



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27.05.2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 939

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@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).

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 Α.Α.Δ.Ε. (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. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού.

5. Την από **29/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ:**, κατά της υπ' αριθ./**27-12-2019** οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **29/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου 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 υπ' αριθ.**/27-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 15.593,47€, πρόσθετος φόρος (προσαύξηση άρθρου 49 παρ.1 Ν.4509/2017) ποσού 15.992,66€, εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.463,55€, δη σύνολο φόρου 33.049,68€.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε ερειδόμενη στην από 27/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, για το οικ. έτος 2014, δυνάμει της υπ' αριθμ.**/08-11-2019** σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

Από την επεξεργασία των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών σε συνδυασμό με τα στοιχεία του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Α.Υ.Ο. 4105/2015), οι παρακάτω πιστώσεις – καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς στους οποίους ο προσφεύγων είναι δικαιούχος ή συνδικαιούχος κρίθηκαν από τον έλεγχο ως πρωτογενείς, που δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς, ως προσαύξηση περιουσίας προερχόμενη από άγνωστη πηγή ή αιτία προέλευσης, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν.2238/1994 για το οικονομικό έτος 2014, ως ακολούθως:

Α/Α	Σχετιζόμενο/ α ΑΦΜ	Αριθμός Λογαριασμού	Ημ/νία Συν/γής	Ποσό	Πλήθος δικ/ων λογ/σμού	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα
1	GR..... ΠΕΙΡΑΙΩΣ/017-017ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	22/02/2013 0:00	100,00	2	50,00

2	.....- .....	GR..... ΠΕΙΡΑΙΩΣ /017-017 ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	05/03/2013 0:00	200,00	3	66,67
3	.....- .....	GR..... ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017 ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.Μ ΕΤΡΗΤΩΝ	11/01/2013 0:00	300,00	3	100,00
4	.....	GR..... ΠΕΙΡΑΙΩΣ /017-017 ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡ Α ΑΠΟ ΛΟΓ.	09/01/2013 0:00	250,00	2	125,00
5	.....	GR..... ΠΕΙΡΑΙΩ Σ/017-017 ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.Μ ΕΤΡΗΤΩΝ	26/03/2013 0:00	250,00	2	125,00
6	.....	GR.....ΠΕΙΡΑΙΩ Σ / 017-017 ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	26/03/2013 0:00	250,00	2	125,00
7	.....	GR.....ΑΤΤΙΚΗΣ / 016-016 ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	10/09/2013 0:00	440,00	2	220,00
8	.....	GR.....ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	06/12/2013 0:00	450,00	2	225,00
9	.....	GR.....ΑΤΤΙΚΗΣ / 016-016 ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	16/05/2013 0:00	550,00	2	275,00
10	.....	GR.....ΑΤΤΙΚΗΣ / 016-016	25/06/2013 0:00	550,00	2	275,00
11	.....	GR.....ΑΤΤΙΚΗΣ / 016-016 ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	10/09/2013 0:00	550,00	2	275,00
12	.....	GR.....ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΠΕΙΡΑΙΩΣ /017-017	10/06/2013 0:00	575,00	2	287,50
13	.....	GR.....ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	10/06/2013 0:00	575,00	2	287,50
14	.....	GR.....ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	10/05/2013 0:00	800,00		400,00
15	.....- .....	GR..... ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	30/08/2013 0:00	1.428,22	3	476,07
16	.....	GR.....ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	15/03/2013 0:00	1500	3	500,00
17	.....- .....	GR.....ΚΕΠ ΚΑΤΑΘ.ΕΠΙΤΑΓΗΣ	25/06/2013 0:00	1.500,00	3	500,00
18	.....	GR.....ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.Μ ΕΤΡΗΤΩΝ	03/04/2013 11:59	1.000,00	2	500,00
19	.....	GR..... ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.Μ ΕΤΡΗΤΩΝ	09/05/2013 12:20	1.000,00	2	500,00
20	.....	GR.....ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.Μ ΕΤΡΗΤΩΝ	03/01/2013 9:26	1.000,00	2	500,00
21	.....	GR.....ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	28/08/2013 0:00	1.300,00	2	650,00
22	.....	GR.....ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	21/03/2013 0:00	1.500,00		750,00
23	.....- .....	GR.....ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΠΕΙΡΑΙΩΣ /017-017	01/11/2013 0:00	2.400,00	3	800,00

24	.....	GR.....ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΠΕΙΡΑΙΩΣ /017-017	16/05/2013 0:00	1.685,20	2	842,60
25	.....	GR.....ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΑΛΦΑ/ 014-014	18/04/2013 0:00	850,00	1	850,00
26	.....	GR.....ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.Μ ΕΤΡΗΤΩΝ	02/08/2013 0:00	2.000,00	2	1.000,00
27	.....- .....	GR.....ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.Μ ΕΤΡΗΤΩΝ	25/10/2013 0:00	3.300,00	3	1.100,00
28	.....- .....	GR..... ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.Μ ΕΤΡΗΤΩΝ	30/05/2013 0:00	3.350,00	3	1.116,67
29	.....	GR.....ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡ Α ΑΠΟ ΛΟΓ.	16/12/2013 0:00	2.500,00	2	1.250,00
30	.....- .....	GR.....ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	25/06/2013 0:00	4.000,00	3	1.333,33
31	.....- .....	GR.....ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	04/11/2013 0:00	5.000,00	3	1.666,67
32	.....- .....	GR.....ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	30/09/2013 0:00	7.200,00	3	2.400,00
33	.....- .....	GR.....ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	29/08/2013 0:00	8.000,00	3	2.666,67
34	.....- .....	GR.....ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	23/10/2013 0:00	9.000,00	3	3.000,00
35	.....- .....	GR.....ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	14/02/2013 0:00	10.000,00	3	3.333,33
36	.....	GR.....ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	14/03/2013 0:00	10.000,00	3	3.333,33
37	.....- .....	GR.....ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	26/07/2013 0:00	14.050,00	3	4.683,33
ΣΥΝΟΛΑ					99.403.42	36.588.67

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Η προσβαλλόμενη πράξη στερείται νομίμου βάσεως, διότι στηρίχτηκε σε καταργημένες διατάξεις, του Ν.2238/1994. Ο έλεγχος προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων του, διότι χαρακτήρισε τα βιβλία του ανακριβή και προσδιόρισε εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα του σύμφωνα με τις καταργηθείσες διατάξεις του άρθρου 30 του Ν.2238/94.
2. Καταλογίστηκε εσφαλμένα ως αποκρυβέν και αδικαιολόγητο εισόδημα ποσό 20.000,00€, που κατέθεσε στον με αρ..... τραπεζικό λογαριασμό του, στην τράπεζα Πειραιώς, με τρεις επιμέρους καταθέσεις: α) την 30/04/2013 ποσό 8.000,00€, β) την 01/07/2013 ποσό 8.000,00€ και γ) την 04/07/2013 ποσό 4.000,00€ διότι το εν λόγω ποσό αναλήφθηκε από τον ίδιο λογαριασμό στις 08/03/2013 και ως εκ τούτου αφορά επανακατάθεση.

3. Καταλογίστηκε εσφαλμένα ως αποκρυβέν και αδικαιολόγητο εισόδημα συνολικό ποσό 16.204,27€ (που αναλογεί στον ίδιο) που κατατέθηκε την υπό κρίση περίοδο στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, της τράπεζας Πειραιώς και Αττικής διότι αφορά εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων του ίδιου αλλά και άλλων μελών της οικογένειας του και έχουν δηλωθεί στις φορολογικές δηλώσεις του ίδιου και των άλλων συνδικαιούχων.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 4 του ν. 2238/1994**, 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. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό. **2.** Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ... **Z.** Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994**, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την παράγραφο 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175), ορίζεται ότι: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 4.

Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή, στην **ΠΟΛ 1095/29-4-2011** 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 εισοδήματος 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. **8.** Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.... **11.** Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.».

Επειδή, σύμφωνα με το **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ/5.11.2015** έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας και συγκεκριμένα 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.....».

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1175/2017** παρασχέθηκαν οδηγίες για την αντιμετώπιση θεμάτων ελέγχου προσαύξησης περιουσίας και διευκρινίστηκε 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 φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

Επειδή, 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 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».

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 72 του Ν.4172/2013** ορίζεται ότι: «1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού.....25. Από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση εφαρμοστέο τυγχάνει το νομοθετικό καθεστώς κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, εν προκειμένου του οικονομικού έτους 2014, ήτοι ο Ν.2238/1994.

Επειδή, ο υπό κρίση έλεγχος δεν προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων έπειτα από απόρριψη των βιβλίων του. Συγκεκριμένα, ο υπό κρίση έλεγχος περιορίστηκε αποκλειστικά στην επεξεργασία των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών του σε συνδυασμό με τα στοιχεία του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Α.Υ.Ο. 4105/2015) από την οποία προέκυψαν οι επίμαχες πρωτογενείς καταθέσεις, στους τραπεζικούς λογαριασμούς του στους οποίους είναι δικαιούχος ή συνδικαιούχος, που δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς και εκλήφθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας

προερχόμενη από άγνωστη πηγή ή αιτία προέλευσης, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν.2238/1994 για το οικονομικό έτος 2014.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατάλογίστηκε εσφαλμένα ως αποκρυβέν, αδικαιολόγητο εισοδήμα το ποσό των 20.000,00€, που κατέθεσε στον με αρ..... τραπεζικό λογαριασμό του, στην τράπεζα Πειραιώς, με τρεις επιμέρους καταθέσεις: α) την 30/04/2013 ποσού 8.000,00€, β) την 01/07/2013 ποσού 8.000,00€ και γ) την 04/07/2013 ποσού 4.000,00€, διότι το εν λόγω ποσό αναλήφθηκε από τον ίδιο λογαριασμό στις 08/03/2013 και ως εκ τούτου αφορά επανακατάθεση.

Επειδή, ο ως άνω ισχυρισμός τέθηκε με το υπ'αρ...../16-12-2019 υπόμνημα του που κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. Βέροιας, επί του με αρ...../02-12-2019 σημειώματος διαπιστώσεων με το οποίο του κοινοποιήθηκαν οι διαπιστώσεις του ελέγχου, έγινε αποδεκτός από τη φορολογική αρχή και οι εν λόγω πιστώσεις δεν συμπεριλήφθηκαν σε αυτές που φορολογήθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας κατά το αρ.48 παρ.3 Ν.2238/94.

Κατά συνέπεια ο προσφεύγων με τον υπό κρίση προβαλλόμενο λόγο επαναλαμβάνει αυτό που ήδη έγινε δεκτό από τη φορολογική αρχή και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό ότι κατάλογίστηκε εσφαλμένα ως αποκρυβέν, αδικαιολόγητο εισόδημα το συνολικό ποσό των 16.204,27€ (που αναλογεί στον ίδιο) που κατατέθηκε την υπό κρίση περίοδο στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, της τράπεζας Πειραιώς και Αττικής διότι αφορά εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων του ίδιου αλλά και άλλων μελών της οικογένειάς του, ο προσφεύγων δεν κατάθεσε κανένα στοιχείο (π.χ. μισθωτήρια, καταθετήρια κτλ) ώστε να αποδειχθεί η πηγή και αιτία των εν λόγω καταθέσεων και να αποδομηθεί το πόρισμα του ελέγχου.

Κατά συνέπεια, ο ανωτέρω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της από **29-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **με ΑΦΜ:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμ./27-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014.

Διαφορά φόρου	15.593,47€
Πρόστιμο άρθρου 58 & Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	15.992,66€
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	1.463,55€
Σύνολο φόρου για καταβολή	33.049,68€

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.