



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 21-4-2020

Αριθμός απόφασης: 656

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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 ...**2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντος ... με **ΑΦΜ** ..., κατά: **1)** Της υπ' αρ .../...**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από ... **2019** Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από ...**2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος ... με **ΑΦΜ** ... με έδρα στην ... και με αντικείμενο εργασιών: κατασκευή ενδυμάτων από γούνα αποκλειστικά προς εξαγωγή, 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. .../...**2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ φορολογικού έτους 2014 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους **59.070,95 €**, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσό **7.901,01€**, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, ύψους **17.721,29 €**, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **84.693,25 €**.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε κατόπιν της διενέργειας ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ, για το φορολογικό έτος 2014 για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων του Ν. 4172/2013, και της ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αρ. .../...2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ.

Στα πλαίσια του ελέγχου τους ελέγχθηκαν και οι τραπεζικοί λογαριασμοί που διαθέτει ο προσφεύγων, ύστερα από την νόμιμη πρόσβαση στα δεδομένα των λογαριασμών από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ, με βάση την με αρ.4105/2015 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του υπ'αρ. ΔΙΟΙΚ.Α.Α.Δ.Ε. 00437 ΕΞ ΕΜΠ/30-3-2017 εγγράφου του Διοικητή.

Μέσω του δικτύου (intranet) στο Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, αντλήθηκαν από την βάση δεδομένων μέσω της εν λόγω εφαρμογής τα πρωτογενή δεδομένα που απέστειλαν τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντα για τις χρήσεις 2013-2014.

Από τις κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών του φορολογικού έτους 2014 εντοπίστηκαν πρωτογενείς καταθέσεις οι οποίες δε δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντα ,όπως αυτά αποτυπώθηκαν στη δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014,ως ακολούθως:

ΤΡΑΠΕΖΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΣΥΝΙΣΤΟΥΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ-ΧΡΗΣΗ 2014
--

ΤΡΑΠΕΖΑ	Αριθμός Λογαριασμού	Αιτιολογία είδος συναλλαγής	Ποσό κατάθεσης	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα
... ΤΡΑΠΕΖΑ 011-011	GR ...	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	546.541,49	546.541,49
... ΤΡΑΠΕΖΑ /011-011	GR ...	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	221.282,31	221.282,31
... 026-026	GR ...	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	25.291,00	25.291,00
... ΤΡΑΠΕΖΑ 014-014	GR ...	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	7.990,00	7.990,00
... ΤΡΑΠΕΖΑ 014-014 ΚΟΙΝΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	GR ...	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	21.209,80	7.069,93
... ΤΡΑΠΕΖΑ 014-014 ΚΟΙΝΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	GR ...	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.500,00	750,00
... ΤΡΑΠΕΖΑ 014-014	GR ...	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	11.638,10	11.638,10
ΣΥΝΟΛΟ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ	835.452,70	820.562,83

Τα παραπάνω στοιχεία των πρωτογενών καταθέσεων συσχετίστηκαν με τα οικονομικά στοιχεία που δηλώθηκαν στην δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014

ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗ 2014	ΥΠΟΧΡΕΟΥ
1.Ακαθάριστα έσοδα από ατομική επιχείρηση	42.097,16
2.Φ.Π.Α.που αναλογεί στα ακαθάριστα έσοδα	9.589,49
3.Εισόδημα από τόκους καταθέσεων τραπεζών ημεδαπής προέλευσης	30,94
4.Μερίσματα ημεδαπής προέλευσης	24.696,45
5.Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση κατοικιών	2.100,00
6. Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών κλπ.	7.400,00
7.Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς ημερομίσθια κλπ.	3.292,54
Α.ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	89.206,58
Β.ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΙΣΑ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ-(ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ-ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ)	820.562,83
ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΘΕΝΤΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ-ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ (Α-Β)	731.356,25

Από την επεξεργασία των ατομικών και κοινών τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, βάσει της εκτέλεσης του ειδικού λογισμικού ελέγχου προσαύξησης περιουσίας της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε, ότι προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις (πιστώσεις), οι οποίες δε δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος στην υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος. Η φορολογούσα αρχή διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας συνολικού ποσού **731.356,25 ευρώ**, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013.

Στις ...2019 κοινοποιήθηκε νόμιμα στον προσφεύγοντα η με αρ.πρωτ..../...2019 κλήση για παροχή εξηγήσεων.

Μετά το υπ'αρ..../...2019 υπόμνημα επεξηγήσεων από τον προσφεύγοντα ο έλεγχος δέχθηκε εν μέρει τους ισχυρισμούς του και για το 2014 από το σύνολο των 820.562,8 ευρώ των πρωτογενών καταθέσεων αφαίρεσε το ποσό των 566.493,25 ευρώ, το οποίο αφορούσε δηλωθέν εισόδημα, προερχόμενο από εισπράξεις της εταιρίας «...» με ΑΦΜ ..., για λογαριασμό της οποίας ο προσφεύγων διενήργησε πωλήσεις προϊόντων, ως πωλητής επί προμήθεια και έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία.

Κατόπιν επεξεργασίας του υποβληθέντος υπομνήματος οι κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών του φορολογικού έτους 2014, ως πρωτογενείς καταθέσεις, οι οποίες δε δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντα φορολογικού έτους 2014 απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα ως εξής:

ΤΡΑΠΕΖΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΣΥΝΙΣΤΟΥΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ-ΧΡΗΣΗ 2014				
ΤΡΑΠΕΖΑ	Αριθμός Λογαριασμού	Αιτιολογία είδους συναλλαγής	Ποσό κατάθεσης	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα
... ΤΡΑΠΕΖΑ 011-011	GR ...	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	59.739,14	59.739,14
... ΤΡΑΠΕΖΑ /011-011	GR ...	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	221.282,31	221.282,31
... 026-026	GR ...	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	-418,00	-418,00
... ΤΡΑΠΕΖΑ 014-014	GR ...	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	7.990,00	7.990,00
... ΤΡΑΠΕΖΑ 014-014 ΚΟΙΝΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	GR ...	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	-1.590,20	-1.590,20
... ΤΡΑΠΕΖΑ 014-014 ΚΟΙΝΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	GR ...	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.500,00	750,00
... ΤΡΑΠΕΖΑ 014-014	GR ...	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	-19.543,80	-19.543,80
ΣΥΝΟΛΟ			268.959,45	268.209,45
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗ 2014				ΥΠΟΧΡΕΟΥ
1.Ακαθάριστα έσοδα από ατομική επιχείρηση				42.097,16
2.Φ.Π.Α.που αναλογεί στα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2013				9.589,49
3.Εισόδημα από τόκους καταθέσεων τραπεζών ημεδαπής προέλευσης				30,94
4.Μερίσματα ημεδαπής προέλευσης				24.696,45
5.Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση κατοικιών				2.100,00
6. Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών κλπ.				7.400,00

7.Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς ημερομίσθια κλπ.	3.292,54
A.ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	89.206,58
B.ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΙΣΑ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ-(ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ-ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ)	268.209,45
ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΘΕΝΤΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ-ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ (Α-Β)	179.002,87

Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ διαπίστωσε ότι οι πρωτογενείς καταθέσεις συνολικού ποσού 179.002,87 ευρώ στους παραπάνω τραπεζικούς λογαριασμούς, αποτελούν προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του Κ.Φ.Ε.

Στις ...2019 κοινοποιήθηκε νόμιμα στον προσφεύγοντα το υπ'αρ. .../...2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του ν.4174/2013 με συνημμένη την προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, με τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη το με αρ.πρωτ. .../...2019 έγγραφο απόψεων του προσφεύγοντα σε απάντηση του παραπάνω Σημειώματος Διαπιστώσεων, κατέληξε στη διαπίστωση του αρχικού αποτελέσματος, ότι οι καταθέσεις συνολικού ποσού 179.002,87 ευρώ στους παραπάνω τραπεζικούς λογαριασμούς, αποτελούν προσαύξηση περιουσίας και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη για το υπό κρίση έτος.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../...2019 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- ✓ Μη συνδρομή προϋποθέσεων υπαγωγής εσόδων στις διατάξεις της παρ. 4 του αρθ.21 του ΚΦΕ.

Σύμφωνα με την από ...2019 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο έλεγχος έκρινε ότι οι συναλλαγές-πιστώσεις που διενεργήθηκαν στο έτος 2014 αποτελούν «πρωτογενείς» καταθέσεις στους συγκεκριμένους τραπεζικούς λογαριασμούς από άλλες πηγές και δεν προέρχεται από την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας. Για το λόγο αυτό ο έλεγχος αναμόρφωσε το φορολογητέο εισόδημα του για την χρήση 2014 με την προσθήκη των 179.002,87 ευρώ της διαπιστωμένης προσαύξησης περιουσίας, προερχόμενη από μη επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι ο κύριος όγκος των πωλήσεων της ατομικής του επιχείρησης αποτελούν πωλήσεις τρίτων (πωλήσεις από παρακαταθήκη) για το υπό κρίση έτος 2014 και συγκεκριμένα αφορά πωλήσεις για λογαριασμό της εταιρίας ... με ΑΦΜ ..., από τις οποίες δικό του έσοδο αποτελεί η προμήθεια πωλήσεων, όπως προκύπτει από τις εκκαθαρίσεις πωλήσεων για λογαριασμό τρίτων και είναι καταχωρημένα στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησής του.

Συγκεκριμένα ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος περιόρισε χωρίς νομικό έρεισμα τα ποσά των ακαθαρίστων εσόδων από πωλήσεις για λογαριασμό της εταιρείας ... με ΑΦΜΤα ποσά αναλήψεων-μεταφορών χρημάτων σε τραπεζικούς λογαριασμούς όψεως της ... ΑΕΒΕ σύμφωνα με τα τραπεζικά δεδομένα που απέστειλαν τα πιστωτικά ιδρύματα και αναλυτικά ύψους 784.006,04 ευρώ αντί 1.181.801,30 ευρώ για την χρήση 2013 και 566.493,25 ευρώ αντί 695.173,71 ευρώ για την χρήση 2014. Ακολούθως διαμορφώθηκε η διαφορά στο ποσό των 179.002,87 ευρώ.

Για την διαφορά των 179.002,87 ευρώ ισχυρίζεται ότι είναι έσοδα πωλήσεων προς την εταιρεία με την επωνυμία ... τα οποία δεν είχε καταθέσει στην εν λόγω εταιρεία και βρισκόταν στην κατοχή του, πλην όμως το ποσό αυτό φορολογήθηκε ήδη από την εταιρεία και δεν πρέπει να επαναφορολογηθεί.

Επί πλέον ισχυρίζεται ότι, όπως προκύπτει από τα φορολογικά παραστατικά των εκκαθαρίσεων για λογαριασμό τρίτων και το αντίγραφο του Γενικού Ημερολογίου της εταιρείας ... με ΑΦΜ ..., η τελευταία έχει δηλώσει πωλήσεις για λογαριασμό τρίτων για τη χρήση 2013 ύψους 1.181.801,30 ευρώ και για την χρήση 2014 ύψους 695.173,71 ευρώ.

Συνεπώς μη νόμιμα αφαιρούνται από τα έσοδα από πωλήσεις για λογαριασμό της εταιρείας

Μεταξύ των συναλλαγών του έτους 2014, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα περιλαμβάνεται και μια τραπεζική κατάθεση ποσού 169.943,00 δολαρίων ή 124.418,33 ευρώ με βάση τη σημερινή ισοτιμία.(1 ευρώ προς 1,3658 δολάρια), η οποία πραγματοποιήθηκε από μέρους του στις ...2014,η οποία καλύπτεται από το πλεόνασμα εσόδων του έτους 2013.

Συνεπώς το ύψος των τραπεζικών του συναλλαγών οι οποίες συνιστούν πρωτογενείς καταθέσεις, ανέρχονται για το έτος 2013 στο ποσό των 1.083.507,44 ευρώ και για το έτος 2014 στο ποσό των 820.562,83 ευρώ.

-Για την χρήση 2013 η διαφορά δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων ύψους 1.548.147,02 ευρώ και πρωτογενών καταθέσεων ύψους 1.083.507,44 ευρώ ανέρχονταν στο ποσό των 464.639,58 ευρώ.

-Για την χρήση 2014 η διαφορά δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων ύψους 784.380,29 ευρώ και πρωτογενών καταθέσεων ύψους 820.562,83 ευρώ ανέρχονταν στο ποσό των -36.182,54 ευρώ.

Ως εκ τούτου η διαφορά μεταξύ των πρωτογενών καταθέσεων και των δηλωθέντων ακαθαρίστων εισοδημάτων είναι -36.182,54 ευρώ.Το ποσό αυτό υπολείπεται για τη χρήση 2014, ωστόσο υπερκαλύπτεται από το πλεόνασμα της χρήσης 2013 το οποίο συνίσταται σε 464.639,58 ευρώ.

Η κατοχή χρηματικών ποσών, εν προκειμένω αποδεδειγμένα εσόδων από πωλήσεις υπέρ τρίτων, μη αποδοθέντων εντός του έτους χρήσης, δεν καθιστά προσαύξηση περιουσίας από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρούμενα κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί μη υφιστάμενης προσαύξησης περιουσίας,

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

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της 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, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, ακολούθως, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «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».**

Επειδή περαιτέρω, με την παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

Επειδή στο άρθρο 39 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «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, με την **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β' Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 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. 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.) [...] 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα..... 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.....».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα

εξής: «**2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου [...]** . Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφορίες και στοιχεία από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016)..».

Επειδή, το Υπ. Οικονομικών στο με αρ. πρωτ. 1019577/6619/ΔΕΥ-Β΄/20-2-2006 έγγραφό του αναφέρει ότι: «...Στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστώνεται η ύπαρξη κοινού τραπεζικού λογαριασμού θα πρέπει να εξεταστεί καταρχήν, με κριτήριο τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, εάν τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού είχαν τέτοια οικονομική δυνατότητα και στη συνέχεια να εξεταστεί από τα παραστατικά στοιχεία κατάθεσης, ποιοι κατέθεσαν τα σχετικά ποσά, από πού προέρχονται και ποιοι προέβαιναν σε αναλήψεις, διενεργώντας περαιτέρω ανακρίσεις και ζητώντας από τον ελεγχόμενο την προσκόμιση κάθε πρόσφορου νόμιμου αποδεικτικού στοιχείου που κατά την κρίση του ελεγχόμενου απαιτείται...».

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

Επειδή περαιτέρω, 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 περαιτέρω, 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, στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων η από ...2019 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ προκύπτουν τα ακόλουθα για το υπό κρίση έτος:

Από τα οικονομικά δεδομένα του βιβλίου εσόδων-εξόδων της χρήσης 2013 και της δήλωσης φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 που υπέβαλλε ο προσφεύγων δεν αποδεικνύεται η ύπαρξη χρηματικού κεφαλαίου-πλεονάσματος(δηλαδή διαφορά από πραγματοποιηθέν, αλλά μη δηλωθέν εισόδημα) με το οποίο θα μπορούσε να δικαιολογηθεί η διαφορά των πρωτογενών καταθέσεων ύψους 179.002,87 ευρώ που διαπιστώθηκε στο φορολογικό έτος 2014 σε σχέση με τα δηλωθέντα εισοδήματα του ιδίου έτους.

Συνεπώς κατά τον σχηματισμό κεφαλαίου, τα τυχόν αρνητικά υπόλοιπα συμψηφίστηκαν με τα θετικά και το τελικό αλγεβρικό άθροισμα είναι αρνητικό, με αποτέλεσμα να μην απομένει κεφάλαιο προς επίκληση το οποίο να δικαιολογεί τη διαφορά των πρωτογενών καταθέσεων ύψους 179.002,87 ευρώ.

Επειδή, όλα τα παραπάνω που ισχυρίζεται ο προσφεύγων έχουν ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο στην από ...2019 έκθεση ελέγχου τους (σελ. 65 έως 77) και σχετικά με την ανωτέρω επίκληση του πλεονάσματος ύψους 179.002,87 ευρώ, δεν παρέχει καμία πληροφορία ως προς την αιτία ή πηγή προέλευσης τους, αφού αυτές οι καταθέσεις δεν αποδείχθηκε σε καμία περίπτωση ότι σχετίζονται με συγκεκριμένες πωλήσεις της

Συνεπώς οι παραπάνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως «νόμω και ουσία» αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από .../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος ... με **ΑΦΜ** ..., και την επικύρωση : Της υπ' αρ .../...2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ.

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

Φορολογικό Έτος 2014	ΒΑΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΗ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	59.070,95	59.070,95
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013	17.721,29	17.721,29
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	7.901,01	7.901,01
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση		84.693,25

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.