ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28.05.2020

Αριθμός απόφασης: 947

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Ταχ. Δ/νση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

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 1069/4-3-2014 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 Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6ου άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού.

5. Την από **22.01.2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου **…** ενδικοφανή προσφυγή του …, ΑΦΜ …, κατά της υπ' αριθ. …/20.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την υπ' αριθ. …/20.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου … ενδικοφανούς προσφυγής του **…**, ΑΦΜ **…**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. **…/20.12.2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 61.281,77€, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 ν. 4174/2013) 62.849,97€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης 6.454,69€, δη σύνολο φόρου **130.585,83€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών άγνωστης ή μη διαρκούς ή μη σταθερής πηγής ή αιτίας σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 συνολικού ποσού 150.216,58 €.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από 20.12.2019 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος βάσει των άρθρων 66 ν. 2238/1994 και 23 έως 25 και 72 ν. 4174/2013 της φορολογικής αρχής, η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της υπ' αρ. …/09.07.2019 εντολής του Προϊσταμένου της, προς επανάληψη διαδικασίας, κατόπιν της με αρ. 1250/23.05.2019 απόφασης της Δ.Ε.Δ. Θεσσαλονίκης, με την οποία ακυρώθηκε η αρχικώς εκδοθείσα υπ' αρ. …/27.12.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013, για τυπική πλημμέλεια, ήτοι λόγω μη τήρησης της προβλεπόμενης από το άρθρο 28 παρ.1 του Ν. 4174/2013 διαδικασίας.

Η φορολογική αρχή, διενήργησε αρχικά έλεγχο προσαύξησης περιουσίας στην μητέρα του προσφεύγοντος, … με Α.Φ.Μ. …, προσδιορίζοντας τις πρωτογενείς καταθέσεις (πιστώσεις), στους κατωτέρω δύο τραπεζικούς λογαριασμούς, με συνδικαιούχους τον … (πατέρα του προσφεύγοντος) με Α.Φ.Μ … και τον προσφεύγοντα.

Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Είδος Λογαριασμού	Όνομα Α Δικαιούχου	Όνομα Β Δικαιούχου	Όνομα Γ Δικαιούχου
…	GR…	Καταθετικός	…	…	…
…	GR…	Καταθετικός	…	…	…

Από τους συνδικαιούχους των λογαριασμών δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς, με αποτέλεσμα να θεωρηθούν προσαύξηση της περιουσίας τους από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή, ή αιτία, κατ' ισομοιρία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994, οι ακόλουθες πιστώσεις:

Τραπεζικό Ίδρυμα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής (σε ευρώ)
…	GR…	11/01/2012 00:00	Αυτόματη κίνηση συστήματος χρε	ΕΝΤ….	2.000,00
…	GR…	08/02/2012 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	…	20.000,00
…	GR…	13/02/2012 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	…	2.800,00
…	GR…	24/02/2012 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	…	1.315,00
…	GR…	24/02/2012 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	…	1.930,00
…	GR…	16/03/2012 11:52	ΠΡΟΙΟΝ ΕΝΤΟΛΗΣ	…	18.394,18
…	GR…	27/03/2012 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	…	1.692,53
…	GR…	10/04/2012 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	…	1.500,00
…	GR…	10/04/2012 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	…	14.560,00
…	GR…	19/04/2012 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	…	94.000,00
…	GR…	30/04/2012 00:00	Αυτόματη κίνηση συστήματος χρε	ΕΝΤ…	4.600,00
…	GR…	21/05/2012 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	…	4.000,00
…	GR…	22/05/2012 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	…	1.190,00
…	GR…	01/06/2012 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	…	2.413,00
…	GR…	04/07/2012 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	…	10.000,00
…	GR…	10/07/2012 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	…	1.836,45
…	GR…	11/07/2012 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	…	1.430,00
…	GR…	13/07/2012 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	…	24.000,00
…	GR…	19/07/2012 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	…	4.880,00
…	GR…	20/07/2012 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	…	76.800,00
…	GR…	30/07/2012 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	…	20.000,00
…	GR…	20/08/2012 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	…	6.000,00
…	GR…	21/08/2012 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	…	2.650,00
…	GR…	24/08/2012 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	…	10.600,00

…	GR…	30/08/2012 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	…	8.678,00
…	GR…	11/09/2012 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	…	20.000,00
…	GR…	19/09/2012 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	…	1.170,00
…	GR…	28/09/2012 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	…	4.500,00
…	GR…	17/10/2012 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	…	20.000,00
…	GR…	07/11/2012 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	…	5.530,00
…	GR…	13/11/2012 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	…	12.600,00
…	GR…	19/11/2012 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	…	1.500,00
…	GR…	28/11/2012 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	…	9.750,00
…	GR…	10/12/2012 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	…	20.000,00
…	GR…	12/12/2012 00:00	Αμεση μεταφορά μεταξύ λογαριασ	…	1.930,58
…	GR…	18/12/2012 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	…	5.000,00
…	GR…	20/12/2012 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	…	5.000,00
…	GR…	21/12/2012 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	…	1.200,00
…	GR…	24/12/2012 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	…	2.000,00
…	GR…	28/12/2012 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	…	3.200,00
				ΣΥΝΟΛΟ	**450.649,74**

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1) Το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρου στην χρήση 2012 έχει υποπέσει σε παραγραφή, επειδή οι διατάξεις του άρθρου 36§2γ δεν τυγχάνουν εφαρμοστέες στην περίπτωσή του.

2) Το ποσό που καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας αποτελεί άθροιση νομίμως φορολογηθέντων εισοδημάτων του προσφεύγοντος, αλλά και των λοιπών συνδικαιούχων του λογαριασμού, που απέκτησε το προηγούμενο διάστημα και είτε διέθετε σε μετρητά στο σπίτι είτε αναλήφθηκε από τους τραπεζικούς του λογαριασμούς. Μέρος των καταθέσεων δικαιολογείται και από χρήματα των άλλων συνδικαιούχων, καθώς και από ανάλωση κεφαλαίου προηγουμένων ετών.

   Ειδικότερα, πραγματοποιήθηκαν πολλές αναλήψεις μέσα στο έτος 2012 με αποτέλεσμα να διαθέτει ένα επαρκές ποσό σε ρευστό εκτός πιστωτικών ιδρυμάτων. Οι αναλήψεις υπερκαλύπτουν τις σχετικές καταθέσεις. Για την απόδειξη της προέλευσης των καταθέσεων

συνυποβάλλει καταθετήρια από τα οποία προκύπτει ότι καταθέτης ήταν ο ίδιος ή ο πατέρας του (συνδικαιούχος λογαριασμών) ή υπάλληλοι της οικογενειακής εταιρίας.

3) Ως προς την κατάθεση ποσού 94.000,00€ στις 19/04/2012, όπως προκύπτει από τα προσκομιζόμενα έγγραφα πρόκειται για επιταγή που εκδόθηκε από την εταιρεία ... (όπου ομόρρυθμοι εταίροι είναι δύο συνδικαιούχοι του λογαριασμού) για συμμετοχή σε πλειστηριασμό. Ο πλειστηριασμός ματαιώθηκε και κατατέθηκε το ποσό στον συγκεκριμένο λογαριασμό. Συνεπώς τα χρήματα είναι γνωστής προέλευσης και σε καμία περίπτωση δεν πρόκειται για αποκρυβέν εισόδημα.

4) Ο καταλογισμός του φόρου στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε παρανόμως κατόπιν διαπίστωσης διαφορών στον έλεγχο άλλου φορολογούμενου και συγκεκριμένα της μητέρας του, … (για πιστώσεις – καταθέσεις που δεν δικαιολόγησε).

5) Συγχέεται ο έλεγχος βάσει τεκμηρίων με τον έλεγχο προσαύξησης περιουσίας, ο οποίος βασίζεται στην ύπαρξη ρευστότητας και όχι στο καθαρό αποτέλεσμα της χρήσης.

6) Η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας πρέπει να κρίνεται από κάποιο εύλογο όριο καταθέσεων και πάνω. Βάσει των οικονομικών δεδομένων της, του μεγάλου αριθμού κινήσεων αλλά και της διαρκούς ρευστότητας που διέθετε το εύλογο όριο ανέρχεται σε 5.000,00€.

<u>Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος</u>

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 του ν.4174/2013: «*11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, <u>η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους</u>. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 του ν.2238/1994: «*1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας…..6.Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του*

ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ.1 & 6 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι : « *1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγουμένου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει…..6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 1 & 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι : *1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης….. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:….. γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά*».

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρου στο οικονομικό έτος 2013 είχε ήδη υποπέσει σε παραγραφή, καθόσον οι διατάξεις περί παραγραφής της παραγράφου 2γ του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 ισχύουν για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 01.01.2014 και μετά.

Ωστόσο, ο εν λόγω ισχυρισμός κρίνεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, καθώς στην προκειμένη περίπτωση, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 6 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του αρ. 36 παρ. 2γ του Ν. 4174/2013, αλλά και του άρθρου 72 παρ. 11 του Ν. 4174/2013 και του άρθρου 84 παρ. 1 του Ν. 2238/94 η φορολογική αρχή προέβη σε επανάληψη διαδικασίας και στην έκδοση της προσβαλλόμενης υπ' αρ. …/2019 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 στις 20.12.2019, ήτοι εντός ενός έτους από την έκδοση της υπ' αρ. 1250/23.05.2019 απόφασης της υπηρεσίας μας για ακύρωση της αρχικής υπ' αρ. …/27.12.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 για τυπική πλημμέλεια (ήτοι μη τήρηση της διαδικασίας του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013).

<u>Ως προς τον δεύτερο και πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος</u>

Επειδή, στο άρθρο **4 του ν. 2238/1994**, 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. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό.* ***2.*** *Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: … Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέριων επαγγελμάτων και από κάθε άλλη πηγή*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **48 παρ. 3 του ν. 2238/1994**, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την παράγραφο 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175): «*Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέριων επαγγελμάτων λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 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 επαγγελμάτων της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση*».

Επειδή, στην **ΠΟΛ 1095/29-4-2011** ορίζεται ότι: «*1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: «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 επαγγελμάτων της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.» 2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά. 3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και ***καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη****. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα** *4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ……. 8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε* ……...».

Επειδή, σύμφωνα με το **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ/5.11.2015** έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγουμένων ετών και προσαύξησης περιουσίας και συγκεκριμένα αναφέρονται τα εξής: «***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 απαλλαγεί από το φόρο. 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*».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας: «…..*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 <u>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.</u> Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή <u>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…</u>…**5.4.** Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί*

ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν .4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.… ».

Επειδή, σύμφωνα με την **884/2016** απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ: *«…….Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή <u>οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του</u> και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και <u>υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή</u>, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, 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 (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής <u>να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης</u>, 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 (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, σκέψεις 35-41), 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 φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17) 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.)……..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. 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 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….. 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, <u>συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης</u>, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης……Η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 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), <u>παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης</u>, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, <u>που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους</u>»<u>.</u>

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **19 του ν. 2238/1994** του Κεφαλαίου Γ΄ «Προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες», ως ίσχυε κατά το υπό κρίση έτος 2012: «*1. Η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογουμένου ή της συζύγου του, κατά περίπτωση, από εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέριων επαγγελμάτων και αν δε δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48. 2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει. Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. Τα ποσά αυτά ιδίως είναι: α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν*

από τον ίδιο, τη σύζυγο του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. … ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο. Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β΄, γ΄, δ΄, ε΄ και στ΄ της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 16 και 17, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. … Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων των παραπάνω περιπτώσεων τα μειώνει και η διαφορά που προκύπτει λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού».

Επειδή, στο άρθρο **65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου*».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι πιστώσεις που κρίθηκαν από την φορολογική αρχή ως προσαύξηση της περιουσίας του (*και των λοιπών συνδικαιούχων, κατ' ισομοιρία*) αποτελούν στην πραγματικότητα άθροιση των νομίμως φορολογηθέντων εισοδημάτων τους, που αποκτήθηκαν το προηγούμενο διάστημα και είτε φυλάσσονταν σε μετρητά στο σπίτι είτε αναλήφθηκαν το προηγούμενο διάστημα από τους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Επειδή, ο σχηματισμός του μη αναλωθέντος κεφαλαίου, συνίσταται σε έναν τεκμαρτό τρόπο σχηματισμού κεφαλαίου, που προσδιορίζεται με διαφορετικό τρόπο, ανάλογα με τις χρήσεις που αφορά, κατ' εφαρμογή της εκάστοτε ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, και αποτελεί σημαντική ένδειξη διαθέσιμου κεφαλαίου, για την επαλήθευση του οποίου απαιτείται η επίκληση και προσκόμιση και λοιπών στοιχείων, όπως ενδεικτικώς κινήσεις και υπόλοιπα τραπεζικών λογαριασμών στις 31.12 του προηγούμενου έτους από αυτό που ελέγχεται ή την 01.01 του ελεγχόμενου έτους και μεταβολές περιουσιακής κατάστασης.

Επειδή, ο συγκεκριμένος ισχυρισμός προβάλλεται αόριστα και κατ' επέκταση αβάσιμα, αφενός διότι δεν προσκομίστηκαν πίνακες ανάλωσης κεφαλαίου προηγουμένων ετών των συνδικαιούχων ώστε να προσδιοριστούν συγκεκριμένα τα έτη από τα οποία προκύπτουν τα κεφάλαια και αφετέρου διότι δεν προκύπτουν με ακρίβεια, από τα συνυποβληθέντα τραπεζικά έγγραφα, τα υπόλοιπα των τραπεζικών τους λογαριασμών, καθώς και τα λοιπά χρηματοοικονομικά προϊόντα, κατά τον χρόνο έναρξης του ελέγχου (01.01.2012), ώστε να διαμορφωθεί σαφής εικόνα για τη δυνατότητά τους να διαθέτουν μετρητά εκτός τραπεζικού συστήματος.

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων επικαλείται ότι οι πιστώσεις στους υπό κρίση τραπεζικούς λογαριασμούς προήλθαν από προηγούμενες αναλήψεις που πραγματοποιήθηκαν εντός της ελεγχόμενης περιόδου. Προς απόδειξη του εν λόγω ισχυρισμού παραθέτει αναλυτική κίνηση του λογαριασμού GR… της τράπεζας … Bank, με όλες τις χρεώσεις (αναλήψεις) και πιστώσεις (καταθέσεις) για το χρονικό διάστημα 01/01/2012 έως 31/12/2012, ήτοι σύνολο εκατό ογδόντα τεσσάρων συναλλαγών (67 Πιστώσεις και 117 Χρεώσεις), καθώς και σχετικά καταθετήρια.

Επειδή, από τα καταθετήρια που προσκομίστηκαν στον έλεγχο προέκυψε ότι πέντε (5) καταθέσεις πραγματοποιήθηκαν από την κ. … και έξι (6) καταθέσεις από τον κ. … που ήταν υπάλληλοι της εταιρίας …., ΑΦΜ …, στην οποία ο προσφεύγων συμμετέχει με ποσοστό 50%, αλλά και της ατομικής του επιχείρησης. Τρεις (3) καταθέσεις πραγματοποιήθηκαν από τον ίδιο, ενώ για δεκαεννιά (19) καταθέσεις δεν προκύπτει από ποιον πραγματοποιήθηκαν καθόσον έχει τεθεί μόνο η υπογραφή πελάτη δίχως ονοματεπώνυμο. Για τις λοιπές πιστώσεις δεν προσκομίστηκαν καταθετήρια.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα συγκεκριμένο στοιχείο που να αποδεικνύει τη βασιμότητα του ισχυρισμού του, περί επανακατάθεσης, όπως (ενδεικτικά) αναλυτικό πίνακα αναλήψεων και καταθέσεων μετρητών απ' όπου να προκύπτει η πηγή προέλευσης των επανακαταθέσεων, καθώς και ανάλυση των κινήσεων των λοιπών λογαριασμών που είναι δικαιούχος/συνδικαιούχος, ώστε να αποκλειστεί η περίπτωση κατάθεσης των επίμαχων χρηματικών ποσών σε αυτούς, δεδομένου μάλιστα ότι ο φορολογικός έλεγχος περιορίστηκε στην εξέταση δύο συγκεκριμένων τραπεζικών λογαριασμών, χωρίς να επεκταθεί στο σύνολο των λογαριασμών που διατηρούσαν ο προσφεύγων και οι γονείς του στο ελληνικό τραπεζικό σύστημα.

Επειδή, με την υπ' αριθ. …/30.12.2013 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχ. περιόδου 01/01-31/12/2012) της εταιρίας ..., ΑΦΜ … δηλώθηκαν ακαθάριστα έσοδα χρήσης 17.016,42€, ζημίες χρήσης 43.628,68 € και ζημίες μετά τη φορολογική αναμόρφωση 36.193,43€, ενώ με την υπ' αριθ. …/12.12.2013 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχ. περιόδου 01/01-31/12/2012) του …, ΑΦΜ … δηλώθηκαν ακαθάριστα έσοδα από άσκηση ελευθέριου επαγγέλματος 34.220,01€ και καθαρό εισόδημα από ατομικό επάγγελμα 15.112,24 €. Επιπροσθέτως, σύμφωνα με την υπ' αριθ. …/30.09.2013 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013 του …, ΑΦΜ … και της … δηλώθηκαν συνολικά εισοδήματα 49.501,57€ για τον πατέρα του προσφεύγοντος και 29.646,57 € για την μητέρα του αλλά και 22.500,00€ ως δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών, 2.229,99€ ως έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης και 4.978,10 € ως υποχρεωτικές εισφορές σε ταμεία ασφάλισης.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, τα συνολικά εισοδήματα του προσφεύγοντος, των γονέων του αλλά και της εταιρίας ..., ΑΦΜ … (στην οποία συμμετέχει ο ίδιος και ο πατέρας του κατά ποσοστό 50% έκαστος) το οικ. έτος 2013 είναι ιδιαίτερα μικρά σε σχέση με τις πιστώσεις που καταλογίστηκαν

στον ίδιο (αλλά και στους έτερους συνδικαιούχους των υπό εξέταση τραπεζικών λογαριασμών) ως εισόδημα που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994 (συνολικό ποσό πιστώσεων 450.649,74€, επιμερισμένο κατ' ισομοιρίαν στους τρεις (3) συνδικαιούχους, ήτοι ποσό προσαύξησης περιουσίας 150.216,58€).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το ποσό που του καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας αποτελεί νόμιμα φορολογηθέν εισόδημά του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας: «…..*Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου. Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστ.,ράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο. Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.…* ».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ποσό της κατάθεσης των 94.000,00€ στις 19/04/2012 προήλθε από την με αριθ. … ισόποση επιταγή, εκδοθείσα με ημερομηνία 18/04/2012 από την εταιρεία ... για συμμετοχή σε πλειστηριασμό. Ο πλειστηριασμός ματαιώθηκε και το εν λόγω ποσό κατατέθηκε στον υπ' αρ. GR… τραπεζικό λογαριασμό

Επειδή, το ποσό της τραπεζικής επιταγής με αρ. … συμπίπτει μεν με το ποσό της πίστωσης στις 19/04/2012 στον υπ' αρ. GR…. τραπεζικό λογαριασμό ύψους 94.000,00€, ωστόσο ουδέν στοιχείο

που να αποδεικνύει την συσχέτιση των δύο ποσών προσκομίστηκε (όπως αναγγελία του πλειστηριασμού ή ο λόγος που το εν λόγω χρηματικό ποσό ενώ προοριζόταν για απόκτηση ακινήτου από την εταιρία, κατατέθηκε τελικά στο λογαριασμό των φυσικών προσώπων), δεδομένου μάλιστα ότι από την αιτιολογία της επίμαχης πίστωσης των 94.000,00€ προκύπτει ότι τα χρήματα κατατέθηκαν σε μετρητά.

Επειδή, η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο του ελέγχου, αιτήθηκε την αποστολή δεδομένων από το Σύστημα Μητρώων τραπεζικών λογαριασμών και λογαριασμών πληρωμών για την ύπαρξη λογαριασμών στους οποίους εμφανίζεται η εταιρεία «...» ως συνδικαιούχος/δικαιούχος και την κίνηση των λογαριασμών αυτών. Όπως προέκυψε για το έτος 2012, η ανωτέρω εταιρία χρησιμοποιούσε για τις συναλλαγές της μόνο τον λογαριασμό με αριθμό : GR… της … Bank, με τις ακόλουθες κινήσεις:

Ημερομηνία Συναλλαγής	Ονομασία / Κωδικός Καταστήματος	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Είδος Κίνησης	Προοδευτικό Υπόλοιπο λογαριασμού
17/4/2012	Αναλήψεως Θεσσαλονίκη (0478)	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ ΑΝΑΛΗΨΗ	…	94.000,00€	Π	94.121,13€ (Π)
17/4/2012	Αναλήψεως Θεσσαλονίκη (0478)	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ ΑΝΑΛΗΨΗ	ΑΝΑΛΗΨΗ	94.000,00€	Χ	121,13€ (Π)
17/4/2012	Αναλήψεως Θεσσαλονίκη (0478)	ΑΝΤΙΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΣ/ ΑΝΑΛΗΨΕΩΣ	ΑΝΤΙΛΟΓΙΣΜΟΣ	94.000,00€	Π	94.121,13€ (Π)
18/4/2012	Αναλήψεως Θεσσαλονίκη (0478)	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ ΑΝΑΛΗΨΗ	ΑΝΑΛΗΨΗ	94.000,00€	Χ	121,13€ (Π)

Ακολούθως, εκδόθηκε η με αριθμό …18/04/2012 τραπεζική επιταγή της … Bank, η οποία αναφέρει «*Πληρώστε την επιταγή αυτή σε διαταγή «... ΕΝΕΝΗΝΤΑ ΤΕΣΣΕΡΙΣ ΧΙΛΙΑΔΕΣ EUR*».

Περαιτέρω, από την ανάλυση των δεδομένων των κινήσεων του ανωτέρω τραπεζικού λογαριασμού προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκαν κατά το έτος 2012 συνολικά σαράντα πέντε συναλλαγές (17 πιστώσεις με μέσο όρο ύψους πίστωσης ποσό 1.252,19€ και 28 αναλήψεις με μέσο όρο ποσού 942,12€). Δεν προσμετρήθηκε η συναλλαγή των 95.000,00€, η οποία ήταν η μοναδική «μεγάλη» συναλλαγή του εταιρικού λογαριασμού. Επιπλέον, για την εξόφληση των υποχρεώσεών της, ήτοι κυρίως πληρωμές Φ.Μ.Υ. και Ι.Κ.Α.

Επειδή, τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρίας ..., ΑΦΜ … σύμφωνα με την υπ' αριθ. …/30.12.2013 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχ. περιόδου 01/01-31/12/2012) ανήλθαν σε 17.016,42€ ενώ δεν προσκομίσθηκαν τραπεζικά έγγραφα από τα οποία να προκύπτουν ότι τα χρήματα αυτά υφίσταντο ως υπόλοιπο τραπεζικών καταθέσεων της εταιρίας την 01/01/2012 και παρέμεναν ως υπόλοιπο τραπεζικών καταθέσεων έως τις 19/04/2012.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το ποσό των 94.000,00€, το οποίο παρέμεινε στον λογαριασμό του νομικού προσώπου «...» μόλις μια ημέρα, δεν αφορά ούτε συναλλαγές ούτε εισόδημα αλλά ούτε και περιουσία του νομικού προσώπου, ώστε να θεωρηθεί γνωστής προέλευσης, για την κατάθεση στις 19/04/2014 στον υπ' αρ. GR… τραπεζικό λογαριασμό, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1175/2017 και να μην καταλογιστεί (η τελευταία) ως προσαύξηση περιουσίας. Επισημαίνεται μάλιστα ότι το επίμαχο ποσό μετά την ανάληψή του σε μετρητά ουδέποτε επιστράφηκε στην εταιρία.
Οι περί του αντιθέτου δε ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι και παρελκυστικώς προβαλλόμενοι.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στο άρθρο **23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ)** 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, 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, το άρθρο **64 του Ν. 4174/2013** «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει 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, το άρθρο **171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι: «*1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά… Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου,*

την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, δεν υπάρχει παράλειψη τήρησης ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘες 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319).

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ο καταλογισμός του φόρου διενεργήθηκε παρανόμως κατόπιν διαπίστωσης διαφορών στον έλεγχο άλλου φορολογούμενου και συγκεκριμένα της μητέρας του, ….

Επειδή, πράγματι αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το πόρισμα της φορολογικής αρχής μετά την εξέταση των τραπεζικών λογαριασμών της …, στους οποίους όμως συνδικαιούχος ήταν και ο προσφεύγων, που δεν δικαιολόγησε τις επίμαχες πιστώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, με αποτέλεσμα το πόρισμα του ελέγχου να μην διαφοροποιηθεί από αυτό της μητέρας του, ….

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός ότι ο καταλογισμός φόρου στηρίχθηκε σε έλεγχο τρίτου προσώπου κρίνεται ότι προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

<u>Ως προς τον έκτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος</u>

Επειδή η διαπίστωση προσαύξησης περιουσίας πρέπει να εδράζεται σε «μεγάλα ποσά» (ΣτΕ 884/2016) για τα οποία ο φορολογούμενος οφείλει να γνωρίζει την πηγή προέλευσής τους. Η έννοια «μεγάλα ποσά» εξειδικεύεται κατά περίπτωση ανάλογα με το προφίλ και την οικονομική δυνατότητα του φορολογουμένου και ως εκ τούτου η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το επάγγελμά του, το είδος των εισοδημάτων του, την περιοδικότητα των καταθέσεών του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ το δε τιθέμενο όριο καταθέσεων πάνω από το οποίο θα πρέπει να ζητείται από τον φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας κατάθεσης πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος ουσιαστικά να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα.

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων κλήθηκε να δικαιολογήσει από τις εξήντα εφτά (67) πιστώσεις / καταθέσεις του λογαριασμού GR… της τράπεζας … Bank για το έτος 2012 σαράντα (40) πιστώσεις κατόπιν της (αρχικής) υπ' αρ. …/21-12-2018 εντολής ελέγχου, που εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου εξαιρέθηκαν από την φορολογική αρχή (δεκαπέντε) 15 μικρές καταθέσεις – πιστώσεις, ως πιστώσεις μικρών ποσών

έως 700,00 € συνολικής αξίας 4.293,65€.

Επειδή σύμφωνα με την αξίωση του προσφεύγοντος θα πρέπει να εξαιρεθούν της αιτιολόγησης οι πιστώσεις κάτω των 5.000€, ήτοι σαράντα τέσσερις (44) Πιστώσεις συνολικής αξίας 72.927,07€, ποσό το οποίο κανένας από τους συνδικαιούχους δεν μπορεί να δικαιολογήσει. Ο τραπεζικός λογαριασμός GR… της τράπεζας … Bank την 01/01/2012, ημερομηνία έναρξης του ελέγχου, είχε υπόλοιπο 3.849,50€ και μέσα στο 2012 φαίνεται να διακινείται ένα μεγάλο ποσό χρημάτων, των οποίων η προέλευση δεν δικαιολογείται από τα συνολικά εισοδήματα των συνδικαιούχων.

Επειδή, σε αντίθεση με τους ανωτέρω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος η οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, που αποτελεί και την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, διέπεται από πληρότητα και ακρίβεια, καθώς η φορολογική αρχή υπήγαγε ορθά τις ελεγκτικές της διαπιστώσεις στην ισχύουσα νομοθεσία, καταλήγοντας σε πόρισμα ικανό να στοιχειοθετήσει τον καταλογισθέντα φόρο εισοδήματος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. …/22.01.2020 ενδικοφανούς προσφυγής του …, ΑΦΜ ….

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Υπ' αριθ. …/20.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013

Διαφορά φόρου	61.281,17€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	62.849,97€
Εισφορά αλληλεγγύης	6.454,69€
Σύνολο φόρου για καταβολή	**130.585,83€**

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.