



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/09/2020

Αριθμός απόφασης: 2070

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

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.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75), όπως κυρώθηκε με τον ν. 4684/2020 (Α' 86) καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ2759/τ.Β'/01-08-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 29.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου κατά: **α)** της υπ.αρ./30-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού έτους 2014 (Εισοδήματα 01.01.2014-31.12.2014), **β)** της υπ.αρ./30-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2015 (Εισοδήματα 01.01.2015-31.12.2015), **γ)** της υπ.αρ./30-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2016 (Εισοδήματα 01.01.2016-31.12.2016), **δ)** της υπ.αρ./30-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2017 (Εισοδήματα 01.01.2017-31.12.2017), **ε)** της υπ.αρ./30-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση, μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α..
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής, του ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ.αρ./30-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (Εισοδήματα 01.01.2014-31.12.2014), καταλογίστηκε, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 31.393,96 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ (ποσοστό 30% προ ν.4337/2015) ποσού 9.418,19 ευρώ, Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης ποσού 3.974,68 ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσόν για καταβολή 44.786,83 ευρώ.**

2) Με την υπ.αρ./30-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2015 (Εισοδήματα 01.01.2015-31.12.2015), καταλογίστηκε, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 48.085,14 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ (ποσοστό 50%) ποσού 24.042,57 ευρώ, Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης ποσού 6.345,72 ευρώ ήτοι **συνολικό ποσόν για καταβολή 78.473,43 ευρώ.**

3) Με την υπ.αρ./30-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2017 (Εισοδήματα 01.01.2017-31.12.2017), καταλογίστηκε, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 30.829,04 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ (ποσοστό 50%) ποσού 15.414,52 ευρώ, Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης ποσού 4.924,73 ευρώ ήτοι **συνολικό ποσόν για καταβολή 51.168,29 ευρώ.**

4) Με την υπ.αρ./30-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2016 (Εισοδήματα 01.01.2016-31.12.2016), καταλογίστηκε, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 15.321,90 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ (ποσοστό 50%) ποσού 7.660,95 ευρώ, Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης ποσού 2.478,01 ευρώ ήτοι **συνολικό ποσόν για καταβολή 25.460,86 ευρώ.**

5) Με την υπ.αρ./30-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, προσδιορίστηκε, με βάσει τον έλεγχο συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο, ήτοι **ποσό για έκπτωση ύψους 519,11 ευρώ**, αντί πιστωτικού υπολοίπου (ποσού για έκπτωση) βάσει δήλωσης ύψους 838,25 ευρώ.

Ο προσφεύγων, κατά τα ελεγχόμενα έτη 2014-2017, άσκησε επιχειρηματική δραστηριότητα με κύριο αντικείμενο υπηρεσίες ξενοδοχείου ύπνου (δ.τ.) επί της οδού, σε ιδιόκτητο κτίριο, τηρούσε βιβλίο εσόδων-εξόδων και υπέβαλε τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (σελ.3 έκθεσης έλεγχου Φ.Ε.) και τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ (σελ. 3-4 έκθεσης ΦΠΑ).

Ο έλεγχος (αρ. εντολής/09-05-2019) ζήτησε και επεξεργάστηκε τα στοιχεία από την Εφαρμογή Αυτοπιοημένου Έλεγχου Προσαύξησης Περιουσίας για τη χρήση 2014 και το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών για τις χρήσεις 2015-2017, προσδιόρισε πρωτογενείς καταθέσεις, τις οποίες έκρινε ως προσαύξηση περιουσίας, ενώ προεβη και σε έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης.

Ο έλεγχος, κοινοποίησε τα αποτελέσματα με το υπ.αρ...../13-11-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Έλεγχου του άρθρου 28 ν. 4174/2013 μαζί με τους σχετικούς προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Ο προσφεύγων απάντησε στο ανωτέρω σημείωμα διαπιστώσεων έλεγχου με το αρ.πρωτ./23-12-2019 υπόμνημα (εκπρόθεσμα), ο έλεγχος για λόγους χρήστης διοίκησης εξέτασε το υπόμνημα, έλαβε υπόψη του και τα λοιπά στοιχεία που είχε στην διάθεση του, προσδιόρισε τις πρωτογενείς πιστώσεις που σχετίζονται με την επιχείρηση του προσφεύγοντα (ονομαστικές πιστώσεις που αφορούν φορολογηθέντα έσοδα της επιχείρησης και μη ονομαστικές καταθέσεις μετρητών), τις πρωτογενείς πιστώσεις για τις οποίες δεν αποδείχτηκε τέτοια συσχέτιση με την επιχείρηση, για τις οποίες, δεν διευκρινίστηκε η πηγή προέλευσης καθώς και καταθέσεις μετρητών για τις οποίες ο ίδιος ο προσφεύγων υποστήριξε ότι δεν σχετίζονται με την επιχειρηματική του δραστηριότητα,(σελ. 113 έκθεσης) ως εξής:

Έτος	Συνολικές Πρωτογενείς Καταθέσεις ευρώ	Πρωτογενείς Καταθέσεις που αποτελούν εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας	Πρωτογενείς Καταθέσεις που συσχετίζονται με την επιχείρηση του ελεγχόμενου
2014	183.217,47	69.150,00	114.067,47
2015	239.537,16	145.712,55	93.824,61
2016	183.371,38	46.430,00	136.941,38
2017	276.429,36	107.582,22	168.847,14

Από τις ανωτέρω πρωτογενείς καταθέσεις, οι καταθέσεις που συσχετίζονται με την επιχείρηση του προσφεύγοντα καλύπτονται στο σύνολο τους, από το κατ' έτος άθροισμα των ακαθαρίστων εσόδων πλέον του αναλογούντος ΦΠΑ του ξενοδοχείου και ως εκ τούτου ο έλεγχος προσδιόρισε το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας μόνο από τις πρωτογενείς καταθέσεις για τις οποίες δεν αποδείχτηκε συσχέτιση με την επιχείρηση του προσφεύγοντα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων, προβάλλοντας συνοπτικά τα παρακάτω:

1. Η ένδικη πράξη επιβολής προστίμου στερείται πλήρους και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας, καθώς α) περιέχει πλημμελή νομική βάση, διότι από το σώμα της πράξης δεν προκύπτουν οι ειδικότερες και συγκεκριμένες επιμέρους διατάξεις αυτών των νομοθετικών κειμένων, βάσει των οποίων η Διοίκηση στήριξε την κρίση της για την επιβολή του συγκεκριμένου ύψους του ένδικου κάθε φορά προστίμου, β) περιέχει πλημμελή πραγματική βάση, διότι από αυτήν δεν προκύπτουν οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση της διοικητικής πράξης.
2. Έλλειψη νόμιμης, επαρκούς και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας και ειδικότερα έλλειψη πλήρους και επαρκούς αιτιολογίας της «προσαύξησης περιουσίας», διότι προέρχεται από κάλυψη εκ των εισοδημάτων παρελθόντων ετών.
3. Ο έλεγχος, όπως ισχυρίζεται, έπρεπε να λάβει υπόψη του, ότι στις 22/11/2007 του χορηγήθηκε κατασκευαστικό δάνειο από την τράπεζα και στις 3-9-2008 αντίστοιχο δάνειο για αγορά επαγγελματικού εξοπλισμού από την ίδια τράπεζα και εμφανίζει μια ταμειακή ρευστότητα μέχρι την ολοκλήρωση οικοδομικών εργασιών και εκκίνηση λειτουργίας του ξενοδοχείου (σελ.7 ενδικ. προσφυγής).
4. Επίκληση ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων χρήσεων 2005-2013. (σελ.8 ενδικ. προσφυγής)
5. Παραβίαση αρχής αναλογικότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 21 Ν.4172/2013(ΚΦΕ)**, ορίζεται ότι:

« 4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 39 του Ν.4174/2013(ΚΦΕ)**, ορίζεται ότι:

Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας

Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

Επειδή, σύμφωνα με την πολ.1175/2017 ορίζεται ότι:

«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.[...]

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης του ΣΤΕ 884/2016, κρίθηκε ότι:

«7.[.....] Εξάλλου, σε υπόθεση όπως η κρινόμενη, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. [4174/2013](#), δεδομένου,[.....]

12. Επειδή, η ανωτέρω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ αφορά στη φορολόγηση ως εισοδήματος «προσαύξηση[ς] περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία». Ως «πηγή ή αιτία» της προσαύξησης της χρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου νοείται ο γενεσιουργός λόγος της εισαγωγής/ένταξης των αντίστοιχων ποσών στην περιουσία του[.....]

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...»

Α) Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι η ένδικη πράξη στερείται πλήρους και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας, για τους λόγους ότι περιέχει πλημμελή νομική και πραγματική βάση, διότι από αυτήν, δεν προκύπτουν οι επιμέρους διατάξεις των νομοθετικών κειμένων και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση της διοικητικής πράξης.

Επειδή, από τις από 30.12.2019 εκθέσεις έλεγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.(στοιχεία του φακέλου), οι οποίες έχουν κοινοποιηθεί μαζί με τις οριστικές προσβαλλόμενες πράξεις στον ίδιο τον προσφεύγοντα (ως οι από 30.12.2019 εκθέσεις επίδοσης), αναγράφονται οι κείμενες διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, επιβολής πρόσθετου φόρου ανακρίβειας δήλωσης και

προκύπτουν οι δικαιολογητικοί λόγοι, δηλαδή η θέση του έλεγχου, για τους οποίους λόγους ο έλεγχος επέβαλε, φόρο εισοδήματος και Φ.Π.Α κατά τα ελεγχόμενα έτη 2014-2017.

Επειδή, κατά την νομολογία του ανωτάτου ακυρωτικού δικαστηρίου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας της πράξης αυτής ως τυπικό στοιχείο του κύρους της και η αιτιολογία της πράξης αυτής μπορεί να περιέρχεται ή να συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου. (πρβλ. ΣτΕ 949/2012, ΣτΕ 950/2012, ΣτΕ 1560/2012, ΣτΕ 5339/1995, 1655/1999, 3711/2011).

Ως εκ τούτου ο **ισχυρισμός του προσφεύγοντα** ότι οι ένδικη πράξη περιέχει πλημμελή νομική και πραγματική βάση, **απορρίπτεται** ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Β) Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί έλλειψης πλήρους και επαρκούς αιτιολογίας της «προσαύξησης περιουσίας», διότι προέρχεται από κάλυψη εκ των εισοδημάτων παρελθόντων ετών (υπ αριθ./2019,...../2019,/2019,/2019 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσεων 2014, 2015, 2016, 2017 αντίστοιχα).

Επειδή, ο έλεγχος, κατά τα ελεγχόμενα έτη 2014-2017, μετά το υπόμνημα (αρ./23-12-2019) που κατέθεσε ο προσφεύγων, σε απάντηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Έλεγχου (αρ./13-11-2019), προσδιόρισε ως προσαύξηση περιουσίας (άρθρο 21 ν.4172/2013) πρωτογενείς πιστώσεις όπως παρακάτω:

Φορολογικό έτος 2014 (01.01.2014-31.12.2014)

Ο έλεγχος, για το έτος 2014 προσδιόρισε ως **προσαύξηση περιουσίας** πιστώσεις συνολικό ποσό **ύψους 69.150,00 ευρώ** (REC ID 3527, 3572, 3584, 3601, 3638, 3648, 3684, 3739, 3813, 3847, 3895, 3930, 4017, σελ.47-59 έκθεσης έλεγχου). Από τις παραπάνω πιστώσεις (με αιτιολογία συναλλαγής καταθέσεις μετρητών, πλην μιας κατάθεσης με αιτιολογία διάφορες πιστώσεις), το ποσό της κάθε πίστωσης είναι μεγαλύτερο των 1.000,00 ευρώ.

Φορολογικό έτος 2015 (01.01.2015-31.12.2015).

Ο έλεγχος, για το **έτος 2015** προσδιόρισε ως **προσαύξηση περιουσίας** πιστώσεις συνολικό ποσό ύψους **145.712,55 ευρώ** (REC ID 4054, 4057, 4111,4117, 4124, 4149, 4179, 4206,4242,4243,4326,4387,4409,4410,4411,4480,4488,4507,4510,σελ.59-73 έκθεσης έλεγχου). Από τις παραπάνω πιστώσεις (με αιτιολογία συναλλαγής στην πλειοψηφία τους καταθέσεις μετρητών), τέσσερις (4) πιστώσεις(REC ID 4206,4243,4387,4507) συνολικού ποσού 1.038,55 ευρώ, αφορούν ποσά μικρότερα των 500,00 ευρώ η κάθε μια πίστωση..

Φορολογικό έτος 2016 (01.01.2016-31.12.2016)

Ο έλεγχος, για το **έτος 2016**,προσδιόρισε ως **προσαύξηση περιουσίας** πιστώσεις συνολικό ποσό ύψους **46.430,00 ευρώ** (REC ID 4607, 4637, 4638, 4656, 4778, 4873, 4947, 5008, 5035,5046,5052,5096,5155, σελ.74-92 έκθεσης έλεγχου). Από τις παραπάνω πιστώσεις (με αιτιολογία συναλλαγής στην πλειοψηφία τους καταθέσεις μετρητών), τρεις (3) πιστώσεις (REC ID

5008,5052,5155) συνολικού ποσού 430,00 ευρώ, αφορούν ποσά μικρότερα των 500,00 ευρώ η κάθε μια πίστωση..

Φορολογικό έτος 2017(01.01.2017-31.12.2017).

Ο έλεγχος, για το έτος **2017**, προσδιόρισε ως **προσαύξηση περιουσίας** πιστώσεις (με αιτιολογία συναλλαγής στην πλειοψηφία τους καταθέσεις μετρητών) συνολικό ποσό ύψους **107.582,22 ευρώ** (REC ID 5238, 5242, 5262, 5271, 5273, 5290, 5311, 5390, 5435, 5510, 5531, 5583,5631,5683,5711,5740,5813,5876,σελ.93-112 έκθεσης έλεγχου).Από τις παραπάνω πιστώσεις, τέσσερις(4) πιστώσεις (REC ID 5271,5435,5631,5711,) συνολικού ποσού 645,21 ευρώ, αφορούν ποσά μικρότερα των 500,00 ευρώ η κάθε μια πίστωση

Φορολογικό έτος 2015 (01.01.2015-31.12.2015).

Επειδή, ο έλεγχος, το έτος 2015, προσδιόρισε ως προσαύξηση περιουσίας, μεταξύ άλλων, και τις δυο (2) παρακάτω πιστώσεις που αφορούν λογαριασμούς της τράπεζας

1) Στις 12-03-2015 πίστωση ποσού 24.475,00 ευρώ στον λογ., με Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης «ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ» και αιτιολογία συναλλαγής «ΚΑΤΑΘΕΣΗ».(σελ. 60 έκθεσης έλεγχου Φ.Ε.), ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι υπάρχει ανάληψη του ποσού από, λογ..... στις 12/6/2013, διότι όπως αναφέρεται στην έκθεση και στην στήλη «**Θέση έλεγχου..... την ίδια ημέρα το ποσό που κατατίθεται αποσύρεται από το λογαριασμό. Ως εκ τούτου πρόκειται μάλλον για κατάθεση τρίτου. Ο προσφεύγων , δεν συνηθίζει σε αναλήψεις πολύ δε περισσότρο σε επανακαταθέσεις και τα ελεγχόμενα έτη έκανε τρεις αναλήψεις συνολικού ποσού 30.457,00 ευρώ (συμπεριλαμβανομένου και του ποσού αυτού). Ο προσφεύγων επικαλείται μια ανάληψη εκτός ελεγχόμενης χρήσης η οποία δεν μπορεί να ταυτοποιηθεί. Δεν προσκόμισε κάποιο παραστατικό ή extrait.....**».

2) Στις 17-03-2015 πίστωση ποσού 24.475,00 ευρώ στον λογ. με Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης «ΠΡΟΕΞΟΦΛΗΣΗ ΟΜΟΛΟΓΙΑΣ» και αιτιολογία συναλλαγής «ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΣΜΟ».(σελ. 60 έκθεσης έλεγχου Φ.Ε.), ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι το ποσό βγήκε και ξαναμπήκε την ίδια ημέρα, διότι όπως αναφέρεται στην έκθεση και στήλη «**Θέση έλεγχου: Πρόκειται για πώληση ομολόγου, για το οποίο ο ελεγχόμενος δεν έχει προσκομίσει στοιχεία , όπως το πότε και με ποιο τρόπο αποκτήθηκε. Ως εκ τούτου η πίστωση παραμένει πρωτογενής**».

1) Επειδή, για την πίστωση στις 12-03-2015, ποσού 24.475,00 ευρώ, που έγινε στον λογ. (προθεσμιακός), ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προέρχεται από ανάληψη ισόποσου ποσού στις 12-06-2013, από τον υπ' αριθ..... λογαριασμό ταμειευτηρίου της

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο ούτε και με την ενδικοφανή προσφυγή του κανένα τραπεζικό παραστατικό προκειμένου ν' αποδείξει, ως υποχρεούτο (ΣΤΕ 884/2016) την πηγή ή αιτία (γενεσιουργό λόγο) της πίστωσης αυτής στον τραπεζικό του λογαριασμό, οι ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι. (Ο παραπάνω προθεσμιακός λογαριασμός έκλεισε **στις 17-03-2015**) .

2) Επειδή, για την πίστωση **στις 17-03-2015, ποσού 24.475,00 ευρώ**, που έγινε στον λογ., έλαβε χώρα την ημερομηνία κατά την οποία έκλεισε ο λογ. **προθεσμιακός της** (σελ.12 έκθεσης έλεγχου). Συνεπώς, προκύπτει σαφώς, ότι η πίστωση στις 17-03-2015, στον λογαριασμό ταμειευτηρίου της, προέρχεται από τον προθεσμιακό λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην ίδια τράπεζα και ο οποίος έκλεισε την ίδια ημέρα με την ως άνω πίστωση.

Επειδή προκύπτει η πηγή για την πίστωση ποσού **24.475,00 €** στις 17-03-2015, αυτή **δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας** του προσφεύγοντα που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία (άρθ. 21 του ν. 4172/2013).

Επειδή, στο έτος 2015, τέσσερις (4) πιστώσεις με REC ID 4206, 4243, 4387, 4507 συνολικού ποσού 1.038,55 ευρώ, (με αιτιολογία συναλλαγής καταθέσεις μετρητών) αφορούν σε ποσά μικρότερα των 500,00 ευρώ η κάθε μία εξ' αυτών, γίνεται δεκτό ότι **το συνολικό ποσό των 1.038,55 ευρώ, δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας**, λόγω ύψους ποσού και λαμβάνοντας υπόψη το οικονομικό προφίλ του προσφεύγοντα.

Με βάσει την παρούσα απόφαση , προσδιορίζουμε, για το φορολογικό έτος 2015 το φορολογητέο εισόδημα και τον αναλογούντα φόρο ως εξής:

Φορολογικό έτος 2015 (Εισοδήματα 01.01.2015-31.12.2015)

2015	Δήλωσης	Έλεγχου	Απόφαση Δ.Ε.Δ.	Διαφορά βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φορολογητέο Εισόδημα	20.623,62	166.336,17	140.822,62	120.199,00
Υπόλοιπο Φόρου Χρεωστικό ποσό	3.504,90	51.590,04	43.170,57	39.665,67
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ(31.588,92Χ 50%)		24.042,57	19.832,84	19.832,84
Εισφορά Αλληλεγγύης (116.347,62 Χ 4%)	307,72	6.653,44	5.632,90	5.325,18
Τέλος Επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	0,00
Φόρος Πολυτελούς Διαβίωσης	1.365,00	1.365,00	1.365,00	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή	5.827,62	84.301,05	70.651,31	64.823,69€

Φορολογικό έτος 2016 (01.01.2016-31.12.2016).

Επειδή, στο έτος 2016, τρεις (3) πιστώσεις (REC ID 5008, 5052, 5155) συνολικού ποσού 430,00 ευρώ, αφορούν μικροποσά, γίνεται δεκτό ότι **το συνολικό ποσό των 430,00 ευρώ, δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας**, λόγω ύψους ποσού και λαμβάνοντας υπόψη το οικονομικό προφίλ του προσφεύγοντα.

Ύστερα από τα ανωτέρω, με βάσει την παρούσα απόφαση, για το φορολογικό έτος 2016 το ποσόν προσαύξησης περιουσίας (άρθρο 21 παρ. 4 ν.4172/2013) ανέρχεται στο ύψος των 46.000,00 ευρώ.(προσαύξηση βάσει έλεγχου 46.430,00 ευρώ μείον συνολικό ποσόν 430,00 ευρώ που με βάσει την παρούσα απόφαση δεν αποτελεί προσαύξηση).

Με βάσει την παρούσα απόφαση ,προσδιορίζουμε, για το έτος 2016 το φορολογητέο εισόδημα και τον αναλογούντα φόρο ως εξής:

Φορολογικό έτος 2016 (Εισοδήματα 01.01.2016-31.12.2016)

2016	Δήλωσης	Έλεγχου	Απόφαση Δ.Ε.Δ.	Διαφορά βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φορολογητέο Εισόδημα	20.318,97	66.748,97	66.318,97	46.000,00
Υπόλοιπο Φόρου Χρεωστικό ποσό	4.660,87	19.982,77	19.840,87	15.180,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ(15.180,00X 50%)		7.660,95	7.590,00	7.590,00
Εισφορά Αλληλεγγύης (66.318,97x 3%)	191,95	2.669,96	1.989,57	1.797,62
Τέλος Επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	0,00
Φόρος Πολυτελούς Διαβίωσης	1.365,00	1.365,00	1.365,00	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή	6.867,82	32.328,68	31.435,44	24.567,62

Φορολογικό έτος 2017 (01.01.2017-31.12.2017).

Επειδή, στο έτος 2017, τέσσερις (4) πιστώσεις (REC ID 5271,5435,5631,5711,) συνολικού ποσού 645,21 ευρώ, αφορούν ποσά μικρότερα των 500,00 ευρώ η κάθε μια πίστωση , γίνεται δεκτό ότι το ποσόν των 645,21 ευρώ, δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας λόγω ύψους ποσού και λαμβάνοντας υπόψη το οικονομικό προφίλ του προσφεύγοντα.

Ύστερα από τα ανωτέρω, με βάσει την παρούσα απόφαση, για το φορολογικό έτος 2017 το ποσόν προσαύξησης περιουσίας (άρθρο 21 παρ. 4 ν.4172/2013) ανέρχεται στο ύψος των 106.937,01 ευρώ (προσαύξηση βάσει έλεγχου 107.582,22 ευρώ μείον συνολικό ποσόν 645,21 ευρώ που με βάσει την παρούσα απόφαση δεν αποτελεί προσαύξηση).

Με βάση την παρούσα απόφαση ,προσδιορίζουμε, για το φορ. έτος 2017 το φορολογητέο εισόδημα και τον αναλογούντα φόρο ως εξής:

Φορολογικό έτος 2017 (Εισοδήματα 01.01.2017-31.12.2017)

2017	Δήλωσης	Έλεγχου	Απόφαση Δ.Ε.Δ.	Διαφορά βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φορολογητέο Εισόδημα	20.255,35	127.837,57	127.192,36	106.937,01
Υπόλοιπο Φόρου Χρεωστικό ποσό	4.660,87	35.489,91	35.276,99	30.616,12
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ(30.616,12Χ 50%)		15.414,52	15.313,06	15.313,06
Εισφορά Αλληλεγγύης (127.192,36χ 4%)	188,77	5.113,50	5.087,69,	4.898,92
Τέλος Επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	0,00
Φόρος Πολυτελούς Διαβίωσης	1.365,00	1.365,00	1.365,00	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή	6.864,64	58.032,93	57.692,74	50.828,10

Ως προς την με αριθμό/2019,οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2015-31.12.2015.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 της Α. 1293/2019, ορίζεται ότι:

Άρθρο 12 - Έλεγχος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

Κατά τον έλεγχο του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) διενεργούνται οι ακόλουθες ελεγκτικές επαληθεύσεις:

1. Ελέγχεται η συμφωνία φορολογητέων εκροών και εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα και σε περίπτωση σημαντικής απόκλισης αν η απόκλιση αυτή αιτιολογείται.
2. Ελέγχεται αν έχουν μεταφερθεί σωστά στις δηλώσεις (κατ'αξία και κωδικό, ανάλογα με το συντελεστή Φ.Π.Α.), οι εκροές (έσοδα), και οι εισροές (αγορές και δαπάνες), όπως προκύπτουν από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία.
3. Ελέγχεται η ορθή εφαρμογή των προβλεπόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις εκροές της ελεγχόμενης, ιδίως αν αυτά υπόκεινται σε περισσότερους του ενός συντελεστές.
4. Ελέγχεται αν υφίσταται μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α.

Επειδή, από τον έλεγχο που έγινε στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης του προσφεύγοντα, διαπιστώθηκε, ότι το έτος 2015, δεν υπάρχει συμφωνία φορολογητέων εκροών και εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα και η διαφορά αυτή οφείλεται στη μη ορθή μεταφορά των δεδομένων του βιβλίου εσόδων-εξόδων στις δηλώσεις. Συγκεκριμένα, ως σύνολο οι εκροές δηλώθηκαν λιγότερες κατά το ποσόν των 2.143,78 ευρώ και ο αντίστοιχος φόρος εκροών κατά το ποσόν των 319,15 ευρώ. Κατά τα λοιπά έτη δεν διαπιστώθηκαν διαφορές.(σελ. 11 έκθεσης έλεγχου Φ.Π.Α.).

Δ) Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή, ο έλεγχος προσδιόρισε πιστώσεις στους λογαριασμούς του προσφεύγοντα που δεν σχετίζονται με την επιχειρηματική του δραστηριότητα και δεν καλύπτονται από τα δηλωθέντα εισοδήματα, επέβαλε φόρο για εισόδημα από άγνωστη πηγή (προσαύξηση περιουσίας), με τον συντελεστή (33%) που προβλέπεται από την παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013(Κ.Φ.Ε.) πλέον του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας του άρθρου 58 ν.4174/2013 (ΚΦΔ.).

Επειδή, δεν υπάρχει προσβολή της αναλογικότητας, διότι στο πεδίο της φορολογίας το δημόσιο συμφέρον είναι αυτό που περιγράφεται από το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 65 του ν.4174/2013(ΚΦΔ)** -Βάρος απόδειξης, 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, για τις υπόλοιπες πρωτογενείς καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα, δεν απεδείχθη η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής τους, αποτελούν προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία και θεωρούνται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθ. 21 ν. 4172/2013), συνεπώς αποδεχόμεθα τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 30-12-2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, οι οποίες είναι νόμιμες, βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από 29.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, ως εξής: **A) την επικύρωση: 1)** της υπ. αρ.**/30-12-2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολ. έτους 2014 (Εισοδήματα 01.01.2014-31.12.2014), **2)** της υπ.αρ.**/30-12-2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. Φορολογικής περιόδου 2015 (01.01.2015-31.12.2015) και **B) την τροποποίηση: 1)** της υπ.αρ.**/30/12/2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2015 (Εισοδήματα 01.01.2015-31.12.2015), **2)** της υπ.αρ.**/30/12/2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2016 (Εισοδήματα 01.01.2016-

31.12.2016), **3)** της υπ.αρ.**/30/12/2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2017 (Εισοδήματα 01.01.2017-31.12.2017), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς .

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

Φόρος εισοδήματος 01.01.2014- 31.12.2014 Συν. Ποσόν 44.786,83 ευρώ.

Φόρος εισοδήματος 01.01.2015- 31.12.2015 Συν. Ποσόν 64.823,69 ευρώ.

Φόρος εισοδήματος 01.01.2016- 31.12.2016 Συν. Ποσόν 24.567,62 ευρώ

Φόρος εισοδήματος 01.01.2017- 31.12.2017 Συν. Ποσόν 50.828,10 ευρώ

Φ.Π.Α. 01.01.2015- 31.12.2015 Συν. Ποσόν 0,00 ευρώ

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.