



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213 1604536

**ΦΑΞ** : 213 1604567

Καλλιθέα, 22/09/2020

Αριθμός απόφασης: 1812

## **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 και 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

δ. 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' 2088/31.05.2020)

**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.

**4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης 20-01-2020 και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... **ΤΟΥ** ....., με Α.Φ.Μ. .... κατοίκου ....., ....., κατά της:

α) με αριθμό ...../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2013-31.12.2013), του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, και της από 17/12/19 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος με την οποία ζητά την ακύρωσή της

5. Την: α) με αριθμό ...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2014, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης,
6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 20-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., 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. ..../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2014, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, καταλογίστηκε διαφορά φόρου ποσού 40.225,23 €, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 41.255,00 €, πλέον διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης 5.764,01 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών 87.244,24 €.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην από 17-12-2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ελεγχόμενης περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2014, η οποία συντάχτηκε κατόπιν της εντολής με αριθμό ...../2019 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

Με την ανωτέρω εντολή ελέγχου, η Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου διενήργησε τις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1037/05 και ΠΟΛ.1081/05 για τη χρήση 2013 και την Α.1293/19 για τη χρήση 2014 και έκρινε τα τηρηθέντα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος ως ειλικρινή. Με την με αρ.πρωτ. ..../19 πρόσκληση ζητήθηκε από τον ελεγχόμενο να αιτιολογήσει τις πρωτογενείς καταθέσεις, οι οποίες σύμφωνα με την εφαρμογή αυτοματοποιημένου ελέγχου πρασαύξησης περιουσίας προσδιορίστηκαν για τη χρήση 2013 σε συνολικό ποσό 474.548,04 € και για τη χρήση 2014 σε συνολικό ποσό 184.275,69 €. Μετά την αιτιολόγηση σειράς καταθέσεων από τον προσφεύγοντα και τις με αρ. πρωτ. ..../19 Απόψεις του επί του με αρ. ..../2019 Σημειώματος Διαπιστώσεων, ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό των 132.189,66 € αποτελεί προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος, προερχόμενη από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/13 – 31/12/13.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους εξής λόγους:

Α. Παράβαση νόμου - ουσιώδους πλάνης περί τα πράγματα, λόγω μη εικονικότητας των συναλλαγών και καλής πίστης μου κατά τη λήψη των τιμολογίων.

Β. Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας, μη νομιμότητα προστίμου.

Γ. Παραγραφή αξιώσεων του Δημοσίου.

**Επειδή**, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης...».

Ειδικότερα, όσον αφορά την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

#### Πρώτος λόγος ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή**, στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση 01/01/13 – 31/12/13, ορίζεται: «3. 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 την ΠΟΛ.1095/2011 με θέμα: «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010» ορίζεται:

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.»

**Επειδή**, στη Σκέψη 7 της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης του ΣτΕ αναφέρεται ότι «... 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 λογαριασμού του. Επομένως, οφείλει κατ' αρχήν να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος».

**Επειδή,** όπως ορίζει το με αρ. Πρ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε.: 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, σπία, 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. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ στην παρ. 8. 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 μη 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. Δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για τη διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. 9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος

δύνатаι σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ενώ και η πλέον πρόσφατη ΠΟΛ.1175/2017 επαναλαμβάνει ότι «Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας».

**Επειδή**, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ έγινε δεκτό ότι «κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου».

**Επειδή**, στην ΠΟΛ.1175/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται: «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**, αναφορικά με το ποσό που ο έλεγχος έκρινε ότι αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αυτό προέρχεται από ταμιακά διαθέσιμα της εταιρίας ..... στην οποία είναι μοναδικός μέτοχος και διευθύνων σύμβουλος. Συγκεκριμένα υποστηρίζει ότι από μία εσφαλμένη πρακτική τόσο δική του όσο και της συζύγου του κατέθεταν τις εισπράξεις της εταιρίας σε προσωπικούς τους λογαριασμούς εξαιτίας των συνθηκών ανασφάλειας που επικρατούσαν τα τελευταία χρόνια στην ελληνική οικονομία. Υπό το φόβο μιας χρεοκοπίας της χώρας, οι καταθέσεις χρηματικών διαθεσίμων σε ατομικούς λογαριασμούς θεωρήθηκε ότι παρείχαν κάποιας μορφής εγγύηση συγκριτικά με τις καταθέσεις σε εταιρικούς λογαριασμούς.

**Επειδή,** εν προκειμένω ο έλεγχος δέχτηκε ως αιτιολογημένες τις πιστώσεις στους λογαριασμούς του προσφεύγοντος οι οποίες προέρχονται από εισπράξεις της ..... και αποδεικνύεται ότι αποτελούν έσοδα της ως άνω εταιρίας με την προσκόμιση εγγράφων π.χ. επιταγών, αποδείξεων εισπραξης κ.λπ. Συγκεκριμένα, για τη χρήση 2013, ο έλεγχος αποδέχτηκε ότι κατατέθηκαν στους ατομικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος 87.848,85 € που αφορούν την εν λόγω εταιρία. Επισημαίνεται ότι το ποσό αυτό προκύπτει από πιστώσεις επιταγών, μεταφορές πελατών της Α.Ε. κ.λπ (ποσού 43.705,79 €), μεταφορά από την ..... (διακριτικός τίτλος ....., REC ID 3934 ποσού 8.700,00 €) και καταθέσεις από ..... (συνεργάτη της εταιρίας, όπως προκύπτει από προσκομισθέν συμφωνητικό και τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, ποσού 35.443,06 €).

**Επειδή,** ο έλεγχος απέρριψε τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου για όσες περιπτώσεις δεν τεκμηριώθηκαν επαρκώς. Συγκεκριμένα δεν προσκομίστηκαν επιταγές, παραστατικά κ.λπ. αλλά ούτε και αναλυτικά καθολικά και ημερολόγια της Α.Ε. Προσκομίστηκαν ημερολόγια εισπράξεων της Α.Ε. όπου απεικονίζονται μεγάλα ποσά εισπράξεων σε μετρητά από πελάτες χονδρικής και λιανικής ανά ημέρα και ανά μήνα. Ωστόσο δεν μπορεί να αποδειχθεί αν και ποιες από τις εισπράξεις της Α.Ε. κατατέθηκαν (από τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του) στους ατομικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου.

**Επειδή,** ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι ο έλεγχος σφάλλει όταν δεν αποδέχεται τον ισχυρισμό του ότι το ποσό των 49.100,00 € αφορά εισπράξεις της Α.Ε. (REC ID: 3941, 3994, 4032, 4050, 4057, 4099, 4133, 4135). Το ποσό αυτό μεταφέρθηκε από ατομικό λογαριασμό του προσφεύγοντος σε ατομικό προθεσμιακό λογαριασμό και το 2016 επέστρεψε στην Α.Ε. Επισημαίνεται ότι, προκειμένου να μην θεωρηθεί ως προσαύξηση περιουσίας ποσό που κατατίθεται σε τραπεζικό λογαριασμό είναι απαραίτητο να τεκμηριωθεί από τον δικαιούχο του λογαριασμού η πηγή ή αιτία της συγκεκριμένης πίστωσης. Ο τρόπος με τον οποίο διαχειρίζεται ο δικαιούχος το εν λόγω ποσό καθώς και η τελική διάθεση του ποσού αυτού δεν επαρκεί για να αποδείξει την προέλευσή του.

**Επειδή,** με την υπ' αριθ. ....../20 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, αναπέμψαμε την υπόθεση στην αρμόδια φορολογική αρχή, Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, προκειμένου να μας γνωστοποιήσει τα στοιχεία της πρόσκλησης με την οποία ζήτησε πληροφορίες από τον φορολογούμενο για τα ανωτέρω στοιχεία της Α.Ε. (επιταγές, παραστατικά, αναλυτικά καθολικά, ημερολόγια). Επίσης επισημάναμε, αν τα στοιχεία αυτά δεν έχουν ζητηθεί από τον φορολογούμενο, να σταλεί η σχετική πρόσκληση προκειμένου να πραγματοποιηθεί διασταυρωτικός έλεγχος των στοιχείων της Α.Ε. και των εν λόγω πρωτογενών καταθέσεων.

**Επειδή,** η Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, με το υπ' αριθ. πρωτ. ....../20 ΔΕΔ .....ΕΙ2020ΕΜΠ έγγραφο της με θέμα «Αναπομπή Υπόθεσης για Έλεγχο» επισημαίνει:  
«Σας αποστέλλουμε:

1. Την πρόσκληση αιτιολόγησης πρωτογενών καταθέσεων με αρ. πρωτ. ....../2019 μαζί με τα αποδεικτικά επίδοσής της.
2. Ηλεκτρονική επικοινωνία (από το υπηρεσιακό email) από όπου φαίνεται ευκρινώς ότι είχαν ζητηθεί στοιχεία που αφορούσαν την Α.Ε., αναλυτικά ημερολόγια, καθολικά, επιταγές, καρτέλες

πελατών κτλ για να διασταυρώσουμε τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου ότι οι πρωτογενείς καταθέσεις αφορούσαν έσοδα της Α.Ε.»

**Επειδή**, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι ο φορολογούμενος δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση του ελέγχου για την προσκόμιση ικανών αποδεικτικών στοιχείων, ο έλεγχος ορθά δεν αποδέχτηκε ως εισπράξεις της Α.Ε. τις πιστώσεις εκείνες για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν έγγραφα επαρκή ώστε να αποδείξουν ότι αφορούν έσοδα τα οποία έχουν φορολογηθεί νόμιμα ή απαλλάσσονται από το φόρο λόγω ειδικών διατάξεων.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013, 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**, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει την πλημμέλεια της προσβαλλόμενης πράξης και δεν προσκομίζει στοιχεία ώστε να τεκμηριώσει τον ισχυρισμό του, αυτός κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Η αναφορά του προσφεύγοντος περί μη εικονικότητας των συναλλαγών και καλής πίστης κατά τη λήψη των τιμολογίων, προφανώς έγινε εκ παραδρομής και ουδεμία σχέση έχει με την υπόθεση.

#### Δεύτερος λόγος ενδικοφανούς προσφυγής

**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 επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.». 2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018»

**Επειδή,** με την ΠΟΛ 1003/03.01.2018«Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσηςκατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]»

**Επειδή,** με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται: «Άρθρο 58 Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογικήδήλωση 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: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, 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. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

**Επειδή,** εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετου φόρου επί της υπ' αριθμ. ....../2019 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν. 4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

|                               | (Α)                    | (Β)             | (Γ)                       | (Δ)=(Β)+(Γ)                                           |                                              |
|-------------------------------|------------------------|-----------------|---------------------------|-------------------------------------------------------|----------------------------------------------|
|                               | ΑΡΘΡΟ 1<br>Ν.2523/1997 | ΑΡΘΡΟ 58<br>ΚΦΔ | ΤΟΚΟΙ<br>ΑΡΘΡΟΥ<br>53 ΚΦΔ | ΣΥΝΟΛΟ<br>ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ<br>ΠΑΡ.1 ΑΡΘΡΟΥ<br>49 Ν.4509/2017 | ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ<br>ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ<br>(Α) ΚΑΙ (Δ) |
| ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ /<br>ΠΡΟΣΤΙΜΟ | 48.270,28              | 20.112,62       | 21.142,38                 | 41.255,00                                             | 41.255,00                                    |

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



**Επειδή**, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 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».

**Επειδή**, με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 με θέμα: Μεταβατικές διατάξεις (Πρώην άρθρο 66) «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προϊσχύουσες 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.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994:

«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**, όπως προκύπτει από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής αποδεικνύεται αβάσιμος στερούμενος νομικής βάσης, καθότι η χρήση 2013 παραγράφεται την 31/12/2019 σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε την 20/12/19 ήτοι εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

**Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

**Την απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 20-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... **του** ....., με **Α.Φ.Μ.** ....., κατοίκου ....., και την επικύρωση της υπ' αριθμό ...../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2014.

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

Υπ' αριθμό ...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2014 (εισοδήματα 01.01.2013-31.12.2013) του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης

|                              |                    |
|------------------------------|--------------------|
| Διαφορά φόρου                | 40.225,23 €        |
| Πρόσθετος φόρος              | 41.255,00 €        |
| Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης | 5.764,01 €         |
| <b>Καταλογιζόμενο ποσό</b>   | <b>87.244,24 €</b> |

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ  
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ  
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.