



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 25-09-2020

Αριθμός Απόφασης: **1874**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών « Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-5-20).

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης 27-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου/2020 ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, με δηλωθείσα στην ενδικοφανή διεύθυνση κατοικίας, το Μ. Βρετανίας, οδός, (αντίκλητος διορίστηκε ο Δικηγόρος

..... - ΑΜ/ΔΣΑ, οδός αρ.
.....) , κατά:

α) Του υπ' αριθμ./2019 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ,

β) του υπ' αριθμ./2019 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ,

γ) του υπ' αριθμ./2019 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ,

δ) του υπ' αριθμ./2019 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. α) Τον υπ' αριθμ./2019 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ,

β) τον υπ' αριθμ./2019 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ,

γ) τον υπ' αριθμ./2019 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ,

δ) τον υπ' αριθμ./2019 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση καθώς και την από 16-12-2019 οικεία έκθεση ελέγχου.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 27-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου/27-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή της του, 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:

Α. Με τον υπ' αριθμ./2019 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φόρος

εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2008) ποσού 85.602,97€, πλέον Πρόσθετος φόρος ποσού 90.227,43€, ήτοι συνολικό ποσό **175.830,40€**.

Β. Με τον υπ' αριθμ./2019 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φόρος εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010) ποσού 44.446,90€, πλέον Πρόσθετος φόρος ποσού 45.584,74€, και Εισφορά αλληλεγγύης ποσού 5.035,28€, ήτοι συνολικό ποσό **95.066,92€**.

Γ. Με τον υπ' αριθμ./2019 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φόρος εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011) ποσού 39.677,18€, πλέον Πρόσθετος φόρος ποσού 40.692,91€ και Εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4.511,75€, ήτοι συνολικό ποσό **84.881,84€**.

Δ. Με τον υπ' αριθμ./2019 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φόρος εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012) ποσού 22.184,00€, πλέον Πρόσθετος φόρος ποσού 22.751,91€, και Εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.119,80€, ήτοι συνολικό ποσό **47.055,71€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στην από 16-12-2019 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ.,

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν καθόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο τις κρινόμενες χρήσεις 2008, 2009, 2010 και 2011, διαπιστώθηκαν διαφορές μεταξύ των δηλωθέντων εισοδημάτων του προσφεύγοντος και των τραπεζικών του καταθέσεων οι οποίες χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως πρωτογενείς καταθέσεις. Οι ανωτέρω διαφορές θεωρούνται, ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.

Επίσης, πέραν των ως άνω διαπιστώσεων του ελέγχου, στην κρινόμενη χρήση 2008, τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας προσδιορίστηκαν κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/1994.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση όλων των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη τα κάτωθι:

1ος Λόγος Προσφυγής: Παράνομη έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων λόγω εκπνοής του χρόνου ισχύος της οικείας εντολής ελέγχου. - Διάταξη του άρθρου 25§1 στοιχ. ε' του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

2ος Λόγος Προσφυγής: Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «αναιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας» ποσών, τα οποία αποτελούν επανακαταθέσεις μετρητών χρημάτων προερχομένων από προγενέστερες, μη αναλωθείσες αλλού, αναλήψεις μετρητών χρημάτων.

3ος Λόγος Προσφυγής: Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «αναιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας» ποσών καταθέσεων μετρητών χρημάτων, που προέρχονται από διαθέσιμα εις χείρας της προσφεύγουσας κεφάλαια προηγούμενων ετών.

Επειδή, στην παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 (Όπως το τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 48 προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175/30-9-2010) και σύμφωνα με το άρθρο 20 του ίδιου νόμου ισχύει από 30/9/2010 και μετά) ορίζεται:

«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4.

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

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013:

«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 ορίζονται τα εξής:

«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 εγκύκλιο του Υπ. Οικ. ΠΟΛ 1095/2011, ορίζεται μεταξύ των άλλων ότι:

«... 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...».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1175/2017** με θέμα: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» στην οποία αναφέρεται 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.

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.».

Επειδή, στο με Αρ. Πρωτ. **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015/05-11-2015** έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινήσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας.» αναφέρεται:

«Απαντώντας σε προφορικά και γραπτά ερωτήματα περί της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Β΄ Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, 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 τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

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.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

5.

6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.

7.

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.

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. 2238/94 .».

Επειδή στο άρθρο 64 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«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 επίσης στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ ορίζεται:

«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 της προσφεύγουσας περί παράνομης έκδοσης των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων λόγω εκπνοής του χρόνου ισχύος της οικείας εντολής ελέγχου. - Διάταξη του άρθρου 25§1 στοιχ. ε' του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά

αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση.

Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ορίζονται τα ειδικότερα θέματα, τα οποία είναι αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων παραγράφων.....»

Επειδή, με τη διατάξεις του άρθρου 25§1 περιπτ. ε' του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι», από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι, φέρουν, έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα, ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους» έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.»

Επειδή, από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων, συνάγεται ότι το επικαλούμενο από την προσφεύγουσα άρθρο 25 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), επί του οποίου προβλέπεται η αναγραφή επί της εντολής, της διάρκειας του ελέγχου, αφορά σε διενέργεια επιτόπιων ελέγχων και όχι διενέργεια μερικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης, όπως στην υπό κρίση περίπτωση. Ως εκ τούτου **αβάσιμα** προβάλλεται ο σχετικός ισχυρισμός, καθόσον η μη αναγραφή της διάρκειας ελέγχου δεν επιδρά και δεν θίγει το κύρος αυτού και κατά συνέπεια και το κύρος των προσβαλλόμενων πράξεων

Εξάλλου, και όλως επικουρικώς, τυχόν έλλειψη επίδοσης της εντολής ελέγχου δεν επισύρει σε καμία περίπτωση ακυρότητα της πράξης, λαμβάνοντας υπόψη ότι η προσφεύγουσα ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη από την έλλειψη επίδοσης εντολής ελέγχου κατά το άρθρο 79 παρ.5 περ. β Κ.Δ.Δ.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς της προσφεύγουσας.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου, αλλά και από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή αποδέχτηκε εκείνες τις αιτιάσεις της προσφεύγουσας για τις οποίες αποδείχτηκε η πηγή και η αιτία προέλευσης των καταθέσεων, (πιστώσεις που σχετίζονται με πληρωμή πιστωτικής κάρτας) ενώ για εκείνες τις πιστώσεις που η προσφεύγουσα δεν τεκμηρίωσε επαρκώς, ως όφειλε, (ΣτΕ 884/2016), ορθώς η φορολογική αρχή τις θεώρησε ως προσαύξηση περιουσίας. Περαιτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι αδικαιολόγητες πιστώσεις προέρχονται από αποταμιεύσεις μετρητών εκτός τραπεζικού συστήματος, που αφορούν εισοδήματα προηγούμενων ετών, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε συγκεκριμένα στοιχεία που να αποδεικνύουν ποια ποσά και πότε εξήλθαν του τραπεζικού συστήματος και διατηρήθηκαν σε μετρητά κατά το παρελθόν.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 16-12-2019 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ.,
..... επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 27-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου/27-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή της του, **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2008

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2009
Διαφορά φόρου	85.602,97€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	90.227,43€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	175.830,40€

(Αρ. Πράξης/2019)

Β. Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010**ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2011
Διαφορά φόρου	44.446,90€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	45.584,74€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	5.035,28€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	95.066,92€

(Αρ. Πράξης/2019)

Γ. Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011**ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2012
Διαφορά φόρου	39.677,18€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	40.692,91€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	4.511,75€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	84.881,84€

(Αρ. Πράξης/2019)

Δ. Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012**ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2013
Διαφορά φόρου	22.184,00€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	22.751,91€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.119,80€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	47.005,71€

(Αρ. Πράξης/2019)

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.