



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15/04/2020

Αριθμός απόφασης: 756

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

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.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-08-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

- 4.Την από 17.12.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αρ. Τ.Κ., κατά: **α)** της υπ. αρ...../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικ. Έτους 2014 (χρήση 01.01.2013-31.12.2013), **β)** της υπ. αρ...../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2014 (01.01.2014-31.12.2014) και **γ)** της υπ.αρ...../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2015 (01.01.2015-31.12.2015) της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 5.Τις απόψεις της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
- 6.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 17.12.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, του, του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ. αρ...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικ. Έτους 2014 (χρήση 01.01. 2013-31.12.2013), καταλογίστηκε, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 76.699,02 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 72 παρ.17 ΚΦΔ ποσού 78.102,61 ευρώ (επιεικέστερη κύρωση άρθρο 49 ν.4509/2017), Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης ποσού 10.539,86 ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσόν για καταβολή 165.341,49 ευρώ.**

2) Με την υπ. αρ...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2014 (01.01.2014-31.12.2014), καταλογίστηκε, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 5.709,58 ευρώ, πλέον πρόστιμο(50%) άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 2.854,59 ευρώ Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης ποσού 519,06 ευρώ ήτοι **συνολικό ποσόν για καταβολή 9.083,43 ευρώ.**

3) Με την υπ. αρ...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2015 (01.01.2015-31.12.2015), καταλογίστηκε, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 990,00 ευρώ, πλέον πρόστιμο(10%) άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 99,00 ευρώ, Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης ποσού 60,00 ευρώ ήτοι **συνολικό ποσόν για καταβολή 1.149,00 ευρώ**

Ο προσφεύγων, στις 27-12-2013 έκανε έναρξη εργασιών με κύρια δραστηριότητα χονδρικό εμπόριο πλαισίων στοιβασίας υλικών (παλετών), τήρησε απλογραφικά βιβλία (Β' Κατηγορίας), υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (αρχικές και τροπ/κες) και δήλωσε: **α)** έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (χονδρικό εμπόριο πλαισίων στοιβασίας υλικών (παλετών) από ξυλεία, **β)** έσοδα από εκμίσθωση ακινήτων, **γ)** έσοδα από τόκους καταθέσεων ημεδαπής

προέλευσης. Με τις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Ε (σελ.5-11 έκθεσης), ο προσφεύγων, πλην άλλων, δήλωσε ως ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα τα παρακάτω:

Χρήση/Φορολογικό έτος	Ακαθάριστα Έσοδα	Κέρδη/ Ζημίες	
01.01.2013 - 31.12.2013	0,00	0,00	Έναρξη εργασιών 27.12.2013
01.01.2014 - 31.12.2014	9.167,12	- 38.681,05	
01.01.2015 - 31.12.2015	82.255,36	2.702,17	
01.01.2016 - 31.12.2016	158.481,23	6.590,89	
ΣΥΝΟΛΟ	249.903,71 (σελ.120 έκθεσης)		

Επίσης, όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό αρχείο της υπηρεσίας (TAXIS-ΜΗΤΡΩΟ), συμμετείχε με ποσοστό 50% στην εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ (Ημερ/νια έναρξης Εργασιών 13/06/2001 και Ημερ/νια Διακοπής 23/07/2014).

Ο έλεγχος (αρ./...../2019 εντολής), έκανε χρήση του ειδικού λογισμικού αυτοματοποιημένου έλεγχου προσαύξησης περιουσίας, μέσω του οποίου αντληθήκαν τα πρωτογενή δεδομένα που στάλησαν από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, καθώς και την ανάλυση των κινήσεων που απεστάλησαν από το Σύστημα Τραπεζικών Λογαριασμών (Σ.Μ.Τ.Λ.).

Ο έλεγχος, έλαβε υπόψη του τα δηλωθέντα εισοδήματα/έσοδα και αφού αξιολόγησε όλα τα στοιχεία που επικαλέστηκε ο προσφεύγων με τα υπομνήματα του, προσδιόρισε τις πρωτογενείς καταθέσεις σε κάθε ελεγχόμενο έτος, όπως παρακάτω:

ΧρήσηΦορολ. έτος	ΣΥΝΟΛΟ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΘΗΚΑΝ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ(ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ) ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΘΗΚΑΝ (Άρθρο 48 παρ. 3 ν.2238/1994 & Άρθρο 21 παρ. 4 ν.4172/2013)
2013	279.237,98	39.803,98	239.434,00
2014	61.217,36	31.186,31	30.031,05
2015	329.988,99	326.988,99	3.000,00
2016	373.574,81	373.574,81	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	1.044.019,14	771.554,09	272.465,05 (σελ.98 έκθεσης)

Ο έλεγχος, δέχτηκε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, ότι οι αιτιολογημένες πιστώσεις αφορούν εισπράξεις ενοικίων που αποτελούν μέρος του δηλωθέντος εισοδήματος του, εισπράξεις από πελάτες του στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας που αποτελούν μέρος του φορολογηθέντος εισοδήματος του, ποσά που δήλωσε με τροποποιητικές δηλώσεις του άρθρου 19 παρ. 3 του ν. 4174/2013 ως προσαύξηση περιουσίας, ποσά που επανακατατέθηκαν από ανάληψη μετρητών ποσού 750.000,00 ευρώ στις 09/02/2015 και ποσού 1.560.000,00 ευρώ στις 12/2/2015 που έκανε από τους τραπεζικούς λογαριασμούς της(σελ.54-90 έκθεσης)

Ο έλεγχος για τις μη αιτιολογημένες καταθέσεις μετρητών (πιστώσεις) έκρινε είναι ποσά άγνωστης προέλευσης, αποτελούν προσαύξηση περιουσίας, για το έτος 2013 λογίζονται εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994(ΚΦΕ) ενώ για το έτος 2014 και 2015 προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21(κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα) του ν.4174/2013(ΚΦΕ). Για το έτος 2016 ο έλεγχος δεν προσδιόρισε προσαύξηση περιουσίας καθώς έκρινε όλες τις πιστώσεις που έγιναν στο έτος αυτό αιτιολογημένες.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων προβάλλοντας συνοπτικά τα παρακάτω:

1^{ος} Λόγος

Οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις δεν περιέχουν όλα τα κατά νόμον αναγκαία στοιχεία (άρθρο 37 ν. 4174/2013, ΔΕΛ Α 1053230 ΕΞ 2014 ΦΕΚ Β' 812/01.04.2014), είναι νομικώς πλημμελείς και για τον λόγο αυτό ακυρωτέες.

2^{ος} Λόγος

Οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις τυγχάνουν ακυρωτέες, καθώς ουδέποτε υπήρξε εκ μέρους του προσαύξηση περιουσίας από μη κατονομαζόμενη πηγή, σύμφωνα με τα πορίσματα της κειμένης νομοθεσίας και της πάγιας νομολογίας του ΣτΕ.

Δεν αρκεί η εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης διαπίστωση της ύπαρξης σημαντικού ποσού σε τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεύθερου επαγγελματία, το οποίο κατά την εκτίμηση της δεν αντιστοιχεί σε (νομίμως φορολογηθέντα η απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που έχει δηλώσει στην φορολογική αρχή, αλλά η φορολογική αρχή οφείλει να λάβει τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα έλεγχου και διερεύνησης της αληθούς πηγής η αιτίας (καθώς και του χρόνου) της εισαγωγής του επίμαχου ποσού στην περιουσία του ελεύθερου επαγγελματία, ώστε το αποτέλεσμα των μέτρων αυτών, συνεκτιμώμενο με τα λοιπά στοιχεία και δεδομένα της υπόθεσης (συμπεριλαμβανομένων των εξηγήσεων και συναφών αποδεικτικών στοιχείων που τυχόν παρέχει ο φορολογούμενος για την προέλευση του επίμαχου ποσού) να παρίσταται ικανό να προσδώσει στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα ότι η πηγή η αιτία του επίμαχου ποσού ανάγεται στην άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας του φορολογούμενου ως ελεύθερου επαγγελματία. Για να τύχει εφαρμογής η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της

παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, πρέπει να προκύψει αδυναμία του φορολογούμενου να τεκμηριώσει την πηγή ή την αιτία προέλευσης της διαπιστωθείσας περιουσιακής του προσαύξησης. Η φορολογική αρχή δεν αξιολόγησε πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου με διαθέσιμο υπόλοιπο στις 31.12.2012 ποσού 411.365,76 ευρώ, καθώς και δεν απέδειξε πως ποσό 355.879,25 ευρώ από προγενέστερες αναλήψεις στα έτη 2010, 2011 και 2012 αναλώθηκε σε δαπάνες και αγορές περιουσιακών στοιχείων ώστε να μην κατέχει εις χείρας του μετρητά για επανακατάθεση.

3^{ος} Λόγος

Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58 ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3 παρ. 7 του ν. 4337/2015 για την επιβολή του πρόσθετου φόρου, που συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση σε σχέση με τον πρόσθετο φόρο που επιβλήθηκε με βάσει τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017. Μη νόμιμη η επιβολή πρόσθετου φόρου κατ' άρθρο 1 του ν.2523/1997.

Α) Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα (1^{ος} λόγος), ότι οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις δεν περιέχουν όλα τα κατά νόμον αναγκαία στοιχεία (άρθρο 37 ν. 4174/2013).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 ν.4174/2013(ΚΦΔ0 ορίζεται ότι:

Άρθρο 37 Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου.

Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης και κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τουλάχιστον τις εξής πληροφορίες:

- α)** το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β)** τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ)** την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ)** το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε)** το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ)** την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ)** τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η)** το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- θ)** τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα

ι) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου «, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34.»

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.

Επειδή, από τα αντίγραφα των καταλογιστικών οριστικών πράξεων (αρ./2019,/2019,/2019) του ΚΕΦΟΜΕΠ, που περιέχονται στον φάκελο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, προκύπτει ότι οι πράξεις περιέχουν όλα τα εκ του νόμου προβλεπόμενα στοιχεία όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του ν.4174/2013 (ΚΦΔ). Επίσης, μαζί με τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις κοινοποιήθηκε στις 18-11-2019 προσωπικά στον ίδιο τον προσφεύγοντα (ως οι εκθέσεις επίδοσης), η από 06.11.2019 έκθεση μερικού έλεγχου φορολογίας εισοδήματος, στην οποία περιέχονται τόσο οι λόγοι για τους οποίους η αρμόδια ελεγκτική αρχή προέβη στον καταλογισμό των ποσών καθώς και ο τρόπος με το οποίον υπολογίστηκαν αυτά τα ποσά.

Συνεπώς ο **ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται** ως αναπόδεικτος και νόμω αβάσιμος.

Β) Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα (2^{ος} λόγος) ότι δεν συντρέχει εκ μέρους του η περίπτωση της προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη πηγή η αιτία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 48 παρ.3 του Ν.2238/1994(Κ.Φ.Ε.)** ορίζεται ότι:

«3. Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α` έως Ζ` της παρ. 2 του άρθρου 4.

"Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία 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."».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 21 παρ. 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, σύμφωνα με την πολ.1175/2017 ορίζεται ότι:

«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 στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.[...]

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης του ΣΤΕ 884/2016 κρίθηκε ότι:

«12. **Επειδή**, η ανωτέρω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ αφορά στη φορολόγηση ως εισοδήματος «προσαύξηση[ς] περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία». Ως «πηγή ή αιτία» της προσαύξησης της χρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου νοείται ο γενεσιουργός λόγος της εισαγωγής/ένταξης των αντίστοιχων ποσών στην περιουσία του[.....]

13. **Επειδή**, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους...»

Επειδή, ο προσφεύγων, αρχικά με το αρ. πρωτ./2019 υπόμνημά του, για τις ανωτέρω μη αιτιολογημένες καταθέσεις μετρητών (πιστώσεις), στα ελεγχόμενα έτη 2013-2015, επικαλέστηκε, ότι έγιναν από χρήματα που προήλθαν από ανάληψη μετρητών ποσού 500.000,00 ευρώ που διενέργησε ο ίδιος στις 22/12/2012 από τον με αρ. IBAN της

Ο έλεγχος ζήτησε και έλαβε τα τραπεζικά δεδομένα των λογαριασμών και του έτους 2012 (μη ελεγχόμενο έτος). Από τον έλεγχο της κίνησης των λογαριασμών πρόεκυψε ότι την ίδια ημερομηνία (22-12-2012) που έκανε την ανάληψη των 500.000,00 ευρώ, ο προσφεύγων κατέθεσε το ποσόν αυτό σε λογαριασμό που τηρούσε στην, εν συνεχεία με το ποσό αυτό άνοιξε προθεσμιακό λογαριασμό το οποίο και έκλεισε σε νέους προθεσμιακούς λογαριασμούς (σελ. έκθεσης έλεγχου 98). Συνεπώς το ποσόν των 500.000,00 ευρώ δεν βρίσκεται εις χείρας του προσφεύγοντα με την μορφή μετρητών και δεν δύναται να το χρησιμοποιήσει για να αιτιολογήσει τις ανωτέρω καταθέσεις μετρητών (πιστώσεις) που ο έλεγχος τις έκρινε μη αιτιολογημένες.

Επειδή, ο προσφεύγων για να αιτιολογήσει τις καταθέσεις μετρητών, που ο έλεγχος έκρινε ως μη αιτιολογημένες, επικαλείται διαθέσιμο υπόλοιπο κεφαλαίου στις 31.12.2012 ποσού 411.365,76 ευρώ και προσκομίζει πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου οικ. ετών 2007- 2015.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που προέβη ο έλεγχος, στην κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών στις υποβληθείσες δηλώσεις, την αναλυτική εικόνα αρχείου της υπηρεσίας (TAXIS-έσοδα) τα στοιχεία που είχε στην διάθεση του από τρίτους (ΔΕΗ) για τα έτη που επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου και για τα ελεγχόμενα έτη, διαπιστώθηκαν τα παρακάτω πραγματικά δεδομένα:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα στα ελεγχόμενα έτη 2013-2016 ανέρχονται στο ποσόν των 249.903,71 ευρώ ενώ το σύνολο των αγορών και δαπανών της επιχειρηματικής του δραστηριότητας ανέρχεται στο ποσόν των 595.431,49 ευρώ, δηλαδή **ποσόν ύψους 345.527,78 ευρώ (διαφορά εσόδων-εξόδων) δεν δύναται να καλυφτεί από τα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας του.**

β) Ο προσφεύγων τηρούσε τα χρήματα του σε προθεσμιακούς λογαριασμούς, το υπόλοιπο των οποίων το έτος 2006 ανέρχεται στο ποσόν των 1.303.929,25 ευρώ ενώ το έτος 2015 ανέρχεται στο ποσόν των 2.300.000,00 ευρώ, δηλαδή **το υπόλοιπο των προθεσμιακών καταθέσεων αυξήθηκε κατά 996.070,75 ευρώ. (σελ. 121).**

γ) Ο προσφεύγων για τα έτη που επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου και για τα ελεγχόμενα έτη 2005-2016, **κατέβαλε για εξόφληση οφειλών του** (Δ.Ε.Η., οφειλές στην Δ.Ο.Υ., ασφάλιστρα, ασφαλιστικές εισφορές, ιατρικά, διδάκτρα, προσωπικές δαπάνες (κωδ. 049 δήλωσης Φ.Ε.) ήτοι **συνολικό ποσόν πληρωμών 552.903,64 ευρώ. (σελ. 121).**

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο προσφεύγων τηρούσε τα χρήματα του σε τραπεζικούς λογαριασμούς το υπόλοιπο των οποίων συνεχώς αυξανόταν, τα ακαθάριστα έσοδα από την

επιχειρηματική δραστηριότητα υπολείπονται των εξόδων της, προέβη σε πληρωμές υποχρεώσεών του, συνεπώς το ποσόν υπόλοιπου της 31.12.2012 που επικαλείται ότι το έχει εις χείρας του σε μετρητά για να αιτιολογήσει τις καταθέσεις μετρητών που έγιναν στα ελεγχόμενα έτη 2013-2016 που ο έλεγχος έκρινε ως μη αιτιολογημένες δεν επαρκεί για να δικαιολογήσει αυτές τις πιστώσεις.

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση έλεγχου **ο έλεγχος έκανε δεκτό**, τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα, **ότι πιστώσεις συνολικού ύψους 440.860,99 ευρώ** που έγιναν μετά την 09.02.2015 (σελ.58-89 έκθεσης έλεγχου, αναφέρεται η κάθε πίστωση) **αφορούν επανακατάθεση από ανάληψη μετρητών** που είχε κάνει ο προσφεύγων από τους λογαριασμούς του που τηρούσε στην στις 9/2/2015 ύψους 750.000,00 ευρώ και στις 12/02/2015 ποσού 1.560.000,00 ευρώ (αρ.πρωτ...../2019 έγγραφο της).

Επειδή, ο προσφεύγων προσκομίζει εντάλματα πληρωμής (αναλήψεις μετρητών) της και της συνολικού ποσού 355.879,25 ευρώ για το διάστημα από 07/01/2010 έως 8/11/2012. Ισχυρίζεται ότι το ποσόν αυτό δεν το χρησιμοποίησε για αγορά δαπάνης η άλλου περιουσιακού στοιχείου ώστε να μην είναι δυνατή η επανακατάθεσή του. Από τα προσκομισθέντα εντάλματα πληρωμής (αναλήψεις μετρητών) ετών 2010-2012 σε έντεκα (11) εντάλματα πληρωμής της συνολικού ποσού 93.949,25 ευρώ, αναγράφεται η ένδειξη «ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΗΚΑ ΜΕ ΓΡΑΜΜΑΤΙΟ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ».

Ο προσφεύγων δεν προσκομίζει τα αντίστοιχα γραμμάτια είσπραξης της τράπεζας από τα οποία να αποδεικνύεται η κάθε συναλλαγή που έλαβε χώρα για το ανωτέρω ποσόν των ενταλμάτων πληρωμής (αναλήψεις μετρητών).

Ύστερα από τα ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι συνολικό ποσόν αναλήψεων μετρητών 355.879,25 ευρώ που έκανε στα έτη 2010-2012 δεν το δαπάνησε και δύναται να αιτιολογήσει τις καταθέσεις μετρητών που ο έλεγχος έκρινε ως μη αιτιολογημένες τα έτη 2013-2016, δεν τεκμηριώνεται. Επιπλέον δεν υποδεικνύει ποιες πιστώσεις αφορούν οι ανωτέρω αναλήψεις

Επειδή, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα είναι αόριστοι και αναπόδεικτοι απορρίπτονται.

Επειδή, κατά τα ελεγχόμενα έτη 2013-2016, τα δηλωθέντα συνολικά εισοδήματα (ενοίκια, ακαθάριστα έσοδα από άσκηση ατομικής δραστηριότητας, Τόκοι καταθέσεων) υπολείπονται των συνολικών τραπεζικών καταθέσεων που έγιναν μέσα στα έτη αυτά, ποσού συνολικού ύψους 1.044.019,14 ευρώ, για τις οποίες ο προσφεύγων κλήθηκε να αιτιολογήσει την προέλευσή τους. Ο έλεγχος έκανε δεκτό ότι συνολικό ποσόν ύψους 771.554,09 ευρώ είναι αιτιολογημένο ενώ το υπόλοιπο ποσόν ύψους 272.465,05 ευρώ δεν είναι αιτιολογημένο.

Επειδή, ο έλεγχος, όπως προκύπτει από την από 06.11.2019 έκθεση έλεγχου, ζήτησε με έγγραφο του, πληροφορίες από Υπηρεσίες της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Δ.ΗΛΕ.Δ. , Δ.Ο.Υ., Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) πληροφορίες από το Υπουργείο Οικονομικών, πληροφορίες από τρίτους (Δ.Ε.Δ.Δ.Η.Ε. Α.Ε., Τράπεζες) και κοινοποίησε στον προσφεύγοντα τόσο την εντολή έλεγχου όσο και αίτημα παροχής πληροφοριών (άρθρο 14 ν. 4174/2013).

Συνεπώς, ο έλεγχος προέβη στις κατάλληλες ενέργειες ώστε να τεθούν στην διάθεση του τα στοιχεία προκειμένου να διαπιστώσει με ασφάλεια την προέλευση των πιστώσεων.

Γ) Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα (3^{ος} λόγος), περί εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 58 ν.4174/2013 όπως τροποποιήθηκαν με το άρθρο 3 παρ. 7 του ν.4337/2015 για την επιβολή πρόσθετου φόρου στην διαχειριστική χρήση 2013, ως ευνοϊκότερη μεταχείριση σε σχέση με το πρόσθετο φόρο που του επιβλήθηκε με βάση το άρθρο 49 παρ. 1 του ν.4509/2017.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017 ορίζεται ότι:

Άρθρο 49 Τροποποίηση του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

1. Η παρ. 17 του [άρθρου 72](#) του ν. [4174/2013](#) (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του [άρθρου 1](#) του ν. [2523/1997](#), πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»[.....].

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν.4174/2013(ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

Άρθρο 58 Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

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 ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς «που προκύπτει προς καταβολή» , 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 «που προκύπτει προς καταβολή», 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 «που προκύπτει προς καταβολή» , αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Οι περιπτώσεις β` και γ` της παρ. 1 αντικαταστάθηκαν ως άνω με το [άρθρο 3](#) παρ.7 Ν.4337/2015, ΦΕΚ Α 129/17.10.2015.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 1 του ν. 4337/17.10.2015 ορίζεται ότι:

Άρθρο 7 Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

1. **Οι διατάξεις των παραγράφων 6, 7, 8 και 9 του άρθρου 3 του παρόντος**, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή **χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013**, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.

Επειδή, ο έλεγχος με την υπ.αρ...../2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της διαχ. χρήσης 01.01.2013-31.12.2013 επέβαλε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 17 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 49 του ν.4509/2017, ως ευνοϊκότερο καθεστώς σε σχέση με το πρόστιμο του άρθρου 1 του ν.2523/1997 που προβλεπόταν για τις υποθέσεις έως 31-12-2013. Οι διατάξεις του άρθρου 58 του ν.4174/2014 (ΚΦΔ) όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 3 παρ. 7 του ν.4337/2015 εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή **χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013**.

Συνεπώς ο έλεγχος με την προσβαλλόμενη οριστική πράξη που εξέδωσε μετά την 01.01.2018, επέβαλε το ευνοϊκότερο καθεστώς όπως ισχύει για την ελεγχόμενη διαχειριστική χρήση 01.01.2013-31.12.2013 και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4174/2013(ΚΦΔ) - Βάρος απόδειξης, 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, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 06.11.2019 έκθεση μερικού ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 17.12.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ και την **επικύρωση α)** της υπ.αρ...../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικ. Έτους 2014 (χρήση 01.01.2013-31.12.2013), **β)** της υπ.αρ...../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2014 (01.01.2014-31.12.2014) και **γ)** της υπ.αρ...../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2015 (01.01.2015-31.12.2015) της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Φόρος εισοδήματος 01.01.2013- 31.12.2013, Συν. Ποσόν 165.341,49 ευρώ.

Φόρος εισοδήματος 01.01.2014- 31.12.2014, Συν. Ποσόν 9.083,43 ευρώ.

Φόρος εισοδήματος 01.01.2015- 31.12.2015, Συν. Ποσόν 1.149,00 ευρώ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.