



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 30-09-2020



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **1546**

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

Fax : 2313-333258

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 1069/04-03-2014 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 ΑΑΔΕ, η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παρ. 4 του 6^{ου} αρ. της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α'75).

5. Την Α 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α'75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως την 30-09-2020.
6. Την με ημερομηνία κατάθεσης **23-01-2020** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ...– **Α.Φ.Μ.** ..., κατοίκου ..., κατά: α) της με αριθμό **.../24-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014, β) της με αριθμό **.../24-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας
7. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
8. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **23-01-2020** και με **αριθμό πρωτοκόλλου** ... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα, 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:

-Με την υπ' αριθμ. **.../2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, οικον. έτους 2014 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 26.617,10€, πλέον προσαυξήσεων ύψους 27.298,50€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 4.030,78€, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 57.946,38€.

-Με την υπ' αριθμ. **.../24-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, φορ. έτους 2014 ο έλεγχος επιβεβαίωσε την ειλικρίνεια της δήλωσης και δεν καταλόγισε επιπλέον φόρο εισοδήματος στον προσφεύγοντα.

Ο προσφεύγων είναι εμπορικός αντιπρόσωπος που μεσολαβεί στην πώληση πετρελαίου, αερίων και λοιπών αερίων υδρογονανθράκων, τηρεί βιβλία β' κατηγορίας, ασκεί δε το επάγγελμά του στη Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το ηλεκτρονικό αρχείο (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.) της Α.Α.Δ.Ε., στο οποίο περιλαμβάνονταν οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων του προσφεύγοντος για το χρονικό διάστημα από 01/01/2013 έως 31/12/2014.

Για το λόγο αυτό εκδόθηκε η υπ' αριθμ. **.../16.05.2019** εντολή ελέγχου, όπως αυτή τροποποιήθηκε στις 13/11/2019, όλων των φορολογικών αντικειμένων για τις χρήσεις 2013-2014.

Σε εκτέλεση της παραπάνω εντολής στάλθηκε στον ελεγχόμενο η υπ' αρ. πρωτ. .../20-05-2019 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων με συνημμένη τη γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, που επιδόθηκαν στον ελεγχόμενο στις 21/05/2019. Μετά την προσκόμιση των ζητηθέντων εγγράφων, στάλθηκε νέα πρόσκληση (η υπ' αριθμ. .../11.07.2019), με την οποία ζητήθηκαν περαιτέρω στοιχεία, τα οποία προσκομίστηκαν από τον λογιστή του ελεγχόμενου.

Ο έλεγχος, μετά την έκδοση της εντολής ελέγχου και επειδή αυτή έφερε στο σύστημα ELENXIS της Φορολογικής Διοίκησης την ένδειξη αξιοποίησης του Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, άντλησε τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων στα οποία δικαιούχος-συνδικαιούχος ήταν ο ελεγχόμενος, καθώς και τα δηλωθέντα εισοδήματά του για το χρονικό διάστημα από 1.1.2013 έως 31.12.2014. Ο έλεγχος με το υπ' αριθμ. .../17-9-2019 αίτημα παροχής πληροφοριών ζήτησε αποδεικτικά στοιχεία για την πηγή και την αιτία προέλευσης πρωτογενών καταθέσεων αξίας €2.095.571,06 για τη χρήση 2013 και αξίας €1.705.204,71 για τη χρήση 2014. Το αίτημα κοινοποιήθηκε στις 17/09/2019 και ο προσφεύγων με το αριθ. πρωτ .../07-10-2019 υπόμνημά του αιτιολόγησε ως πηγή των πρωτογενών καταθέσεων τις καταθέσεις από τρίτους αξίας €879.365,14, στοιχείο το οποίο έγινε αποδεκτό από τον έλεγχο.

Με νέο υπόμνημα (υπ' αριθμ. πρωτ. .../06-11-2019) ο προσφεύγων επικαλέστηκε ως αιτία των πρωτογενών καταθέσεων μετρητών, τα μετρητά που βρίσκονταν εις χείρας του από τη δραστηριότητα της ατομικής του επιχείρησης. Προκειμένου να αιτιολογήσει την πηγή προέλευσης των μετρητών, επικαλέστηκε την από 01/09/2010 σύμβαση εμπορικής συνεργασίας με την ... ABEE. Με βάση αυτή ο ελεγχόμενος φέρεται να είναι ΔΙΑΜΕΤΑΦΟΡΕΑΣ –ΠΡΑΚΤΟΡΑΣ με αντικείμενο την υπόδειξη αγοραστών μίγματος υγραερίου και τη συμμετοχή του στη λήψη και τη διεκπεραίωση παραγγελιών, ενώ είναι δεκτικός είσπραξης του τιμήματος των παραδιδόμενων στους αγοραστές προϊόντων της ΕΚΟ ABEE. Για λογαριασμό της εταιρείας εισπράττει με τους εξής τρεις τρόπους: με μετρητά, με επιταγή και με τραπεζική κατάθεση. Όσον αφορά τις επιταγές, αυτές εκδίδονται από τους αγοραστές υγραερίου σε διαταγή του ονόματος του και είτε τις εισπράττει σε μετρητά απευθείας από την πληρώτρια Τράπεζα στη λήξη τους, είτε τις προεξοφλεί μέσω ανοιχτών αλληλόχρεων λογαριασμών και το προϊόν των εισπράξεων αποδίδεται στην εν λόγω εταιρεία.

Ο προσφεύγων κατέθεσε πίνακες στους οποίους άθροισε, μηνιαίως και ετησίως, τα ποσά που εισέπραττε από τα τιμολόγια τοις μετρητοίς (€256.123,65), τα ποσά που εισέπραττε από τις επιταγές (€641.908,24) και τα ποσά που εισέπραττε από την προεξόφληση επιταγών μέσω συμβάσεων πίστωσης με την Συνεταιριστική Τράπεζα ... και τη ... (€237.550,00). Το συνολικό ποσό των μετρητών εις χείρας του για τη χρήση 2013, το προσδιόρισε σε €1.135.581,89 και με αυτό τον τρόπο ισχυρίστηκε ότι αιτιολόγησε ισόποσες πρωτογενείς καταθέσεις.

Ο έλεγχος, βάσει της οικείας έκθεσης ελέγχου, αποδέχτηκε τα ποσά που εισέπραττε από τα

τιμολόγια τοις μετρητοίς και με τις επιταγές. Ωστόσο, δεν έκανε αποδεκτό και διαφοροποίησε το ποσό που προερχόταν από την προεξόφληση επιταγών μέσω συμβάσεων πίστωσης με τη Συνεταιριστική Τράπεζα ... και τη ... από €237.550,00 σε €131.140,00.

Σύμφωνα με τα δικαιολογητικά που είχε στην κατοχή του, ο έλεγχος προσδιόρισε ότι οι συνολικές χορηγήσεις βάσει των τραπεζικών συμβάσεων πίστωσης είναι €337.750,01. Ωστόσο, διαπιστώθηκε ότι το ποσό των €219.170,00 των χορηγήσεων που αναλήφθηκαν σε μετρητά είχαν ήδη τροφοδοτήσει ισόποσες επανακαταθέσεις σε τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στην ... ΤΡΑΠΕΖΑ. Η διαπίστωση αυτή προέκυψε από την αυτόματη επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων, καθώς και από την επεξεργασία από τον έλεγχο και σημειώνεται ότι οι καταθέσεις οι οποίες είχαν αντιστοιχιστεί με τις εν λόγω χορηγήσεις δε συμπεριλήφθησαν στο αίτημα παροχής πληροφοριών, διότι είχε προσδιοριστεί εξ' αρχής η πηγή προέλευσης των μετρητών. Προς επίρρωση αυτών, ο έλεγχος ενσωμάτωσε στην έκθεση του αναλυτικό πίνακα με τις τραπεζικές κινήσεις των αναλήψεων μετρητών από τις εν λόγω τράπεζες και τις κινήσεις καταθέσεων μετρητών σε λογαριασμό του προσφεύγοντος στην ... ΤΡΑΠΕΖΑ, είτε την ίδια ημέρα, είτε μεταγενέστερη. Με βάση το σκεπτικό αυτό, ο έλεγχος προσδιόρισε ότι το εναπομείναν ποσό των χορηγήσεων που δύναται να επικαλεστεί ο προσφεύγων για να αιτιολογήσει πρωτογενείς καταθέσεις είναι €131.140,00.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος έκρινε ως αιτιολογημένες πρωτογενείς καταθέσεις αξίας **53.206,00 €** ως αντίτιμο είσπραξης έτους 2012 που κατατέθηκε τις αρχές του 2013. Έκρινε ότι οι αναλήψεις μετρητών από τραπεζικό λογαριασμό της ... Τράπεζας Ελλάδος συνολικού ποσού €16.000,00 καθώς και ότι το υπόλοιπο ακαθαρίστων εσόδων πλέον ΦΠΑ της ατομικής του επιχείρησης ποσού €26.667,66 δύναται να αιτιολογήσουν πρωτογενείς καταθέσεις. Για τις λοιπές πρωτογενείς καταθέσεις ο προσφεύγων επικαλέστηκε διάφορους λόγους και σχετικά δικαιολογητικά, τα οποία ο έλεγχος απέρριψε ως μη δυνάμενα να αιτιολογήσουν την πηγή και την αίτια προέλευσης των καταθέσεων.

Με βάση όλα τα παραπάνω, ο έλεγχος στο τελικό πόρισμά του έκρινε ότι ο προσφεύγων δεν αιτιολόγησε την πηγή ή την αίτια προέλευσης πρωτογενών καταθέσεων ύψους €88.460,37 στη χρήση 2013, οι οποίες λογίζονται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα βάσει του αρθ. 48 παρ.3 και προσδιόρισε επιπλέον φόρο και πρόστιμο συνολικής αξίας €57.946,38.

ΧΡΗΣΗ 2013	
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ	€2.095.571,06
ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΕΣ:	
ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΡΙΤΟΥΣ	€882.065,14

ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΜΕΤΡΗΤΟΙΣ	€256.123,65
ΕΠΙΤΑΓΕΣ	€641.908,24
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ	€131.140,00
ΜΕΤΡΗΤΑ ΧΡΗΣΗΣ 2012	€53.206,00
ΑΝΑΛΗΨΕΙΣ ΑΠΟ ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ	€16.000,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	€26.667,66
ΣΥΝΟΛΟ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ:	€2.007.110,69
ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ:	€88.460,37

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../23-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, επικαλούμενος τα παρακάτω:

- I. Παράβαση κατ' ουσία νόμου και ειδικότερα της διάταξης των άρθρων 4, 10 και 20 επ. του ν. 2238/94, περί της έννοιας του φορολογητέου εισοδήματος καθόσον στην κρινόμενη περίπτωση δεν υφίσταται καν αδικαιολόγητη προσαύξηση.
- II. Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας – έλλειψη πλήρους και επαρκούς τεκμηρίωσης της φερόμενης προσαύξησης περιουσίας. Κάλυψη εκ των εισοδημάτων παρελθόντων ετών –ανάλωση κεφαλαίου.
- III. Σύναψη συμβάσεων χορήγησης πίστωσης με τη Συνεταιριστική Τράπεζα ... και την Τράπεζα ... Α.Ε.
- IV. Μη σύννομος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός στη φορολογία εισοδήματος.
- V. Παράβαση των αρχών της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « *Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο*».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «1. *Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή* ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. ... 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ...Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή....», ενώ σύμφωνα με τη διάταξη της **παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994**, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' και Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 εισάγεται μια διαδικαστική ρύθμιση, ή μάλλον διευκρινίζεται απερίφραστα και κατηγορηματικά ένα διαδικαστικό θέμα σχετικά με το βάρος απόδειξης σε αυτές τις περιπτώσεις. Έχει ήδη κριθεί και νομολογιακά, ότι η επίμαχη διάταξη δε χαρακτηρίζει ως εισόδημα προσαύξηση που δε φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, αλλά απλώς κατανέμει το βάρος απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογούμενου, της πρώτης περιοριζόμενης στην εξακρίβωση της περιουσιακής προσαύξησης και του δεύτερου βαρυνόμενου με την απόδειξη της φορολόγησης ή της νόμιμης απαλλαγής από το φόρο ή της μη υπαγωγής σε φόρο των χρηματικών ποσών που τη δημιούργησαν (ΔΕΦΑΘ 3983/2015).

Σύμφωνα με πάγια νομολογία, ως «εισόδημα» κατά τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 4 και 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, νοείται και φορολογείται η πρόσοδος που παράγεται περιοδικά, από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, και αποτελεί το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή τον καρπό των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, όχι και κάθε άλλη, μη έχουσα τα παραπάνω

γνωρίσματα, προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός κι αν με ειδική διάταξη νόμου θεωρείται εισόδημα, για την υπαγωγή του στο φόρο (βλ. ΣΤΕ 3872/2013, 420/1999 επταμ., 1663/1994, 3342/1985, 1453/1982, 3514/1975, 2417/1965 κ.ά.).

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή περαιτέρω, με την **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «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. [...] 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. [...] 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. [...] 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν

καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.). 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. 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. [...] 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 περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «2. Γενικά, επισημαίνεται ότι **πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου [...]. Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται **ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφορίες και στοιχεία από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.** Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή**

μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016)...

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει 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 αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.».

Επειδή, σύμφωνα με τη σκέψη 4 της 1893/2018 απόφασης του ΣτΕ: «4. 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 επαρκούς 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. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του, αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης παράβασης φοροδιαφυγής, η τέλεση της οποίας μπορεί να προκύπτει όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει 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. Τούτο δε συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία. Περαιτέρω, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο,

ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας «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 και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή. 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 επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, με τις διατάξεις του [άρθρου 28](#) «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν. [4174/2013](#) (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 64](#) με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» του ν. [4174/2013](#) (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «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 του φόρου».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 28 και 64 του Κ.Φ.Δ. προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνοδεύει υποχρεωτικώς την πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου, πρέπει να περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα και τα στοιχεία, που έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση, και να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τα γεγονότα και τις περιστάσεις, που θεμελιώνουν την έκδοση της ανωτέρω πράξης.

Επειδή σύμφωνα με την [ΠΟΛ.1175/2017](#) «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται ότι: «Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου

προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣτΕ, επισημαίνονται τα εξής: 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.τ.λ.), 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 σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. [ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015](#) «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται ότι:

«Α' Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15, 16, 17, 18 και 19 του ν. [2238/1994](#), καθώς και σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, προβλέπεται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό που προσδιορίζεται με τα ως άνω σχετικά άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό εισόδημά του. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ της παρ. 2 του άρθρου

19 του ανωτέρω νόμου, η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων περιορίζεται ή καλύπτεται μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα απαλλάγεί από το φόρο.

2. Με την 1037965/356/0012/[ΠΟΛ.1094/1989](#) διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών καθώς και με την παράγραφο 7 του άρθρου 3 του ν. [3842/2010](#) που τροποποίησε την παράγραφο 2, περίπτωση ζ, του άρθρου 19 του ν. [2238/1994](#), για τον υπολογισμό του κεφαλαίου που σχηματίζεται κάθε έτος, λαμβάνονται υπόψη εισοδήματα που είχαν φορολογηθεί ή είχαν νόμιμα απαλλάγεί από το φόρο, εισπράχθηκαν αποδεδειγμένα και τα οποία προκύπτουν από τον συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων του ίδιου έτους. Εάν σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο τούτο επηρεάζει αρνητικά τα θετικά στοιχεία των προηγούμενων ετών. Επίσης τα έτη αυτά θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φτάνουν μέχρι το προηγούμενο του έτους που επικαλείται ο φορολογούμενος (κρινόμενο έτος). Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων αυτών των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη.

3. Τα ως άνω αναφερόμενα στις παραγράφους 1 και 2 ίσχυαν για υποθέσεις και διαχειριστικές περιόδους μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2013. Από την 1 Ιανουαρίου 2014 και μετά, ισχύουν οι διατάξεις των άρθρων 30, 31, 32, 33 και 34 του ν. [4172/2013](#) (ΦΕΚ167 Α) όπως αυτές έχουν ερμηνευτεί με την [ΠΟΛ.1076/2015](#). Συγκεκριμένα οι διατάξεις περί ανάλωσης κεφαλαίου αναφέρονται στην περίπτωση ζ, της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν. [4172/2013](#), ερμηνεύθηκαν με την [ΠΟΛ.1076/2015](#) και δεν έχουν διαφοροποιηθεί σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν με τον ν. [2238/1994](#).».

Επειδή, 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, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. [4174/2013](#) και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελεύθεριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, 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 το αθροιστικό ποσό των ανωτέρω τεκμαρτών δαπανών συνυπολογίζεται για τον προσδιορισμό του ύψους της φορολογητέας (ως εισοδήματος) περιουσιακής προσαύξησης, δηλαδή

αφαιρείται, κατ' αρχήν (καθόσον οι σχετικές δαπάνες δεν αμφισβητηθούν επιτυχώς από το φορολογούμενο), από το δηλωθέν εισόδημα του αντίστοιχου οικονομικού έτους και επιπλέον, στο μέτρο που το υπερβαίνουν, από το κεφάλαιο που προέρχεται από οποιαδήποτε άλλη νόμιμη πηγή ή αιτία, το οποίο (εισόδημα ή κεφάλαιο) λαμβάνεται υπόψη για να δικαιολογήσει, εν όλω ή εν μέρει, την επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (ποσό τραπεζικής κατάθεσης) - Η ερμηνεία αυτή τελεί σε αρμονία τόσο προς τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 2 περιπτ. ζ του ν. [2238/1994](#) .(Σχετ. [ΣΤΕ 884/2016](#) Β' Τμήμα επταμ. Σκέψη 9 Α', 20 Ε').

Επομένως, ορθά ο έλεγχος δεν δέχτηκε το ποσό των 49.465,09 ως ποσό προερχόμενο από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, αφού το τραπεζικό υπόλοιπο προθεσμιακής κατάθεσης του προσφεύγοντος την 01/01/2013 ήταν 59.000,00 €, ήτοι μεγαλύτερο από το ποσό του μη αναλωθέντος κεφαλαίου, βάσει της σχετικής κατάστασης που συντάχθηκε από τον προσφεύγοντα.

III. Σύναψη συμβάσεων χορήγησης πιστώσεων: α) Με τη Συνεταιριστική Τράπεζα ... και β) με την Τράπεζα ... Α.Ε.

Ισχυρίζεται, επίσης, ότι ο έλεγχος θεωρεί πρωτογενείς καταθέσεις τα ποσά που αντιστοιχούσαν σε κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών που σχετίζονταν με δύο συγκεκριμένες συμβάσεις χορήγησης πίστωσης, η μια εκ των οποίων με τη Συνεταιριστική Τράπεζα ... και η άλλη με την τράπεζα ... Α.Ε.

Ο παραπάνω ισχυρισμός είναι αβάσιμος για τους εξής λόγους:

Κατ' αρχάς, ο προσφεύγων αναφέρει ότι έχει συνάψει την με αριθ. .../10-5-2011 σύμβαση πίστωσης με τη Συνεταιριστική Τράπεζα και τη σύμβαση πίστωσης με αριθμό .../12-04-2011 με τη ..., συμβάσεις οι οποίες έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο προκειμένου να αιτιολογήσουν πρωτογενείς καταθέσεις μετρητών εντός του κρινόμενου έτους.

Επιπλέον, ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις καρτέλες των λογαριασμών με αριθμούς ... και ..., οι οποίες εμφανίζουν εκταμιεύσεις χορηγήσεων βάσει της σύμβασης της Συνεταιριστικής Τράπεζας και αποδέχτηκε ότι αιτιολογούν επανακαταθέσεις μετρητών εντός του έτους. Συγκεκριμένα, αποδέχτηκε ότι οι χορηγήσεις αθροιστικά και από τους δυο λογαριασμούς είναι €337.550,01.

Μετά από διεξοδική και εμπειρισταωμένη ανάλυση ο έλεγχος κατέληξε ότι δε δύναται να χρησιμοποιηθεί το σύνολο των χορηγήσεων που εμφανίζονται στις παραπάνω καρτέλες, καθώς το ποσό των €219.170,00 των χορηγήσεων που αναλήφθηκαν σε μετρητά είχαν ήδη τροφοδοτήσει σταδιακά ισόποσες επανακαταθέσεις σε τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου στην ... ΤΡΑΠΕΖΑ εντός του κρινόμενου έτους. Η διαπίστωση αυτή προέκυψε από την αυτόματη επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων καθώς και από την επεξεργασία από τον έλεγχο. Η έκθεση ελέγχου ενσωματώνει αναλυτικό πίνακα που εμφανίζει τις αναλήψεις μετρητών που έλαβαν χώρα από την Συνεταιριστική Τράπεζα και την ... και τις επανακαταθέσεις αυτών σε τραπεζικό λογαριασμό του

προσφεύγοντος στην ... ΤΡΑΠΕΖΑ.

Επιπλέον, η έκθεση ελέγχου αναφέρει ρητώς ότι οι πρωτογενείς καταθέσεις μετρητών που τροφοδοτήθηκαν από τις εν λόγω χορηγήσεις δεν συμπεριλήφθησαν στο αίτημα παροχής πληροφοριών, διότι είχε προσδιοριστεί εξ' αρχής η πηγή προέλευσης των μετρητών.

Επειδή, ο έλεγχος ορθώς, προσδιόρισε ότι οι χορηγήσεις που δύναται τελικώς να χρησιμοποιηθούν για αιτιολόγηση πρωτογενών καταθέσεων ως επανακατάθεση μετρητών είναι €131.140,00 και όχι το σύνολο αυτών, όπως αναλυτικά παραθέτει στον παρακάτω πίνακα. Όπως ρητά αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου, το εναπομείναν ποσό των 131.140,00 € αιτιολόγησε άλλες πρωτογενείς καταθέσεις μετρητών, πλην των τελικώς καταλογισθέντων με βάση την έκθεση ελέγχου.

Συνολικές χορηγήσεις Συνεταιριστικής Τράπεζας ... αρ. λογαριασμού: ... και του αριθ. ...	€337.750,00
Συνολικές χορηγήσεις ... αρ. λογαριασμού: ...	€12.760,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ:	€350.310,00
Χορηγήσεις που τροφοδότησαν επανακαταθέσεις που δεν συμπεριελήφθησαν στο αίτημα (βλ. προηγούμενο πίνακα):	<u>(-)€219.170,00</u>
Χορηγήσεις που απομένουν για επανακατάθεση: (Σύνολο Στήλης 6 Πίνακα 4)	€131.140,00

Ακόμη, ο έλεγχος ορθώς δεν αποδέχτηκε τις χορηγήσεις βάσει των συμβάσεων πίστωσης με την Συνεταιριστική Τράπεζα ... και την Τράπεζα ... για την αιτιολόγηση των καταλογιζόμενων πρωτογενών καταθέσεων, διότι είχαν ήδη αιτιολογήσει ισόποσες πρωτογενείς καταθέσεις, διαφορετικές από αυτές που τελικώς καταλογίστηκαν.

Ο προσφεύγων αναφέρει, επίσης, ότι προσκόμισε καρτέλα κινήσεων έτους 2011 του με αριθμ.... αλληλόχρεου λογαριασμού της ..., ο οποίος είναι συνδεδεμένος με την ανωτέρω σύμβαση και επικαλέστηκε ότι το χρεωστικό υπόλοιπο στις 28/11/2011, ποσό ύψους 99.930,90€ του αλληλόχρεου λογαριασμού της ... ήταν αυτό που τροφοδότησε τις ανωτέρω καταθέσεις το 2013.

Όμως, ο ισχυρισμός ότι αυτό το χρεωστικό υπόλοιπο αποτέλεσε «δεξαμενή» για τμήμα των καταθέσεων που πραγματοποίησε εντός του 2013 κρίνεται αβάσιμος διότι ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε το σύνολο των κινήσεων των τραπεζικών του λογαριασμών, για το χρονικό διάστημα από την ανάληψη των ποσών το έτος 2011 μέχρι και το τέλος 2012 έτσι ώστε να αποκλειστεί το ενδεχόμενο της επανακατάθεσης μέρους ή όλου του ποσού των αναλήψεων.

Επίσης, η προσκόμιση της καρτέλας του λογαριασμού χορηγήσεων έτους 2011 από μόνη της δεν μπορεί να αιτιολογήσει πρωτογενείς καταθέσεις του έτους 2013, καθώς δεν προσκομίζονται άλλα έγγραφα ή στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται ότι το ποσό παρέμεινε αδιάθετο έως το 2013. Συγκεκριμένα, η Ε2137/2019 της Φορολογικής Διοίκησης αναφέρει ότι «... λαμβάνεται υπόψη μόνο το ποσό δανείου το οποίο ο φορολογούμενος αποδεικνύει ότι παρέμεινε αδιάθετο π.χ. στεγαστικό δάνειο το οποίο δεν χρησιμοποιήθηκε στο σύνολό του για τη συγκεκριμένη δαπάνη αγοράς ή ανέγερσης ακινήτου, ...»

Σημειωτέον ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο, αν και του ζητήθηκε, το σύνολο των κινήσεων των τραπεζικών του λογαριασμών έτους 2011 και 2012 προκειμένου να αποδείξει τον ισχυρισμό του. Ωστόσο, με την κατάθεση της προσφυγής προσκομίζει την κίνηση του με αρ. λογαριασμού ... έτους 2012 της τράπεζας ..., βεβαιώσεις υπολοίπων των λογαριασμών του στην ΤΡΑΠΕΖΑ ... την 01/01/2012, αναλυτικό καθολικό χορηγήσεων των λογαριασμών ..., ... της Συνεταιριστικής Τράπεζας οι οποίες, όμως, δεν αποτελούν το σύνολο των κινήσεων όλων των τραπεζικών του λογαριασμών.

Επιπλέον, δεν προσκομίζει το αναλυτικό καθολικό προθεσμιακής κατάθεσης της Συνεταιριστικής Τράπεζας ..., όπως εσφαλμένα αναφέρει στην προσφυγή, καθώς επίσης δεν προσκομίζει ΚΑΜΙΑ από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της ... ΤΡΑΠΕΖΑΣ, οι οποίοι λογαριασμοί αποτελούν τον κύριο αποδέκτη των επανακαταθέσεων μετρητών εις χείρας του, όπως ο ίδιος αναφέρει σε υπόμνημά του. Μέσω των λογαριασμών αυτών, όπως αναφέρεται και στη σχετική έκθεση ελέγχου, ο προσφεύγων αποπληρώνει τις επιταγές του και μεταφέρει χρήματα στην ΕΚΟ ΑΒΕΕ. Επίσης, δεν προσκομίζει τις κινήσεις των λογαριασμών του στην ... ΤΡΑΠΕΖΑ ΕΛΛΑΔΟΣ.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει, έστω, μία στοιχειώδη επεξεργασία των τραπεζικών του κινήσεων ετών 2011 και 2012 για να δικαιολογήσει τον ισχυρισμό του ότι βρίσκονται δηλαδή ρευστά διαθέσιμα εις χείρας του το έτος 2013, τα οποία επανακατέθεσε.

Επειδή, ο προσφεύγων ουδέποτε επικαλέστηκε, γραπτώς ή προφορικώς, στον έλεγχο, αλλά και στην προσφυγή του, συγκεκριμένες αναλήψεις εντός του 2011 και 2012, οι οποίες διατηρήθηκαν στα χέρια του ως ρευστά διαθέσιμα, ούτε προσκόμισε σχετικά αναλυτικά στοιχεία.

Επειδή, οι καρτέλες κινήσεων χορηγήσεων που προσκομίζει ο προσφεύγων για τα έτη 2011 και 2012 αφορούν τον με αριθμ.... αλληλόχρεο λογαριασμό της ..., ο οποίος είναι συνδεδεμένος με την σύμβαση πίστωσης με αριθμό .../12-04-2011 και τους αλληλόχρεους λογαριασμούς ..., ... της Συνεταιριστικής Τράπεζας βάσει της αριθ. .../10-5-2011 σύμβασης πίστωσης. Σύμφωνα δε με τον ίδιο, οι συμβάσεις αυτές έχουν συναφθεί προκειμένου να εξυπηρετήσουν τις ανάγκες ρευστότητας της επιχείρησης. Συγκεκριμένα, ο ελεγχόμενος παρέδιδε μεταχρονολογημένες επιταγές των αγοραστών υγραερίου στην τράπεζα και μέσω των παραπάνω συμβάσεων τις προεξοφλούσε και εισέπραττε μέρος του ποσού σε μετρητά άμεσα, τα οποία βάσει σύμβασης, έπρεπε να αποδοθούν στον κύριο δικαιούχο τους, την ... ΑΒΕΕ.

Επειδή, κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές του προσφεύγοντος οι οποίες αναφέρονται στο αρ. πρωτ. .../06-11-2019 υπόμνημά του, από ενάρξεως της συνεργασίας του με την ... ΑΒΕΕ (το έτος 2010) εισπράττει για λογαριασμό της και αποδίδει το προϊόν είσπραξης σε αυτήν ανά τακτά χρονικά διαστήματα μέσω της ... ΤΡΑΠΕΖΑΣ. Επίσης, εκδίδει σε τακτά χρονικά διαστήματα- σχεδόν κάθε εβδομάδα- μεταχρονολογημένες επιταγές προς την ..., τις οποίες πρέπει να καλύψει εντός διμήνου. Έτσι, κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές του, τεκμαίρεται ότι εντός των ετών 2011 και 2012 ο προσφεύγων είχε επιδοθεί σε αλληπάλληλες καταθέσεις μετρητών σε λογαριασμούς του στην ... Τράπεζα, τις κινήσεις των οποίων σκοπίμως δεν προσκομίζει .

Επειδή, ο προσφεύγων, εντός των ετών 2011 και 2012 διενήργησε αγορές πάγιων ποσού €48.500 και €49.141,44 αντίστοιχα, σύμφωνα με τις σχετικές δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος, ο έλεγχος ζήτησε το μητρώο παγίων της επιχείρησης με συνημμένα τα τιμολόγια αγορών αυτών αλλά, ουδέποτε προσκομίστηκε. Ο προσφεύγων προσκόμισε μόνο τις άδειες των βυτιοφόρων οχημάτων που χρησιμοποιεί για τις ανάγκες της επιχείρησης του και διαπιστώθηκε ότι οι άδειες έχουν εκδοθεί κατά τη διάρκεια των ετών 2011 και 2012. Συνεπώς, εντός των ετών 2011 και 2012 ο προσφεύγων διενήργησε δαπάνες για την απόκτηση επαγγελματικού εξοπλισμού συνολικής αξίας €97.641,44.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει τεκμηριωμένα την ύπαρξη ρευστών διαθεσίμων στα χέρια του, προκειμένου να αιτιολογήσει πρωτογενείς καταθέσεις εντός του κρινόμενου έτους, αφού δεν προσκομίζει τις κινήσεις του συνόλου των τραπεζικών του λογαριασμών ετών 2011 και 2012.

Επομένως, ο έλεγχος, ορθώς, δεν έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό ότι οι χορηγήσεις από τη Συνεταιριστική Τράπεζα ... και ... ετών 2011 και 2012 αποτέλεσαν «δεξαμενή» μετρητών για την αιτιολόγηση πρωτογενών καταθέσεων εντός του κρινόμενου έτους και, άρα, ο σχετικός ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή υιοθετούνται τα πορίσματα και οι θέσεις του ελέγχου, όπως διατυπώνονται στην από 17/12/2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί του μη σύννομου εξωλογιστικού προσδιορισμού στη φορολογία εισοδήματος

Ο ισχυρισμός περί της νομιμότητας του εξωλογιστικού προσδιορισμού αλυσιτελώς προβάλλεται, καθότι ο προσφεύγων εσφαλμένα θεώρησε ότι τα εισοδήματά του υπήχθησαν σε εξωλογιστικό προσδιορισμό. Ειδικότερα δε, στο πόρισμα της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αναφέρεται ότι τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης κρίθηκαν ειλικρινή και ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών έγινε με βάση τα βιβλία της επιχείρησης.

Επομένως, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης

Επειδή, στοιχείο που διέπει την αρχή της αναλογικότητας είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, ο επιδιωκόμενος δε σκοπός είναι η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η προάσπιση του δημόσιου συμφέροντος, δια μέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλόμενων φόρων, τη σχέση δε αυτή έχει σταθμίσει ο νομοθέτης. Δεν προβλέπεται δυνατότητα της φορολογικής αρχής και, εν συνεχεία, των διοικητικών δικαστηρίων να προβούν σε επιμέτρηση του ύψους της επιβληθείσας κύρωσης, λαμβάνοντας υπόψη τις περιστάσεις και, ιδίως, την ύπαρξη και το βαθμό υπαιτιότητας του υπόχρεου

Η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές. Τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης, όπως εν προκειμένω συνέβη και περιγράφεται αναλυτικά στη σχετική θεωρηθείσα Έκθεση Ελέγχου.

Σε κάθε περίπτωση η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των

ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια. Για την επιβολή των προστίμων εφαρμόζονται οι διατάξεις του νόμου που καθιερώνουν ένα αντικειμενικό σύστημα υπολογισμού των προστίμων ώστε ο φορολογούμενος να γνωρίζει εκ των προτέρων το ακριβές ύψος προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση. Επομένως, η επιβολή των προστίμων δεν καταλείπεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου.

Επομένως η φορολογική αρχή ενήργησε μέσα στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής διοίκησης όπως προκύπτει και από την σχετική θεωρηθείσα Έκθεση Ελέγχου, η οποία είναι πλήρως αιτιολογημένη και μνημονεύει με πληρότητα το περιεχόμενο των εγγράφων και των νόμων που ελήφθησαν υπόψη.

Επειδή, σύμφωνα με όλα τα προαναφερόμενα και παραθέτοντας τις ισχύουσες διατάξεις του νόμου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **23-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ...– **Α.Φ.Μ.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Με την υπ' αρ. .../2019 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	26.617,10€	26.617,10€
Πρόστιμο άρθρου 58§1 ν. 4174/2013 (50%)	27.298,50€	27.298,50€
Εισφορά Αλληλεγγύης	4.030,78€	4.030,78€

ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	57.946,38€	57.946,38€
----------------------------	-------------------	-------------------

Με την υπ' αρ. .../2019 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορ. έτους 2014

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	0,00€	0,00€
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	0,00€	0,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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.