



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 27/05/2020



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 902

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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, του με **ΑΦΜ**, κύρια δραστηριότητα το λιανικό εμπόριο παντοπωλείου και διεύθυνση έδρας στο, κατά: α) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013), β) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014

(φορολογικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την με αριθμ. πρωτ. /..... έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ., με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, 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' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 8.817,68 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ύψους 8.979,04 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 698,53 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 18.495,25 €.
- ❖ Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (φορολογικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 7.241,52 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 2.172,46 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 514,25 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 9.928,23 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας ελέγχου των χρήσεων 2013 και 2014 από τη Δ.Ο.Υ., με βάση τις διατάξεις του ν. 2238/94, ν. 4172/2013, της ΠΟΛ 1037/2005 και 1081/2005 και της ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Από τις γενικές και ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο βάσει της Α.Υ.Ο. 1021681/1120/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1037/1-3-2005 στις κρινόμενες χρήσεις, δε διαπιστώθηκαν διαφορές ή παραλείψεις.

Η επιχείρηση κατά την ελεγχόμενη περίοδο είχε ως κύρια δραστηριότητα το λιανικό εμπόριο ειδών παντοπωλείου και ως δευτερεύουσα τις υπηρεσίες που παρέχονται από καφενείο.

Από την επεξεργασία των χρηματοπιστωτικών δεδομένων, σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 15 §3 του ν.4174/2013 και αποτυπώνονται στην Εφαρμογή Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Α.Υ.Ο. 4105/17) της Α.Α.Δ.Ε. προέκυψε ότι ο προσφεύγων έχει πραγματοποιήσει την διαχειριστική περίοδο από 01.01.2013 έως 31.12.2013 και την φορολογική περίοδο από 01.01.2014 έως 31.12.2014 καταθέσεις σε Τραπεζικά Πιστωτικά Ιδρύματα, ως ακολούθως:

Διαχειριστική/φορολογική περίοδος	Ποσά σε ευρώ
01/01/2013 -31/12/2013	740.876,09
01/01/2014 -31/12/2014	965.538,73
Συνολικό ποσό καταθέσεων	1.706.414,82

Ο έλεγχος κοινοποίησε με συστημένη επιστολή στον προσφεύγοντα το με αριθ. πρωτ. αίτημα παροχής πληροφοριών, προκειμένου να προσκομίσει τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία των ελεγχόμενων χρήσεων, καθώς και αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τις καταθέσεις που πραγματοποιήθηκαν στους Τραπεζικούς του λογαριασμούς. Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στο ως άνω αίτημα προσκόμισε στον έλεγχο τα Βιβλία, τα Στοιχεία και όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών των διαχειριστικών περιόδων από 01.01.2013 έως 31.12.2013 και από 01.01.2014 έως 31.12.2014 και υπέβαλε έγγραφο, με το οποίο αιτιολόγησε τις πιστώσεις που αναφέρονται στο ανωτέρω αίτημα.

Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τα δικαιολογητικά και τις εξηγήσεις που παρασχέθηκαν από τον προσφεύγοντα, το ύψος των πρωτογενών καταθέσεων, όπως αυτές αντλήθηκαν μέσω του **Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας** το ύψος των καταθέσεων που δικαιολογήθηκαν ή όχι, από τον ελεγχόμενο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, το ύψος των καταθέσεων (μισθοί- ενοίκια) που ενώ δικαιολογήθηκαν συγκρίνονται με τα δηλωθέντα εισοδήματα, ως ακολούθως:

Ελεγχόμενη χρήση	Πρωτογενείς Καταθέσεις	Καταθέσεις που δικαιολογήθηκαν	Καταθέσεις που δεν δικαιολογήθηκαν	Καταθέσεις που δικαιολογήθηκαν και θα συγκριθούν με τα δηλωθέντα	
				Εισοδήματα από μισθούς	Εισοδήματα από ενοίκια
01.01.2013 31.12.2013	740.876,09	673.342,09	67.534,00	-	-
01.01.2014 31.12.2014	965.538,73	908.868,73	56.670,00	-	-

Τα ανωτέρω ποσά των πρωτογενών καταθέσεων που δεν δικαιολογήθηκαν, επιμερίστηκαν στους δικαιούχους των τραπεζικών λογαριασμών και για τον προσφεύγοντα προκύπτει προσαύξηση περιουσίας ύψους 42.267,00€ στη χρήση 2013 και 21.944,00€ στη χρήση 2014.

Ακολούθως, βάσει των διατάξεων των άρθρων 67B του Ν. 2238/94 και 27 του Ν. 4174/2013, διενεργήθηκε έλεγχος με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, των ακαθαρίστων εσόδων, των εκροών και των φορολογητέων κερδών του προσφεύγοντος, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, κατόπιν Εισηγητικού Υπηρεσιακού Σημειώματος του ελεγκτή και ακολούθως της αριθ. αιτιολογημένης απόφασης του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ.

Στη συνέχεια ο έλεγχος, βάσει των διατάξεων του άρθρου 9 της ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013 κοινοποίησε στον προσφεύγοντα την υπ' αριθ. πρωτ. επιστολή, με συνημμένα έντυπα για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία στην αρχή και στο τέλος της ελεγχόμενης περιόδου, καθώς και ερωτηματολόγιο του τρόπου διαβίωσης-Μεταβολές-Υποχρεώσεις, ανταποκρινόμενος δε ο προσφεύγων, προσκόμισε στη φορολογική αρχή τα ως άνω έντυπα συμπληρωμένα.

Από την σύνταξη του πίνακα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας προέκυψε **αρνητική διαφορά** μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» ποσού -13.088,25€ και -10.468,42€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013 και 01/01-31/12/2014 αντίστοιχα, οι οποίες, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 8 της ΠΟΛ. 1050/2014, αποτελούν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα του άρθρου 48 παρ 3 του ν. 2238/1994, και κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 ως ακολούθως:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ					
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2013	2014	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2013	2014
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί).	2.093,81	1.329,67	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	1.329,67	926,65
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ'κατηγορίας	0,00	0,00	2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ'κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)	0,00	0,00

ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)					
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/σεις	0,00	0,00	3. Εισφορές σε λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	0,00	0,00
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	18.854,63	31.433,39	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	0,00	0,00
5. Έσοδα από λοιπές πηγές (ΕΝΟΙΚΙΑ-ΑΓΡΟΤΙΚΑ)	1.028,24	330,00	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	0,00	0,00
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	3.473,25	2.737,75	6. Αγορές εμπορευμάτων, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	33.607,65	30.767,66
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	0,00	0,00	7.Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	0,00	0,00
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π	0,00	0,00	8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	0,00	0,00
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	0,00	0,00	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	1.137,00	1.090,00
10. Αυξήσεις Πληρωτέων λογαριασμών	0,00	0,00	10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	2.962,47	4.831,83
11. Μειώσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	0,00	0,00	11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	2.000,00	3.000,00
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών	0,00	0,00	12. Μειώσεις Πληρωτέων λογαριασμών	0,00	0,00
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	0,00	0,00	13. Αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	0,00	0,00
	0,00	0,00	14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	0,00	0,00
	0,00	0,00	15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων	0,00	0,00

			επόμενου/νων έτους/ετών		
	0,00	0,00	16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	25.768,24	35.733,02	ΣΥΝΟΛΟ	41.036,79	41.434,81
III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ			2013	2014	
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων			25.768,24	35.733,02	
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν			38.856,49	46.201,44	
Υπόλοιπο			-13.088,25	-10.468,42	

Ακολουθως και σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 9 της ΠΟΛ 1050/2014 προσδιορίστηκε το καθαρό φορολογητέο εισόδημα των ελεγχόμενων χρήσεων μετά την σύγκριση ανά φορολογική περίοδο του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις με το φορολογητέο εισόδημα με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, όπως αναλυτικά παρουσιάζεται στους παρακάτω πίνακες:

(α)	(β)	(γ)	(δ) (β+γ)	(ε)	(ζ) (β+ε)	(στ) (δ ή ζ)	(η)
Χρήση	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει δήλωσης	Διαφορές εισοδήματος προς φορολόγηση βάσει εμμέσων τεχνικών	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει εμμέσων τεχνικών	Προσαύξηση περιουσίας	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου	Διαφορά δήλωσης Ελέγχου
2013	1.952,49	13.088,25	15.040,74	42.267,00	44.219,49	44.219,49	42.267,00

(α)	(β)	(γ)	(δ) (β+γ)	(ε)	(ζ) (β+ε)	(στ) (δ ή ζ)	(η)
Χρήση	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει δήλωσης	Διαφορές εισοδήματος προς φορολόγηση βάσει εμμέσων τεχνικών	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει εμμέσων τεχνικών	Προσαύξηση περιουσίας	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου	Διαφορά δήλωσης Ελέγχου
2014	7.125,66	10.468,42	17.594,08	21.944,00	29.069,66	29.069,66	21.944,00

Συνεπώς ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος στις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2013 – 31/12/2013 και 01/01/2014 – 31/12/2014 έγινε με βάση το αποτέλεσμα, όπως προσδιορίστηκε με τις γενικές διατάξεις, καθώς ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο. (Άρθρο 9 ΠΟΛ. 1050/2014).

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου κοινοποιήθηκε στις το αριθμ. σημείωμα διαπιστώσεων με τις πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ανταποκρινόμενος ο προσφεύγων κατέθεσε τα αριθμ. πρωτ. και υπομνήματα του.

Από την επεξεργασία των στοιχείων, όπως προέκυπταν από τα ως άνω υπομνήματα και την αποδοχή μέρους των ισχυρισμών στη χρήση 2013 ύψους 3.944,00€, το ύψος των καταθέσεων που δικαιολογήθηκαν ή όχι, διαμορφώνονται ως ακολούθως:

Ελεγχόμενη χρήση	Πρωτογενείς Καταθέσεις	Καταθέσεις που δικαιολογήθηκαν	Καταθέσεις που δεν δικαιολογήθηκαν	Καταθέσεις που δικαιολογήθηκαν και θα συγκριθούν με τα δηλωθέντα	
				Εισοδήματα από μισθούς	Εισοδήματα από ενοίκια
01.01.2013 31.12.2013	740.876,09	677.286,09	63.590,00	-	-
01.01.2014 31.12.2014	965.538,73	908.868,73	56.670,00	-	-

Τα ανωτέρω ποσά των πρωτογενών καταθέσεων που δεν δικαιολογήθηκαν από τον ελεγχόμενο, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, επιμερίστηκαν στους δικαιούχους των τραπεζικών λογαριασμών ισομερώς προκειμένου να προσδιορισθεί το ποσό που αναλογεί στον ελεγχόμενο όπως αναλυτικά παρουσιάζεται στον κάτωθι πίνακα:

Χρήση 2013

α/α	Χρηματοπιστω- τικό ίδρυμα	Αριθμός Λογαριασμού	Πλήθος δικαιούχων	Ποσά καταθέσεων που δεν δικαιολογήθηκαν	Προσαύξηση Περιουσίας
1			2	13.590,00	6.795,00
2			2	0,00	0,00
3			2	4.000,00	2.000,00
4			1	14.000,00	14.000,00
5			2	32.000,00	16.000,00
ΣΥΝΟΛΟ				63.590,00	38.795,00

Χρήση 2014

α/α	Χρηματοπιστω- τικό ίδρυμα	Αριθμός Λογαριασμού	Πλήθος δικαιούχων	Ποσά καταθέσεων που δεν δικαιολογήθηκαν	Προσαύξηση Περιουσίας
1			3	37.950,00	12.650,00
3			2	1.500,00	750,00
4			2	600,00	300,00
5			5	220,00	44,00
7			2	16.400,00	8.200,00

ΣΥΝΟΛΟ	56.670,00	21.944,00
---------------	------------------	------------------

Ακολούθως και σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 9 της ΠΟΛ 1050/2014 προσδιορίστηκε εκ νέου το καθαρό φορολογητέο εισόδημα των ελεγχόμενων χρήσεων, μετά τη σύγκριση ανά φορολογική περίοδο του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις, με το φορολογητέο εισόδημα με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, όπως αναλυτικά παρουσιάζεται στους παρακάτω πίνακες:

(α)	(β)	(γ)	(δ) (β+γ)	(ε)	(ζ) (β+ε)	(στ) (δ ή ζ)	(η)
Χρήση	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει δήλωσης	Διαφορές εισοδήματος προς φορολόγηση βάσει εμμέσων τεχνικών	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει εμμέσων τεχνικών	Προσαύξηση περιουσίας	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου	Διαφορά δήλωσης Ελέγχου
2013	1.952,49	13.088,25	15.040,74	38.795,00	40.747,49	40.747,49	38.795,00

(α)	(β)	(γ)	(δ) (β+γ)	(ε)	(ζ) (β+ε)	(στ) (δ ή ζ)	(η)
Χρήση	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει δήλωσης	Διαφορές εισοδήματος προς φορολόγηση βάσει εμμέσων τεχνικών	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει εμμέσων τεχνικών	Προσαύξηση περιουσίας	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου	Διαφορά δήλωσης Ελέγχου
2014	7.125,66	10.468,42	17.594,08	21.944,00	29.069,66	29.069,66	21.944,00

Ο έλεγχος, βάσει των γενικών διατάξεων, προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος, για την υπό κρίση χρήση, ως ακολούθως:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
Καθαρό Εισόδημα από ακίνητα	320,01	320,01
Ακαθάριστο εισόδημα από ιδιόχρηση	931,20	931,20
Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις με βάση το αντικειμενικό σύστημα	698,24	698,24

Ζημία από εμπορικές επιχειρήσεις	16.343,13	16.343,13
Μερίσματα –τόκοι- δικαιώματα	3.04	3.04
Προσαύξηση Περιουσίας Άρθρου 48§3 Ν.2238/1994	0,00	38.795,00
Σύνολο δηλωθέντων εισοδημάτων	1.952,49 €	40.747,49 €
Προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων	12.646,96	

Φορολογική περίοδος 01/01/2014 – 31/12/2014

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
Καθαρό Εισόδημα από ακίνητα	320,01	320,01
Ακαθάριστο εισόδημα από ιδιόχρηση	931,20	931,20
Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις	5.896,68	5.896,68
Ζημία από εμπορικές επιχειρήσεις	7.122,18	7.122,18
Μερίσματα –τόκοι- δικαιώματα	3.48	3.48
Προσαύξηση Περιουσίας άρθρου 48§3 Ν.2238/1994	0,00	21.944,00
Σύνολο δηλωθέντων εισοδημάτων	7.125,66 €	29.069,66 €

Με βάση τα ως άνω αποτελέσματα του ελέγχου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Με την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση και την εξαφάνιση, ή άλλως τη μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενος τους ακόλουθους λόγους:

1) Αοριστία της έκθεσης ελέγχου και έλλειψη αιτιολογίας. Οι εκθέσεις ελέγχου είναι πρωτίστως αόριστες, ακολούθως δε πλημμελώς αιτιολογημένες, καθώς δεν απαντούν στις αιτιάσεις του. Ειδικότερα επικαλείται:

α) Δεν υπήρχαν «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή καταθέσεις μετρητών, η προέλευση των οποίων θα έπρεπε να τεκμηριωθεί, π.χ. από προγενέστερες αναλήψεις μετρητών, πώληση περιουσιακού στοιχείου και είσπραξη του ανταλλάγματος σε μετρητά κλπ.,

Αυθαίρετα και αναισιολόγητα απορρίφθηκαν οι ισχυρισμοί του για τις παρακάτω καταθέσεις που έγιναν στους παρακάτω λογαριασμούς:

➤ Στον αριθμ. του καταστήματος της στην

κατά τη χρήση 2013:

Αα) υπό στοιχείο ..., ποσού 2.000,00 Ευρώ, την-2013, από

Αβ) υπό στοιχείο ..., ποσού 2.000,00 Ευρώ την ...-2013 από

Αγ) υπό στοιχείο ..., ποσού 1.500,00 Ευρώ την ...-2013, από

Αδ) υπό στοιχείο ..., ποσού 1.500,00 Ευρώ την ...-2013, από

Αε) υπό στοιχείο ..., ποσού 2.000,00 Ευρώ την-2013, από

Αστ) υπό στοιχείο ..., ποσού 3.000,00 Ευρώ από

Αζ) υπό στοιχείο ..., ποσού 3.000,00 Ευρώ την-2013, από

Αη) υπό στοιχείο ..., ποσού 3.000,00 Ευρώ την ...-2013, από

Αθ) υπό στοιχείο ..., ποσού 2.000,00 Ευρώ την ..-2013, από

Αι) υπό στοιχείο ..., ποσού 1.000,00 την-2013, από

Ακ) υπό στοιχείο ..., ποσού 1.000,00 την-2013 από

παρά το ότι αποδεικνύεται, ότι οι καταθέσεις αυτές έγιναν, για λογαριασμό του γιου του, για τις μεταξύ τους εμπορικές συναλλαγές, τόσο από τα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν για τις συναλλαγές τους αυτές, όσο και από την καρτέλα του γιου του, στην οποία αποτυπώνονται οι συναλλαγές τους, όσο και από τις υπεύθυνες δηλώσεις του, διαχειριστή της ως άνω ΕΠΕ, τις οποίες προσκόμισε στον έλεγχο.

Αλ) υπό στοιχείο ..., ποσού 5.000,00 Ευρώ από

Αμ) υπό στοιχείο ..., ποσού 5.000,00 Ευρώ από

Απορρίφθηκαν οι ισχυρισμοί του με την αιτιολογία ότι δήθεν ο γιος του δεν ήταν συνδικαιούχος στον λογαριασμό αυτό και γι αυτό δήθεν δεν αποδεικνύονταν η αιτία της κατάθεσης, ενώ αποδεικνύονταν από τα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία των συναλλαγών τους με τον γιο του, τα οποία αποδείκνυαν τις μεταξύ τους συναλλαγές, ότι οι καταθέσεις αυτές έγιναν από τα παραπάνω νομικά πρόσωπα που ήταν πελάτες του γιου του, στο δικό του λογαριασμό, επειδή αυτόν τους υπέδειξε εν αγνοία του ο γιος του.

κατά το φορολογικό έτος 2014:

Αα) υπό στοιχείο ..., την-2014, ποσού 2.000,00 Ευρώ από

Αβ) υπό στοιχείο ..., ποσού 2.900,00 Ευρώ από

Αγ) υπό στοιχείο ...,-2014, ποσού 1.000,00 Ευρώ από

Αδ) υπό στοιχείο ..., την ..-2014, ποσού 1.000,00 Ευρώ από

Αε) υπό στοιχείο ..., την ...-2014, ποσού 1.000,00 Ευρώ από

Αστ) υπό στοιχείο ..., την ..-2014, ποσού 1.000,00 Ευρώ από

Αζ) υπό στοιχείο, την-2014, ποσού 1.000,00 Ευρώ από

Αη) υπό στοιχείο, ποσού 1.000,00 Ευρώ από

Αθ) υπό στοιχείο,-2014, ποσού 1.000,00 Ευρώ από

Αι) υπό στοιχείο 15, την ...-2014, ποσού 1.500,00 Ευρώ από,

Ακ) υπό στοιχεία 30, την ...-2014, ποσού 3.000,00 Ευρώ από,

➤ στον αριθμ. λογαριασμό του καταστήματος της Τράπεζας στην

κατά το φορολογικό έτος 2014:

Κατάθεση μετρητών 220,00 Ευρώ την-2014 (α/α), που κατέθεσε ο ίδιος, επειδή δήθεν δεν προσκομίσθηκαν τα απαραίτητα δικαιολογητικά, για να προσδιορίζεται επακριβώς η πηγή προέλευσης των χρημάτων.

➤ Στον αριθμ. του καταστήματος της Τράπεζας στην

κατά το φορολογικό έτος 2014:

Κατάθεση μετρητών 600,00 Ευρώ την-2014 (α/α), από, αφορά κατάθεση πελάτη του γιου του από το εξωτερικό, για την οποία επισύναψε ενημέρωση από την τράπεζα, επειδή δήθεν δεν προσκομίσθηκαν τα απαραίτητα δικαιολογητικά, για να προσδιορίζεται επακριβώς η πηγή προέλευσης των χρημάτων.

➤ Στον αριθμ. του καταστήματος της Τράπεζας στην

κατά το φορολογικό έτος 2014:

Δα) Κατάθεση μετρητών 500,00 Ευρώ την ...-2014(α/α ..), από, με αιτιολογία αγορά κερασιών,

Δβ) Κατάθεση μετρητών 4.500,00 Ευρώ την ...-2014 (α/α ...), από, με αιτιολογία αγορά κερασιών,

Δγ) Κατάθεση μετρητών 25.000,00 Ευρώ την ...-2014 (α/α ...), από, με αιτιολογία αγορά κερασιών,

Δδ) Κατάθεση μετρητών 5.950,00 Ευρώ την ...-2014 (α/α), από, με αιτιολογία αγορά κερασιών,

οι οποίες αφορούν κατάθεση πελάτη του γιου του από το εξωτερικό, για τις οποίες επισύναπτε ενημέρωση από την τράπεζα, με την αιτιολογία ότι δεν προσκομίσθηκαν τα απαραίτητα δικαιολογητικά, για να προσδιορίζεται επακριβώς η πηγή προέλευσης των χρημάτων.

Η είχε ως σκοπό την παροχή πάσης φύσεως υπηρεσιών μεταφοράς - διανομής και αποθήκευσης και συνεπώς μπορούσε να κάνει μεταφορές με αντικαταβολή, εισπράττοντας το τίμημα των πωλουμένων και εν προκειμένω, των πωλούμενων προς αυτούς φρούτων του υιού του τα οποία μετέφερε στους αγοραστές με την εντολή να εισπράξει κατά την παράδοση τους, το τίμημά τους από αυτούς και να του το αποδώσει στην συνέχεια, όπερ ακριβώς, έκανε και στις παραπάνω περιπτώσεις, αποδίδοντας το στην συνέχεια στον πωλητή υιό του, με κατάθεση στον παραπάνω λογαριασμό, πράγμα το οποίο έκανε σε εκτέλεση της παραπάνω μεταξύ τους σύμβασης εντολής, ο διαχειριστής της,, αλλά αναιτιολόγητα δεν δέχθηκε ο έλεγχος, παρ' ότι προσκομίσθηκαν φορολογικά στοιχεία πελατών εξωτερικού του υιού του και καταθετήρια στα οποία αναφέρονταν στην αιτιολογία (βλέπε υπ' αρ.,, αλλά και και όπου

ΑΝΑΦΕΡΕΤΑΙ ΣΤΙΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ), αλλά και την προσκομιζόμενη υπεύθυνη δήλωση του υιού του).

Δε) Κατάθεση μετρητών 2.000,00 Ευρώ την-2014 (α/α), από, χωρίς αιτιολογία, επειδή δήθεν δεν προσκομίσθηκαν τα απαραίτητα δικαιολογητικά, για να προσδιορίζεται επακριβώς η πηγή προέλευσης των χρημάτων.

➤ Στον αριθμ. του καταστήματος της στην

Κατά τη χρήση 2013:

Εα) Κατάθεση μετρητών 2.000,00 Ευρώ την-2013 (α/α ..),

Εβ) Κατάθεση μετρητών 5.000,00 Ευρώ την-2013 (α/α ...),

Εγ) Κατάθεση μετρητών 5.000,00 Ευρώ την-2013 (α/α ...),

Εδ) Κατάθεση μετρητών 2.000,00 Ευρώ την ...-2013 (α/α),

χωρίς αιτιολογία, επειδή δήθεν δεν προσκομίσθηκαν τα απαραίτητα δικαιολογητικά, για να προσδιορίζεται επακριβώς η πηγή προέλευσης των χρημάτων.

➤ Στον υπ' αρ. του καταστήματος της στην

Κατά τη χρήση 2013:

Κατάθεση μετρητών 4.000,00 Ευρώ την-2013 (α/α), χωρίς αιτιολογία, επειδή δήθεν δεν προσκομίσθηκαν τα απαραίτητα δικαιολογητικά, για να προσδιορίζεται επακριβώς η πηγή προέλευσης των χρημάτων.

➤ Στον υπ' αρ. λογαριασμό του και της συζύγου του του καταστήματος της στην

Κατά τη χρήση 2013:

Ζα) Κατάθεση μετρητών 1.000,00 Ευρώ την-2013 (α/α),

Ζβ) Κατάθεση μετρητών 500,00 Ευρώ την-2013 (α/α),

Ζγ) Κατάθεση μετρητών 200,00 Ευρώ την-2013 (α/α),

Ζδ) Κατάθεση μετρητών 1.050,00 Ευρώ την-2013 (α/α),

χωρίς όνομα καταθέτη, χωρίς αιτιολογία, επειδή δήθεν δεν προσκομίσθηκαν τα απαραίτητα δικαιολογητικά, για να προσδιορίζεται επακριβώς η πηγή προέλευσης των χρημάτων.

Ζε) Κατάθεση μετρητών 1.000,00 Ευρώ την ...-2013 (α/α ...), από, χωρίς αιτιολογία, ενώ επισύναψε τα φορολογικά στοιχεία και την καρτέλα πελάτη του γιου του που αποδείκνυαν την εμπορική συναλλαγή τους, επειδή δήθεν δεν προσκομίσθηκαν τα απαραίτητα δικαιολογητικά, για να προσδιορίζεται επακριβώς η αιτία κατάθεσης, επειδή δήθεν ο γιος του, δεν είναι συνδικαιούχος του λογαριασμού (συνδικαιούχος η σύζυγος μου).

Ζστ) Κατάθεση μετρητών 600,00 Ευρώ την-2013 (α/α), από, χωρίς αιτιολογία, ενώ επισύναψε τα φορολογικά στοιχεία και την καρτέλα πελάτη του γιου του που αποδείκνυαν την εμπορική συναλλαγή τους, επειδή δήθεν δεν προσκομίσθηκαν τα απαραίτητα δικαιολογητικά, για να

προσδιορίζεται επακριβώς η αιτία κατάθεσης, επειδή δήθεν ο γιος του, δεν είναι συνδικαιούχος του λογαριασμού, ΕΝΩ ΕΙΝΑΙ ΣΥΝΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΥΤΟΥ!!

Πλέον τούτων, από τα προσκομιζόμενα καταθετήρια, στον κοινό λογαριασμό τους με τον υιό του της, των παραπάνω ποσών των καταθέσεων από, 1.000,00 Ευρώ και 600,00 Ευρώ, συνδυαστικά με τα φορολογικά στοιχεία των συναλλαγών τους, αποδεικνύεται, ότι η κατάθεση των παραπάνω ποσών, έγινε για λογαριασμό του γιου του, για τις εμπορικές τους συναλλαγές που έγιναν με νόμιμα φορολογικά στοιχεία, τα οποία προσκομίσθηκαν στον έλεγχο.

Ζζ) Κατάθεση μετρητών 4.740,00 Ευρώ την-2013 (α/α ...), χωρίς όνομα καταθέτη, χωρίς αιτιολογία, επειδή δήθεν δεν προσκομίσθηκαν τα απαραίτητα δικαιολογητικά, για να προσδιορίζεται επακριβώς η πηγή προέλευσης των χρημάτων.

Ζη) Κατάθεση μετρητών 600,00 Ευρώ την-2013 (α/α), από, χωρίς αιτιολογία, ενώ πρόκειται για τίμημα των κερασιών που του πούλησε και του παρέδωσε η σύζυγος του τον Μάιο του 2013, καθόσον ήταν πωλητής φρούτων στις λαϊκές αγορές με έδρα το, αλλά δυστυχώς αποβίωσε και δεν μπορεί να το επιβεβαιώσει, επειδή δήθεν δεν προσκομίσθηκαν τα απαραίτητα δικαιολογητικά, για να προσδιορίζεται επακριβώς η αιτία κατάθεσης, επειδή δήθεν ο γιος του, δεν είναι συνδικαιούχος του λογαριασμού!!

Ζθ) Κατάθεση μετρητών 1.000,00 Ευρώ την-2013 (α/α), χωρίς όνομα καταθέτη, χωρίς αιτιολογία, επειδή δήθεν δεν προσκομίσθηκαν τα απαραίτητα δικαιολογητικά, για να προσδιορίζεται επακριβώς η πηγή προέλευσης των χρημάτων.

Ζι) Κατάθεση μετρητών 1.300,00 Ευρώ την-2013 (α/α), χωρίς όνομα καταθέτη, χωρίς αιτιολογία, με βιβλιάριο όμως, επειδή δήθεν δεν προσκομίσθηκαν τα απαραίτητα δικαιολογητικά, για να προσδιορίζεται επακριβώς η πηγή προέλευσης των χρημάτων, ενώ επισυνάφθηκε το αντίστοιχο πρωτότυπο καταθετήριο από την τράπεζα που διαφορετικά, δηλαδή, αν δεν ήταν ο ίδιος καταθέτης, δεν θα ήταν στην κατοχή του.

Ζκ) Κατάθεση μετρητών 600,00 Ευρώ την-2013 (α/α), χωρίς όνομα καταθέτη, χωρίς αιτιολογία, με βιβλιάριο όμως, επειδή δήθεν δεν προσκομίσθηκαν τα απαραίτητα δικαιολογητικά, για να προσδιορίζεται επακριβώς η πηγή προέλευσης των χρημάτων, ενώ επισυνάφθηκε το αντίστοιχο πρωτότυπο καταθετήριο από την τράπεζα που διαφορετικά, δηλαδή, αν δεν ήταν ο ίδιος καταθέτης, δεν θα ήταν στην κατοχή του.

Ζλ) Κατάθεση μετρητών 500,00 Ευρώ την-2013 (α/α), χωρίς όνομα καταθέτη, χωρίς αιτιολογία, με βιβλιάριο όμως, επειδή δήθεν δεν προσκομίσθηκαν τα απαραίτητα δικαιολογητικά, για να προσδιορίζεται επακριβώς η πηγή προέλευσης των χρημάτων, ενώ επισυνάφθηκε το αντίστοιχο πρωτότυπο καταθετήριο από την τράπεζα που διαφορετικά, δηλαδή, αν δεν ήταν ο ίδιος καταθέτης, δεν θα ήταν στην κατοχή του.

Ζμ) Κατάθεση μετρητών 500,00 Ευρώ την-2013 (α/α), χωρίς όνομα καταθέτη, χωρίς αιτιολογία, με βιβλιάριο όμως, επειδή δήθεν δεν προσκομίσθηκαν τα απαραίτητα δικαιολογητικά, για να προσδιορίζεται επακριβώς η πηγή προέλευσης των χρημάτων, ενώ επισυνάφθηκε το αντίστοιχο

πρωτότυπο κατατεθήριο από την τράπεζα που διαφορετικά, δηλαδή, αν δεν ήταν ο ίδιος καταθέτης, δεν θα ήταν στην κατοχή του.

Σε κάθε περίπτωση, τα λοιπά πιστωθέντα στους τραπεζικούς λογαριασμούς του ποσά αντιστοιχούν σε ποσά τα οποία δεν είχε υποχρέωση να τα δηλώσει στις οικείες δηλώσεις ΦΕ.

β) Δεν συνεκτιμήθηκε το γεγονός ότι, λόγω κινητικής αναπηρίας του για την κατάθεση οιοδήποτε ποσού στην τράπεζα, στέλνει, είτε τον γιο του, είτε την σύζυγο του, είτε οιοδήποτε άλλο άτομο.

2) Κακή ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων που αναφέρονται στις προσβαλλόμενες πράξεις. Ειδικότερα επικαλείται:

α) Μη νόμιμα υπολογίστηκαν οι καταθέσεις που έγιναν, πριν την ισχύ του ν. 4174/2013, γιατί, πριν την ως άνω ημερομηνία, τα ποσά αυτά δεν υπαγόntonταν σε φορολόγηση (Διοικ. Εφ. Αθήνας 2828/2015, 2829/2015).

β) Δεν υφίστατο 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, καθόσον, ήταν εμφανής η πηγή προέλευσης όλων των χρηματικών ποσών που εμφανίζονταν ως πιστώσεις και συγκεκριμένα, το μεγαλύτερο μέρος εξ αυτών αφορούσε καταθέσεις τιμημάτων πώλησης αγροτικών προϊόντων του υιού του και ένα πολύ μικρό μέρος από αυτά, καταθέσεις που έγιναν από τον προσφεύγοντα, μέσω τρίτων, αλλά δεν προσκομίστηκαν περισσότερα στοιχεία, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών, είτε επειδή παρήλθε ο χρόνος που η τράπεζα είχε υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων, είτε επειδή κανείς δεν περίμενε τότε, δηλαδή τα ελεγχόμενα έτη, ότι θα γίνονταν παρόμοιοι έλεγχοι και θα ζητούνταν τέτοια στοιχεία από την φορολογική αρχή, δηλαδή, να τίθεται στο κατατεθήριο το όνομα του καταθέτη και γι αυτό, έπρεπε να γίνουν δεκτοί οι παραπάνω ισχυρισμοί του και σε κάθε περίπτωση, να απορριφθούν αιτιολογημένα και με βάση άλλα στοιχεία που είχε στην διάθεσή της η φορολογική αρχή, κάποιες από τις επιχειρήσεις με τις οποίες συνεργάζονταν ο γιος του, όπως π.χ. η επιχείρηση του με έδρα το (απεβίωσε), η και η, έκλεισαν και ήταν αδύνατο να αντλήσει από αυτές στοιχεία, δεδομένου ότι δεν υφίσταται πλέον νόμιμος εκπρόσωπος τους ή κάποιο άλλο εντεταλμένο πρόσωπο στο οποίο θα μπορούσε να απευθυνθεί, όπως στην περίπτωση της, στην οποία δεν υφίστανται τα στοιχεία αυτά.

γ) Σε κάθε περίπτωση, τα κατατεθέντα ποσά, δεν αποτελούσαν εισόδημα των άρθρων 4 και 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, φορολογούμενο ως εξ ελευθερίων επαγγελματιών, ως στερούμενα περιοδικότητας και προέλευσης από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή που αποτελεί το αντάλλαγμα προσωπικής εργασίας του ή τον καρπό των περιουσιακών του στοιχείων και ως αιτία, έχουν τις αιτίες που κατωτέρω αναφέρονται (3872/2013 ΣΤΕ), δηλαδή αιτίες που δεν θεωρούνται με άλλη ειδική διάταξη νόμου ως θεωρείται εισόδημα που υπάγεται σε φόρο (βλ. ΣΤΕ 884/2016, 3872/2013, 420/1999).

δ) Περαιτέρω, 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, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία, είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από την 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(ΣτΕ 884/2016) και η προϋπόθεση αυτή, ουδόλως συνέντρεχε εν προκειμένω.

ε) Το βάρος απόδειξης το φέρει η φορολογική αρχή, η οποία, εν προκειμένω, δεν απέδειξε, ότι υπήρχε απόκρυψη εισοδήματος.

στ) Δεν υπήρχαν «πρωτογενείς καταθέσεις» μου, δηλαδή, καταθέσεις μετρητών, η προέλευση των οποίων θα έπρεπε να τεκμηριωθεί, π.χ. από προγενέστερες αναλήψεις μετρητών, πώληση περιουσιακού στοιχείου και είσπραξη του ανταλλάγματος σε μετρητά κ.λπ..

3) Ουσιώδης πλάνη περί τα πράγματα της φορολογικής διοίκησης.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι άκυρες και ακυρωτές λόγω ουσιώδους πλάνης περί τα πράγματα της φορολογικής διοίκησης, καθώς έγινε κακή εκτίμηση εκ μέρους της του αποδεικτικού υλικού και ακολούθως κακή ερμηνεία και εφαρμογή των προδιαληφθεισών διατάξεων.

4) Κακή εκτίμηση του αποδεικτικού υλικού. Μη απόδειξη των προϋποθέσεων έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων από τη φορολογική αρχή.

Η φορολογική αρχή, αν και φέρει το βάρος της απόδειξης, δεν απέδειξε με επαρκή βεβαιότητα τα αντικειμενικά στοιχεία, προέβη σε κακή εκτίμηση των αποδείξεων και δεν έλαβε υπόψη της όλους τους διαλαμβανόμενους στο υπόμνημα του ισχυρισμούς.

5) Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας, της αρχής της μη αναδρομικής εφαρμογής των φορολογικών νόμων και της αρχής της απαγόρευσης της διπλής φορολογίας (non bis in idem) –Ακυρότητα του άρθρου 7 της ΠΟΛ. 1050/2014, καθώς εκδόθηκε καθ' υπέρβαση της σχετικής νομοθετικής εξουσιοδότησης.

Ειδικότερα, ο έλεγχος, στα πλαίσια της υπ' αυτού εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 15 Ν. 3888/2010, εφάρμοσε τη διάταξη του άρθρου 67B του Ν. 2238/1994 (για την χρήση 2013) που προστέθηκε με την παρ. 14 άρθρου 4 του Ν. 4038/2012, με την οποία θεσπίστηκαν οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου, ενώ με το άρθρο 37 του ίδιου νόμου ορίσθηκε, ότι ισχύει από τη δημοσίευση του στο Φ ΕΚ (2-2-2012). Περαιτέρω, με την παρ. 6 άρθρου 8 του ν. 4110/2013, που ισχύει από τη δημοσίευση του Νόμου στο ΦΕΚ (23.1.2013) ορίσθηκε, ότι οι διατάξεις του άρθρου 67B εφαρμόζονται και για όλες τις εκκρεμείς χρήσεις, για τις οποίες υφίσταται φορολογική υποχρέωση.

Επιπλέον η ΠΟΛ. 1050/2014, καθ' υπέρβαση της νομοθετικής εξουσιοδότησης και παντελώς αυθαίρετα όρισε στο τελευταίο εδάφιο του άρθρου 7 ότι: «το ύψος των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της 1^{ης} ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος...». Έπρεπε δηλ. να είχε δηλώσει το κεφάλαιο από τις οικονομίες ετών, ενώ δεν υπήρχε η σχετική προς τούτο υποχρέωση, για να μην υπαχθεί εκ νέου σε φορολογία, κατά παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

6) Μη εφαρμογή της αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5-11-2015-Μη απόδειξη των προϋποθέσεων εφαρμογής της,

καθόσον δεν προέκυπτε προσαύξηση περιουσίας με βάση τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών με επαρκή και απόλυτα τεκμηριωμένη κρίση του ελέγχου, κατά παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

7) Μη νόμιμη η επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 παρ. 1 του ν. 3986/2011 επί ανύπαρκτου εισοδήματος, που προσδιορίστηκε αυθαίρετα και ανατιολόγητα από τον έλεγχο.

Επιπλέον η επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης αντίκειται στη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας, καθώς, ενώ θεσπίστηκε αρχικά με το άρθρο 29 ν. 3986/2011 με γνώμονα την εξυπηρέτηση του δημοσιονομικού συμφέροντος για την αντιμετώπιση ιδιαίτερων και εκτάκτων συνθηκών στη συνέχεια απέκτησε μόνιμο και διαρκή χαρακτήρα προστιθέμενη ως άρθρο 43^Α στο νέο κώδικα εισοδήματος (ν. 4172/2013).

8) Για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου, σύμφωνα με το άρθρο 5 της ΠΟΛ. 1050/2014, η τεχνική επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική αρχή έχει στη διάθεση της. Ουδέποτε του κοινοποιήθηκε η αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και στην αριθμ. και στο αριθμ. αίτημα παροχής πληροφοριών δεν αναφέρεται η έμμεση τεχνική ελέγχου. Επιπρόσθετα αναφέρει ότι με βάση την συγκεκριμένη τεχνική ανέκυψε διαφορά εισοδήματος ύψους 28.097,58€ και 21.544,90€ κατά το οικον. έτος 2014 και το φορολ. έτος 2014 αντίστοιχα, λαμβάνοντας υπόψη τη μεταβολή των λογαριασμών πληρωτέων, χωρίς να ληφθεί υπόψη η μείωση των λογαριασμών εισπρακτέων.

9) Μη νόμιμη η επιβολή του προστίμου του άρθρου 58 ν. 4174/2013 ύψους 2.172,45€, που αναγράφεται επί της αριθμ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολ. έτους 2014.

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο, τρίτο, τέταρτο και έκτο ισχυρισμό περί έλλειψης αιτιολογίας, κακής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων και ουσιώδους πλάνης περί τα πράγματα της φορολογικής αρχής

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (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 Ν.2238/1994, στο άρθρο 4 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. [...] 3. Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α' έως Ζ' της προηγούμενης παραγράφου τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος. Κατά την άθροιση αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επί μέρους εισοδημάτων», ενώ στο άρθρο 67B ορίζεται ότι: «1.Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών (mark up method), β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method), γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (net worth method), δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (unit and volume method) και ε) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method). Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των επιτηδευματιών βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Τα προσδιοριζόμενα αποτελέσματα που προκύπτουν από την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της προηγούμενης παραγράφου, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων. 3. Εφόσον τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου έχουν εξαχθεί με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών της παραγράφου 1, και πριν την έκδοση φύλλων ή πράξεων καταλογισμού, ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής μονάδας, καλεί

τον υπόχρεο σε ακρόαση, ο οποίος δικαιούται σε ανταπόδειξη. 4. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και για όλες τις εκκρεμείς χρήσεις για τις οποίες υφίσταται φορολογική υποχρέωση.

5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου» και στο άρθρο 48.3 ορίζεται ότι: «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 προέλευσης 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."*** Το τελευταίο εδάφιο της παρ.3 προστέθηκε με το άρθρο 15παρ.3 Ν.3888/2010, ΦΕΚ Α 175/30.9.2010».

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 δε με την 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., ΣτΕ 1663/1994, ΣτΕ 3342/1985, ΣτΕ 1453/1982, ΣτΕ 3514/1975, ΣτΕ 2417/1965 κ.ά.).

Επειδή, με την αιτιολογική έκθεση του ν.4038/2012 επί του άρθρου 4, ως προς την παρ 14, με την οποία προστέθηκε το άρθρο 67B του ΚΦΕ, ορίζεται ότι: *«Με την προτεινόμενη διάταξη της παραγράφου 15 θεσπίζονται έμμεσοι μέθοδοι προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος, εφαρμοστές διεθνώς από πολλές φορολογικές διοικήσεις, στις περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία δεν απεικονίζουν την πραγματική οικονομική του κατάσταση ή υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός σε κινητή και ακίνητη περιουσία φυσικών ή νομικών προσώπων ή*

υπερβολικές δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα της επιχείρησης ή και του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Με τις εν λόγω μεθόδους, οι οποίες λειτουργούν με βάση τις γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, ο ελεγκτής έχει τη δυνατότητα, αναφορικά με τον προσδιορισμό του εισοδήματος, να χρησιμοποιεί και να αξιοποιεί ένα ευρύτατο φάσμα πληροφοριών και δεδομένων προερχόμενο από τρίτες πηγές προκειμένου να εξάγει ασφαλέστερα αποτελέσματα και να συμβάλλει αποτελεσματικά στη σύλληψη της φορολογητέας ύλης. Εξάλλου στο φορολογούμενο δίνεται σε κάθε περίπτωση, στα πλαίσια του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, η δυνατότητα ανταπόδειξης, καθώς πριν την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων, μπορεί να επικαλεστεί ενώπιον της ελεγκτικής αρχής κάθε πρόσφορο στοιχείο σχετικά με τη φοροδοτική του ικανότητα».

Επειδή με τις διατάξεις του Ν.4172/2013, στο άρθρο 3 ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος», **στο άρθρο 21** του ιδίου ως άνω νόμου «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», ενώ **στο άρθρο 39** του ν. 4174/2013: «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας - Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 28 ν. 4172/2013** ορίζεται: «Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. 2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου

εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα», ενώ με τις διατάξεις του **N.4174/2013**, **στο άρθρο 27** ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, με το **άρθρο 62 του Ν.4170/2013** θεσπίστηκε «Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» των πιστωτικών ιδρυμάτων και των ιδρυμάτων πληρωμών που λειτουργούν στην Ελλάδα, προκειμένου να διευκολυνθεί η διαβίβαση, αφενός, των αιτημάτων παροχής πληροφοριών των αρμόδιων ελεγκτικών υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και, αφετέρου, των απαντήσεων των εν λόγω ιδρυμάτων σε τέτοια αιτήματα. Παράλληλα, λειτουργεί ήδη (από το 2017) στις ελεγκτικές υπηρεσίες της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων το Ειδικό Λογισμικό Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, το οποίο έχει καταστήσει ταχύτερη και πιο αξιόπιστη και αποτελεσματική τη διασταύρωση των στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με τα δεδομένα των (ταυτοποιούμενων, ως προς το είδος τους, βάσει ειδικού ενιαίου κωδικολογίου) κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογούμενων.

Επειδή, 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: «**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. [...]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. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την 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 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. [2238/1994](#)».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων 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.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 στο 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. [...] 5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρξει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων: 5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας. [...]».

Επειδή όπως έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 Απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα επταμ.) «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 (άρ. 2 παρ. 1 Σ.), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' Σ.), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' Σ.) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων (πρβλ. ΔΕΕ 21.1.2016, C-74/14 Eturas, σκέψη 38 και ΔΕΕ 23.12.2009, C-45/08, Spector Photo Group, σκέψεις 42-44), 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, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 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, διότι 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 ύπαρξής 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, ΣτΕ 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., ΣτΕ 4134/2001, ΣτΕ 428/1996, ΣτΕ 4026/1983, ΣτΕ 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, ΣτΕ 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, ΣτΕ 2967/2004, ΣτΕ 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, ΣτΕ 747/2015, ΣτΕ 1351/2014 επταμ., ΣτΕ 2951/2013, ΣτΕ 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., ΣτΕ 1934/2013 επταμ., ΣτΕ 2365/2013 επταμ., ΣτΕ 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού] - Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., ΣτΕ 2780/2012 επταμ.)».

Επειδή, ο φορολογούμενος μπορεί και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή (κατόπιν σχετικής κλήσης του) την αιτία ή πηγή της εισαγωγής στους λογαριασμούς του μεγάλων ποσών, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο και μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης ([ΣτΕ 884/2016](#) επταμ., με παραπομπή στην απόφαση ΕΔΔΑ 22.12.2015, *G.S.B. v. Switzerland*, 28601/11, σκέψεις 92-93), χωρίς να απαιτείται στοιχειοθέτηση εύλογης υπόνοιας διάπραξης φοροδιαφυγής ([ΣτΕ 2934/2017](#) επταμ.). Επομένως, ο φορολογούμενος 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 δηλώσεων 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 (Β' Τμ. [ΣτΕ 884/2016](#) επταμ., με παραπομπή στις αποφάσεις ΕΔΔΑ 3.5.2001, *J.B. v. Switzerland*, 31827/96, σκέψεις 65-71 και ΕΔΔΑ 5.4.2012, *Chambaz v. Switzerland*, 11663/04, σκέψεις 53-58) αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψή του 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 φοροδιαφυγής (Β' Τμ. [ΣτΕ 884/2016](#) επταμ., με παραπομπή στις αποφάσεις ΕΔΔΑ 8.2.1996, *John Murray v. United Kingdom*, 18731/91, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, *Telfner v. Austria*, 33501/96, σκέψεις 15-17).

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.*».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 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 φόρου.*»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου

που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 884/2016) ότι ο φορολογούμενος οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η άρνηση του δε ή η παράλειψή του 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 επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής

Επειδή, εν προκειμένω, έγινε επεξεργασία από τη φορολογική αρχή των δεδομένων που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας της ΑΑΔΕ και προέκυψαν πιστώσεις (πρωτογενείς καταθέσεις), για τις οποίες δεν διαπιστώθηκε η πηγή προέλευσης ή εάν είχαν νόμιμα φορολογηθεί ή απαλλαγεί από το φόρο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994, της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 και του άρθρου 21 του ν.4172/2013, για το οικονομικό έτος 2014 ύψους 38.795,00€ και για το φορολογικό έτος 2014 ύψους 21.944,00€.

Περαιτέρω από τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού και δη της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας, προέκυψε μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη ποσού ύψους 13.088,25€ κατά το οικονομικό έτος 2014 και 10.468,42€ κατά το φορολογικό έτος 2014.

Ακολούθως και σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 9 της ΠΟΛ 1050/2014, ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος στις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2013 – 31/12/2013 και 01/01/2014 – 31/12/2014 έγινε με βάση το αποτέλεσμα, όπως προσδιορίστηκε με τις γενικές διατάξεις (προσαύξηση περιουσίας), καθώς ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο (άρθρο 9 ΠΟΛ. 1050/2014).

Ως προς τους ειδικότερους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος περί μη αποδοχής της νόμιμης πηγής προέλευσης μέρους των καταθέσεων επισημαίνουμε τα παρακάτω:

- 1) Σχετικά με τις ονομαστικές καταθέσεις (από,,,) με α/α (σελ. 103-107 της έκθεσης ελέγχου) ύψους 2.000,00€, 2.000,00€, 1.500,00€, 1.500,00€, 2.000,00€, 3.000,00€, 3.000,00€, 3.000,00€, 2.000,00€, 1.000,00€, 1.000,00€, 5.000,00€ και 5.000,00€ αντίστοιχα κατά το 2013 και με α/α (σελ. 147-149 της έκθεσης ελέγχου) ύψους 2.000,00€, 2.900,00€, 1.000,00€, 1.000,00€, 1.000,00€, 1.000,00€, 1.000,00€, 1.000,00€, 1.000,00€, 1.500,00€ και 3.000,00€ αντίστοιχα κατά το 2014 στον αριθμ. λογαριασμό του καταστήματος της της, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι πρόκειται για συναλλαγές του υιού του ορθά απορρίφθηκαν από τη φορολογική αρχή, καθώς δεν προσκομίστηκαν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία, από τα οποία να αποδεικνύεται η αιτία κατάθεσης. Επισημαίνεται ότι μεγάλο μέρος των καταθέσεων συσχετίστηκε με συγκεκριμένες συναλλαγές του γιου του, αφού γι' αυτές κρίθηκε επαρκής η αιτιολόγηση.
- 2) Σχετικά με την με α/α κατάθεση μετρητών (σελ. 144 της έκθεσης ελέγχου) **ύψους 220,00€** κατά το 2014 στον αριθμ. λογαριασμό του καταστήματος της Τράπεζας στην, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ορθά απορρίφθηκαν από τη φορολογική αρχή, καθώς δεν προσκομίστηκε αντίγραφο του καταθετηρίου, προκειμένου να προσδιοριστεί επακριβώς ο καταθέτης και η πηγή προέλευσης των μετρητών που κατατέθηκαν.
- 3) Σχετικά με τις καταθέσεις από την εταιρία και συγκεκριμένα: α) με την με α/α ... κατάθεση (σελ. 143 της έκθεσης ελέγχου) **ύψους 600,00€** κατά το 2014 στον αριθμ. του καταστήματος της Τράπεζας στην, καθώς και β) με τις καταθέσεις με α/α (σελ. 113-115 της έκθεσης ελέγχου) **ύψους 500,00€, 4.500,00€, 25.000,00€ και 5.950,00€** αντίστοιχα κατά το 2014 στον αριθμ. του καταστήματος της Τράπεζας στην, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ορθά απορρίφθηκαν από τη φορολογική αρχή, καθώς δεν προσκομίστηκαν τιμολόγια παροχής υπηρεσιών ή ιδιωτικά συμφωνητικά που να αποδεικνύουν τη συνεργασία του υιού του με την ως άνω εταιρία και ως εκ τούτου δεν προσδιορίζεται επακριβώς η πηγή προέλευσης.
- 4) Σχετικά με την με α/α ... ονομαστική κατάθεση από (σελ. 112 της έκθεσης ελέγχου) **ύψους 2.000,00€** κατά το 2014 στον αριθμ. του καταστήματος της Τράπεζας στην, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ορθά απορρίφθηκαν από τη φορολογική αρχή, καθώς δεν προσκομίστηκε αντίγραφο του καταθετηρίου, προκειμένου να προσδιοριστεί επακριβώς η πηγή προέλευσης των μετρητών που κατατέθηκαν.
- 5) Σχετικά με τις με α/α καταθέσεις μετρητών (σελ. 100-101 της έκθεσης ελέγχου) **ύψους 2.000,00€, 5.000,00€, 5.000,00€ και 2.000,00€** αντίστοιχα κατά το 2013 στον αριθμ. του καταστήματος της στην, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ορθά απορρίφθηκαν από τη φορολογική αρχή, καθώς δεν προσδιορίζεται επακριβώς η πηγή προέλευσης των μετρητών που κατατέθηκαν και το όνομα του καταθέτη.

- 6) Σχετικά με την με α/α κατάθεση μετρητών (σελ. 93 της έκθεσης ελέγχου) **ύψους 4.000,00€** κατά το 2013 στον υπ' αρ. λογαριασμό του καταστήματος της στην, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ορθά απορρίφθηκαν από τη φορολογική αρχή, καθώς δεν προσκομίστηκε αντίγραφο του καταθετηρίου, προκειμένου να προσδιοριστεί επακριβώς η πηγή προέλευσης των μετρητών που κατατέθηκαν.
- 7) Σχετικά με τις με α/α καταθέσεις μετρητών (σελ. 82-83 της έκθεσης ελέγχου) **ύψους 1.000,00€, 500,00€, 200,00€, 1.050,00€, 4.740,00€, 1.000,00€, 1.300,00€, 600,00€, 500,00€ και 500,00€** αντίστοιχα κατά το 2013 στον αριθμ. λογαριασμό του και της συζύγου του του καταστήματος της στην, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ορθά απορρίφθηκαν από τη φορολογική αρχή, καθώς δεν προσδιορίζεται επακριβώς η πηγή προέλευσης των μετρητών που κατατέθηκαν και το όνομα του καταθέτη.

Περαιτέρω για τις ονομαστικές καταθέσεις (από, και) με α/α (σελ. 78-79 της έκθεσης ελέγχου) **ύψους 1.000,00€, 600,00€ και 600,00€** αντίστοιχα κατά το 2013 στον ίδιο ως άνω λογαριασμό, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι πρόκειται για συναλλαγές του υιού του, ορθά απορρίφθηκαν από τη φορολογική αρχή, καθώς δεν προσκομίστηκαν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία, από τα οποία να αποδεικνύεται η αιτία κατάθεσης. Επισημαίνεται ότι μεγάλο μέρος των καταθέσεων συσχετίστηκε με συγκεκριμένες συναλλαγές του γιου του, αφού γι' αυτές κρίθηκε επαρκής η αιτιολόγηση, μετά την προσκόμιση από τον προσφεύγοντα τιμολογίων πώληση και λοιπών δικαιολογητικών εγγράφων.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό περί παράβασης της αρχής της αναλογικότητας, της αρχής της μη αναδρομικής εφαρμογής των φορολογικών νόμων και της αρχής της απαγόρευσης της διπλής φορολογίας (non bis in idem) –Ακυρότητας του άρθρου 7 της ΠΟΛ. 1050/2014, καθώς εκδόθηκε καθ' υπέρβαση της σχετικής νομοθετικής εξουσιοδότησης.

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, ΣΤΕ 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.

Επειδή, σύμφωνα με την συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και την διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου

επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεων τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 990/2004Ολ).

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεων, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι η καταστολή της φοροδιαφυγής και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του φόρου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. ΣτΕ 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές), ότι κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, η φορολογούμενη ύλη (εν προκειμένω, εισόδημα) δεν επιτρέπεται να είναι πλασματική, αλλά πρέπει να είναι πραγματική - Η ανεύρεση και ο προσδιορισμός του ύψους του πραγματικού φορολογητέου εισοδήματος χωρεί και με την εφαρμογή προβλεπόμενων στο νόμο τεκμηρίων, εφόσον αυτά συνάδουν προς τα δεδομένα της κοινής πείρας, συνδυαστικά ως προς τη βάση τους και το συμπέρασμά τους, ώστε να καταλείπεται στο φορολογούμενο εύλογη δυνατότητα επίκλησης και τεκμηρίωσης του αδικαιολόγητου της εφαρμογής τους στην περίπτωση του και ενόψει των ιδιαίτερων συνθηκών της, διότι, άλλως, καθίστανται ασύμβατα προς τις θεμελιώδεις αρχές της αναλογικότητας (των περιορισμών του δικαιώματος περιουσίας) και της φορολογικής ισότητας.

Επειδή, περαιτέρω ο κανόνας "ne bis in idem" ή η απαγόρευση της διπλής διακινδύνευσης, δηλαδή να μη διώκεται ούτε να δικάζεται κανείς δύο φορές για τις ίδιες πράξεις και για την ίδια αξιόποινη συμπεριφορά, κατοχυρώνεται ως ατομικό δικαίωμα στα διεθνή νομικά μέσα των ανθρώπινων δικαιωμάτων, αναγνωρίζεται δε από όλα τα νομικά συστήματα που διαπνέονται από την ιδέα σεβασμού και προστασίας των θεμελιωδών δικαιωμάτων. Αποτελεί ουσιαστική θωράκιση έναντι της καταχρηστικής άσκησης των κρατικών εξουσιών επί των πολιτών.

Κατά την έννοια δε της διάταξης του άρθρου 4 παρ. 1 του 7^{ου} Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, για την ενεργοποίηση της προβλεπόμενης σε αυτήν απαγόρευσης (*ne bis in idem*), απαιτείται, κατ' αρχήν, να συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις: (α) πρέπει να υπάρχουν περισσότερες της μίας διακεκριμένες διαδικασίες επιβολής κύρωσης, οι οποίες δε συνδέονται στενά μεταξύ τους, (β) οι διαδικασίες αυτές πρέπει να είναι "ποινικές" κατά την αυτόνομη έννοια της ΕΣΔΑ, ήτοι, βάσει των κριτηρίων Engel, κατ' εφαρμογή των οποίων μπορούν να θεωρηθούν ως "ποινικές" και κυρώσεις που επιβάλλονται από διοικητικά όργανα, ενόψει της φύσης των σχετικών παραβάσεων ή/και του είδους και της βαρύτητας των προβλεπόμενων γι' αυτές διοικητικών κυρώσεων, (γ) η μία από τις διαδικασίες πρέπει να έχει περατωθεί με αμετάκλητη απόφαση και (δ) οι διαδικασίες πρέπει να στρέφονται κατά του ίδιου προσώπου και να αφορούν στην ίδια κατ' ουσίαν παραβατική συμπεριφορά. Ειδικότερα, κατά την έννοια της παραπάνω διάταξης της ΕΣΔΑ, η αμετάκλητη απόφαση που ολοκληρώνει τη μία "ποινική" διαδικασία πρέπει να στηρίζεται σε επαρκή έρευνα και εκτίμηση σχετικά με την ουσία της υπόθεσης, δηλαδή την τέλεση ή μη της παράβασης (πρβλ. ΔΕΕ μειζ. συνθ. 29.6.2016, C-486/14, Kossowski, Σκέψεις 42-54). (βλ. ΣτΕ Β Τμ. 167 -169/2017 επταμ.).

Επειδή, εν προκειμένω, αβάσιμα προβάλλεται ο ισχυρισμός περί παραβίασης της αρχής «*ne bis in idem*», εφόσον δε συντρέχουν οι απαιτούμενες προϋποθέσεις για την ενεργοποίηση της προβλεπόμενης σε αυτήν απαγόρευσης, καθώς η φορολογική αρχή εφάρμοσε το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο και δεν προέβη σε διπλή φορολόγηση της ίδιας φορολογητέας ύλης.

Περαιτέρω η φορολογική αρχή ουδόλως παραβίασε τις επικαλούμενες από τον προσφεύγοντα γενικές αρχές του διοικητικού δικαίου, καθώς εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Ως προς την επικαλούμενη αρχή της μη αναδρομικής εφαρμογής των φορολογικών νόμων αβάσιμα προβάλλεται, εν προκειμένω, καθώς το άρθρο 67B ν. 2238/94, όπως προστέθηκε με την παράγραφο 14 του άρθρου 4 του ν.4038/2012 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (2.2.2012), σύμφωνα με το άρθρο 37 του ίδιου νόμου, κατ' αρχήν δύναται να εφαρμοστεί στην κρινόμενη χρήση 2013 χωρίς να παραβιάζεται η ως άνω αρχή. Περαιτέρω προβάλλεται και αλυσιτελώς, καθώς δεν εφαρμόστηκαν τελικά από τη φορολογική αρχή οι επικαλούμενες διατάξεις περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου, αλλά οι διατάξεις περί προσαύξησης περιουσίας, καθώς, κατά ρητή διατύπωση των διατάξεων του άρθρου 9 της ΠΟΛ. 1050/2014, ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα, μεταξύ αυτού που προσδιορίστηκε με τις γενικές διατάξεις και αυτού που προσδιορίστηκε με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Ως προς τον ειδικότερο ισχυρισμό περί υπέρβασης της νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς παντελώς αυθαίρετα η ΠΟΛ. 1050/2014 όρισε στο τελευταίο εδάφιο του άρθρου 7 ότι: «το ύψος των

δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της 1^{ης} ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος..» και εξ αυτού θεωρεί ότι υπάγεται σε εκ νέου φορολόγηση, επίσης προβάλλεται αλυσιτελώς, καθώς, αφενός δεν υφίστατο υποχρέωση δήλωσης του κεφαλαίου από τις οικονομίες ετών, όπως λανθασμένα επικαλείται και αφετέρου η επικαλούμενη διάταξη έχει την έννοια ότι τα διαθέσιμα χρηματικά κεφάλαια κατά την έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου δεν μπορούν να υπερβαίνουν τα δηλωθέντα εισοδήματα προηγούμενων ετών, γιατί σε αντίθετη περίπτωση θα ανέκυπτε μη φορολογηθείσα αποκρυβείσα ύλη.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ.4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό περί μη νόμιμης της επιβολής της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 παρ. 1 του ν. 3986/2011, καθώς αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 29 του ν. 3986/2011: «1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011 - 2015. [...] 3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ως εξής: α) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από δώδεκα χιλιάδες ένα (12.001) ευρώ έως είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή ένα τοις εκατό (1%) επί ολόκληρου του ποσού. β) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από είκοσι χιλιάδες ένα (20.001) ευρώ έως και πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) επί ολόκληρου του ποσού. γ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από πενήντα χιλιάδες ένα (50.001) έως και εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) επί ολόκληρου του ποσού. δ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα (100.001) ευρώ και άνω, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό (4%) επί ολόκληρου του ποσού. ε) ... Το ποσό της έκτακτης εισφοράς περιορίζεται αναλόγως, σε κάθε περίπτωση ώστε το συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει μετά την αφαίρεση της ειδικής εισφοράς να μην υπολείπεται του καθαρού εισοδήματος που απομένει μετά την αφαίρεση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, η οποία υπολογίστηκε με την εφαρμογή του αμέσως προηγούμενου συντελεστή».

Επειδή, σύμφωνα με την συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και την διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου

επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεων τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣΤΕ 990/2004ΟΛ).

Επειδή έχει κριθεί νομολογιακά με την 2563/2015 απόφαση της ολομέλειας του ΣΤΕ ότι: «21...οι τρεις επίδικες φορολογικές επιβαρύνσεις (αρθρ. 29-31 ν. 3986/2011) εντάσσονται στην προσπάθεια εξόδου της χώρας από την οικονομική κρίση η οποία επέβαλε την αθροιστική επιβολή τους, κατά την εκτίμηση του νομοθέτη. Ο τελευταίος, εφόσον πρόκειται για διαμόρφωση φορολογικής πολιτικής διαθέτει, κατ' αρχήν, ευρύ περιθώριο σχετικής εκτιμήσεως, (ΕΔΔΑ, απόφαση της 23.2.1995, Gasus Dossier-Und Foerderthechnik GmbH κατά Ολλανδίας, απόφαση της 23.2.2006, Stere κλπ κατά Ρουμανίας), η οποία ελέγχεται αρνητικά μόνον, υπό την έννοια της τηρήσεως των ορίων που του επιβάλλει η αρχή της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 Συντάγματος) και η αρχή της δίκαιης ισορροπίας μεταξύ επιδιωκόμενων σκοπών και θεσπιζόμενων μέτρων (ΕΔΔΑ, απόφαση της 16-4-2002, S.A. Dangeville κατά Γαλλίας, απόφαση της 13-1-2004, απόφαση της 23.2.2006, Stere κλπ κατά Ρουμανίας σκ. 50-51, απόφαση της 23.10.1997, National and Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society και Yorkshire Building Society κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκ. 80). [...]. Εξάλλου, κατά την επιβολή κάθε μιας από τις επίδικες φορολογικές επιβαρύνσεις, οι οποίες, άλλωστε, βαρύνουν, κατ' αρχήν, διαφορετικές κατηγορίες φορολογουμένων, προβλέπονται ρυθμίσεις με σκοπό την ελάφρυνση ή και απαλλαγή των χαμηλότερων εισοδημάτων και των ευπαθών ομάδων. Ειδικότερα, στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης απαλλάσσονται τα εισοδήματα κάτω των 12.000 ευρώ, το δε ποσοστό για τα εισοδήματα από 12.001 έως 20.000 είναι χαμηλό (1%, που αντιστοιχεί σε ποσό από 120 έως 200 ευρώ, όταν το εισόδημα αυτό ανέρχεται από 1000 έως 1666 ευρώ μηνιαίως), ενώ, περαιτέρω, απαλλάσσονται από την καταβολή οι μακροχρόνια άνεργοι που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα του ΟΑΕΔ, όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας και οι μακροχρόνια άνεργοι ναυτικοί, και δεν προσμετρώνται, κατά τον καθορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, τα εισοδήματα προσώπων που είναι ολικώς τυφλοί ή παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες σε ποσοστό άνω του 80% (άρθρο 29 παρ. 2 του ν. 3986/2011 και 215 του ν. 4072/2012, Α' 86). [...] η επιβολή των επίδικων φορολογικών επιβαρύνσεων, συνεπάγεται μεν αυξημένη φορολογική επιβάρυνση στις κατηγορίες εκείνες πολιτών που, ως εκ των ευνοϊκών συνθηκών υπό τις οποίες διατελούν, εμπίπτουν στις προϋποθέσεις και των τριών επιβαρύνσεων, και μείωση των συνολικών διαθεσίμων τους, λαμβάνομένων, όμως, υπόψη αφενός του δημόσιου σκοπού, χάριν του οποίου θεσπίστηκαν οι επιβαρύνσεις αυτές και αφετέρου των λοιπών, κατά τα ανωτέρω, συνθηκών βάσει των οποίων επιβάλλονται, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η ταυτόχρονη επιβολή τους, σε εκείνους, ως προς τους οποίους, ενδεχομένως, επιβάλλονται σωρευτικώς, συνιστά δυσανάλογη, υπό την ανωτέρω έννοια, επέμβαση στην περιουσία των φορολογουμένων η οποία παραβιάζει το

άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ (πρβλ. ΕΔΔΑ, Imbert de Tremiolles κατά Γαλλίας απόφαση της 4-1-2008). Εξάλλου, με τα ανωτέρω δεδομένα **δεν συντρέχει περίπτωση παραβίασεως ούτε του άρθρου 17 του Συντάγματος που προστατεύει την ιδιοκτησία, ούτε της κατοχυρωμένης από το άρθρο 25 παρ.1 εδαφ. δ' του Συντάγματος αρχής της αναλογικότητας**, όσα δε περί του αντιθέτου προβάλλονται με την υπό κρίση αίτηση είναι επίσης απορριπτέα (πρβλ. ΣτΕ 3342/2013-ΣτΕ 3349/2013 Ολομ., ΣτΕ 1972/2012 Ολομ., ΣτΕ 691/2002, ΣτΕ 2972/ 2001 επταμ.) [...]

Ως προς τον όγδοο ισχυρισμό περί μη κοινοποίησης της αιτιολογημένης απόφασης επιλογής της έμμεσης τεχνικής και περί μη λήψης υπόψη της μείωσης των εισπρακτέων λογαριασμών

Επειδή στο άρθρο 3 της ΠΟΛ. 1050/17-2-2014 (ΦΕΚ: 474 Τεύχος Β' /25-2-2014) "Υπαγόμενοι – Πεδίο εφαρμογής" ορίζεται ότι: «Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν:

1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ν.4172/2013, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά,

2) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 για τις οποίες δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου μέχρι 31/12/2013 (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν.4174/2013), και συντρέχει μία ή περισσότερες από τις πιο κάτω περιπτώσεις:

α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις),

β) παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου(ατομικά και οικογενειακά),

γ) Είναι μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιογόνα αποτελέσματα,

δ) δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/ΚΦΑΣ,

ε) υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές).

Στις πιο πάνω υποθέσεις περιλαμβάνονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος (του φορολογούμενου ή του/της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες».

Επειδή, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1050/2014 (ΦΕΚ Β' 478/26-02-2014), όπως αντικαταστάθηκε με την ΠΟΛ.1094/7.4.2014: «Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από

εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της».

Επειδή, εν προκειμένω τηρήθηκε η ως άνω προβλεπόμενη διαδικασία, καθώς η αρχικώς εκδοθείσα με αριθμό εντολή ελέγχου τροποποιήθηκε με την συμπερίληψη σε αυτήν των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, δυνάμει των άρθρων 28 ν. 4172/2013, 27 ν. 4174/2013 και 67B ν. 2238/94, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου, ο οποίος πρότεινε, αφού αξιολογήθηκαν τα στοιχεία που είχε στη διάθεση του, ως καταλληλότερη μέθοδο, την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας, καθώς η επιχείρηση κατά τη χρήση 2013 είχε ζημιογόνα αποτελέσματα και κατά τη χρήση 2014 προέκυψε προσαύξηση περιουσίας, η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα, εισήγηση η οποία εγκρίθηκε με την αριθμ. αιτιολογημένη απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Στη συνέχεια κοινοποιήθηκε η με αριθμ. πρωτ. Επιστολή προς τον ελεγχόμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 της Αρ. Πρωτ. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013, με σκοπό τη συμπλήρωση των επισυναπτόμενων σε αυτή εντύπων ήτοι: α_Διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία κατά την 01/01/2013 β_Διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία κατά την 31/12/2013 γ_Διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία κατά την 31/12/2014 δ_Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης – Μεταβολές- Υποχρεώσεις, στην οποία η ελεγχόμενη ανταποκρίθηκε και προσκόμισε τα παραπάνω έντυπα συμπληρωμένα. Με την ολοκλήρωση δε του ελέγχου του κοινοποιήθηκε το αριθμ. σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 ν. 4174/2013, προκειμένου αυτός να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, στο οποίο ανταποκρίθηκε προσκομίζοντας τα αριθμ. και απαντητικά υπομνήματα του. Επισημαίνεται δε ότι η κοινοποίηση του αριθμ. αιτήματος παροχής πληροφοριών διενεργήθηκε στο πλαίσιο ελέγχου ανοίγματος τραπεζικών λογαριασμών και προηγήθηκε της εν λόγω διαδικασίας, ήτοι της τροποποίησης της αριθμ. εντολής ελέγχου, συνεπώς δεν ήταν δυνατόν να περιλαμβάνει την επιλογή περί εφαρμογής της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας.

Συνεπώς ο προσφεύγων έλαβε γνώση του ελέγχου με βάση την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας και σε κάθε περίπτωση δεν υφίσταται, με βάση το ισχύον νομοθετικό καθεστώς, υποχρέωση της διοίκησης για κοινοποίηση της αιτιολογημένης απόφασης επιλογής της μεθόδου έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Περαιτέρω επισημαίνεται ότι, όπως προαναφέρθηκε, στη συγκεκριμένη υπόθεση η διενέργεια ελέγχου με τις έμμεσες τεχνικές δεν άσκησε καμία επιρροή, καθώς επιλέχθηκε το αποτέλεσμα που προέκυψε με βάση τις γενικές διατάξεις ως μεγαλύτερο.

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις της εγκυκλίου **ΠΟΛ 1270/24-12-2013** της ΓΓΔΕ, με Θέμα (Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου), μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι: «...11) Οι μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων. Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου, στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές κ.λπ., καθώς και απαιτήσεις φορολογικές(επιστροφές φόρων κ.λπ.), οι οποίες είναι

απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει μείωση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.

Επειδή, με το άρθρο 10 της ΠΟΛ 1270/24-12-2013 της ΓΓΔΕ παρέχεται η δυνατότητα κατάθεσης διορθωτικών εντύπων. Τα σημεία δε που τροποποιεί - διορθώνει ο ελεγχόμενος, στα ως άνω έντυπα θα πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένα, δεδομένου ότι, ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων τηρούσε απλογραφικά βιβλία, με αποτέλεσμα να μην καθίσταται δυνατή η ως άνω επαλήθευση, ήτοι ο προσδιορισμός των εισπρακτέων λογαριασμών στην αρχή και στο τέλος της ελεγχόμενης περιόδου με βάση τα διαθέσιμα από τον έλεγχο στοιχεία και ακολούθως ο ίδιος δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία προς ενίσχυση των ισχυρισμών του μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης, ως εκ τούτου οι εν λόγω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον ένατο ισχυρισμό περί μη νόμιμης επιβολής προστίμου του άρθρου 58 ν. 4174/2013 ύψους 2.172,45€, επί της αριθμ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολ. έτους 2014.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58 ν. 4174/2013: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση 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 που προκύπτει προς καταβολή 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...».

Επειδή, εν προκειμένω, από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο προέκυψε κατά το φορολογικό έτος 2014 προσαύξηση περιουσίας, ήτοι μη δηλωθέν εισόδημα ύψους 21.944,00 € επί του οποίου αναλογεί διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 7.241,46€. Ακολούθως, η φορολογική αρχή επέβαλε επί της ως άνω διαφοράς φόρου πρόστιμο του άρθρου 58 ν. 4174/2013 ύψους 2.172,46€ αντί του ορθού 3.620,76€.

Επειδή, ωστόσο, κατά τη γενική αρχή του δικαίου και μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.τ.Ε. 236/2016, 424/2006, 4202/1986, 2340/1987), διότι αυτό θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό.

Συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος και καταχρηστικά προβαλλόμενος, για την επίδικη χρήση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ** και την επικύρωση των: α) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013), β) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (φορολογικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

1. Η αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο Εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	12.646,96	40.744,54	40.744,54	28.097,58
	Της συζύγου	7.970,00	7.970,00	7.970,00	
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	868,18	9.685,86	9.685,86	8.817,68
Προκαταβολή φόρου		788,07	788,07	788,07	
Πρόστιμο άρθ. 58 και τόκοι άρθ. 53			8.979,04	8.979,04	8.979,04

N. 4174/2013				
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθ.13 Ν. 3877/2010)	26,66	26,66	26,66	
Ειδ. εισφορά αλληλεγγύης	126,50	825,03	825,03	698,53
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	
Σύνολο φόρων για καταβολή	2.459,41	20.954,66	20.954,66	18.495,25

2. Η αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014

Φορολογική περίοδος 01/01/2014 – 31/12/2014		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο Εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	7.125,66	29.069,66	29.069,66	21.944,00
	Της συζύγου	2.755,19	2.755,19	2.755,19	
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	465,22	7.706,74	7.706,74	7.241,52
Προκαταβολή φόρου		596,19	596,19	596,19	
Πρόστιμο άρθ. 58 και τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013			2.172,46	2.172,46	2.172,46
Ειδ. εισφορά αλληλεγγύης		121,90	636,15	636,15	514,25
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Σύνολο φόρων για καταβολή		1.833,31	11.761,54	11.761,54	9.928,23

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του 4174/2013 (ΚΦΔ).

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.