση του 50% του με αριθμό κυκλοφορίας ... επιβατικού αυτοκινήτου ταξί, Δημοσίας Χρήσης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

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 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 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, στο άρθρο 7 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι “ 1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.

2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίο”.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Ν4172/2013 “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, στο άρθρο 39 του Ν 4174/2013 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."

Με τη με αριθ. **ΠΟΛ. 1095/29.4.2011** εγκύκλιο ΥΠΟΙΚ, σχετικά με την ανωτέρω διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 που τροποποίησε την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, διευκρινίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «.....**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 παρ. 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 κ.λπ.....11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.....».**

Επειδή, 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: «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 [...] 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94».

Επειδή, 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 στοιχείων**

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 «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 ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρη 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 αναγκάων, 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 περαιτέρω, στο 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, στην από ...2019 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης θεμελιώνεται επαρκώς η διαπίστωση της προσαύξησης περιουσίας, ενώ ο προσφεύγων επικαλείται γενικά και αόριστα εσφαλμένο καταλογισμό χωρίς να προβάλλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ή πραγματικά περιστατικά.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αναπόδεικτος και αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: "Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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 , στο άρθρο 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 του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.....".

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 36 του Ν 4174/2013 " 1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.”

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 72 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι “ 1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.”

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για το οικονομικό έτος 2014 και για το φορολογικό έτος 2014 παραγράφεται την 31-12-2019 και την 31-12-2020 αντίστοιχα. Συνεπώς, δεδομένου ότι οι υπό κρίση πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκαν την ...2019, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: “1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής: «17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

.....

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018”».

Επειδή, στο άρθρο 58§1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:γ)

πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/2018 ορίζεται ότι: «...για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58,58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.».

Επειδή, στην προσβαλλόμενη με αριθμ..../...2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, το ποσό του πρόσθετου φόρου προσδιορίστηκε κατόπιν εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 49 του Ν 4509/2017 περί της επιεικέστερης κύρωσης και τελικώς επιλέχθηκε η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη, συγκρινόμενη με τη διάταξη του άρθρου 1 του Ν 2523/1997, που προέβλεπε πρόσθετο φόρο 120%.

Επειδή, στην προσβαλλόμενη με αριθμ..../...2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, δεν επιβλήθηκαν πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του Ν 2523/1997 αλλά το πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν 4174/2013.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων ζητά να μην θεωρηθεί προσαύξηση περιουσίας το ποσό των 5.000,00€ που κατατέθηκε στις ...2013, στον υπ' αριθμ. ... λογαριασμό της τράπεζας ... με αιτιολογία συναλλαγής ..., καθώς, όπως ισχυρίζεται, αφορά χρήματα, που προέρχονται από την κατάθεση επιταγών που έλαβε από την πώληση ποσοστού 50% του με αριθμό κυκλοφορίας ... επιβατικού αυτοκινήτου ταξί, Δημοσίας Χρήσης, στους Ειδικότερα, σύμφωνα με το με αριθμό .../...2013 συμβόλαιο αγοραπωλησίας αυτοκινήτου, της Συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης ..., ο προσφεύγων, κατά την εν λόγω πώληση, έλαβε από τους ως άνω αγοραστές, δυο επιταγές ποσού 2.500,00€ έκαστη, με αριθμ....-2/...2013 τράπεζας ... και με αριθμ....-6/...2013 τράπεζας

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ .../2020 έγγραφο της τράπεζας ..., το οποίο αποτελεί απάντηση στο με αριθμό πρωτ. ΔΕΔ ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ..../2020 έγγραφο της υπηρεσίας μας, ο αριθμός ..., που εμφανίζεται ως αιτιολογία κατά τη συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε την ...2013 στον τραπεζικό λογαριασμό με αριθμό ..., αφορά σε συναλλαγή συγκεντρωτικής κατάθεσης δυο επιταγών συνολικού ποσού 5.000,00€. Ειδικότερα, οι επιταγές είναι οι εξής:

- 1) η με αριθμό ...-6 τραπεζική επιταγή τράπεζας ... ποσού 2.500,00€ με εκδότη τον ... και
- 2) η με αριθμό ...-2 τραπεζική επιταγή τράπεζας ... ποσού 2.500,00€ με εκδότη τον

Επειδή, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι το ποσό των 5.000,00€, που κατατέθηκε την ...2013 στον υπ' αριθμ. ... τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα τράπεζας ..., είναι γνωστής προέλευσης και δεν πρέπει να συνυπολογιστεί ως προσαύξηση περιουσίας. Συνεπώς, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντα κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι προσδιορισθείσες από τον παρόντα έλεγχο πρωτογενείς καταθέσεις της χρήσης 2013 διαμορφώνονται στο ποσό των 20.784,90€ (25.784,90€-5.000,00€) και η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη έτους 2013 (προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή) ανέρχεται στο ποσό των 4.066,43€ (20.784,90€-16.718,47€).

Κατόπιν των ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από ...2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με ΑΦΜ:... και ειδικότερα την τροποποίηση της υπ' αριθμ..../...2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014.

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚ.ΕΤΟΥΣ 2014							
Προέλευση Εισοδήματος	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά Απόφασης		Διαφορά Δήλωσης- Απόφασης
	Ατομικό και τέκνων	Της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της συζύγου	
Από ακίνητα	4.021,10		4.021,10		4.021,10		-
Από εμπορικές επιχειρήσεις	8.436,51	7.616,76	8.436,51	7.616,76	8.436,51	7.616,76	-
Από ελευθέρια επαγγέλματα			9.066,43		4.066,43		-4.066,43
ΣΥΝΟΛΟ	12.457,61	7.616,76	21.524,04	7.616,76	16.524,04	7.616,76	-4.066,43
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	12.457,61	7.616,76			16.524,04	7.616,76	-4.066,43

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) Υπ' αριθμ...../...2019 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ/ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο Εισόδημα	Ατομικό & τέκνων	12.457,61	21.524,04	16.524,04	4.066,43
	Της συζύγου	7.616,76	7.616,76	7.616,76	-
Φόρος	Πιστωτικό Ποσό				
	Χρεωστικό Ποσό	3.179,72	5.536,99	4.236,99	1.057,27
Προκαταβολή Φόρου		2.585,28	2.585,28	2.585,28	-
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		124,55	124,55	124,55	-
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		24,91	24,91	24,91	-
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής			2.365,99	804,58	804,58
Εισφορά αλληλεγγύης		623,81	637,60	623,81	-
Τέλος επιτηδεύματος		1.170,83	1.170,83	1.170,83	-
Φόρος Τεκμηρίου Πολυτελούς Διαβίωσης		2.506,00	2.506,00	2.506,00	-

Σύνολο φόρων, τελών & εισφορών	Για καταβολή	10.215,10	14.952,15	12.076,95	1.861,85
	Για επιστροφή				

Β) Υπ' αριθμ..../...2019 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ/ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο Εισόδημα	Ατομικό & τέκνων	6.574,68	11.007,90	11.007,90	4.433,22
	Της συζύγου	13.043,83	13.043,83	13.043,83	-
Φόρος	Πιστωτικό Ποσό				
	Χρεωστικό Ποσό	1.453,62	2.916,58	2.916,58	1.462,96
Προκαταβολή Φόρου		1.859,19	1.859,19	1.859,19	-
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		189,05	189,05	189,05	-
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		37,81	37,81	37,81	-
Πρόστιμο φόρος άρθρου 58 ΚΦΔ			438,89	438,89	438,89
Εισφορά αλληλεγγύης		322,00	322,00	322,00	-
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	-
Φόρος Τεκμηρίου Πολυτελούς Διαβίωσης		2.165,80	2.165,80	2.165,80	-
Σύνολο φόρων, τελών & εισφορών	Για καταβολή	6.677,47	8.579,32	8.579,32	1.901,85
	Για επιστροφή				

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. φορολογικού έτους 2014 θα υπολογιστούν 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 στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής 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