



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 30-09-2020

Αριθμός απόφασης: 1535

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45

**Ταχ. Κώδικας** : 546 30 Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313333245

**ΦΑΞ** : 2313333258

**E-Mail** : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

**Url** : www.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).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ. Της ΠΟΛ 1076/23-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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

**3.** Την Α 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6<sup>ου</sup> άρθρου της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α'75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως την 30-09-2020.

**4.** 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».

5. Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανή προσφυγή του .....με **ΑΦΜ:** ....., κατοίκου ..... και με αντικείμενο εργασιών: Υπηρεσίες Μηχανικού για οικοδομικά έργα κατά του διαβιβαστικού εγγράφου με αρ. πρωτ. ....../10-01-2020 με συνημμένα: α) την με αρ. ....../31-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013) και β) την με αρ. ....../31-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

**Επειδή**, ο προσφεύγων αν και προσβάλλει ένα έγγραφο διαβιβαστικό με αρ. πρωτ....../10-01-2020, ωστόσο από τα αναφερόμενα στην ενδικοφανή προσφυγή προκύπτει ότι προσβάλλει και τις δύο πράξεις:

-Την υπ' αριθμ. ....**31-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... Οικ.έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013), από την οποία δεν προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή.

-Την υπ' αριθμ. ....**31-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... φορολογικού έτους 2014 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους **17.535,13€**, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσό **3.101,76€**, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, ύψους **5.260,54€**, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **25.897,43€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν της διενέργειας ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. .... για τα έτη 2013 και 2014 για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων του σύμφωνα με τις διατάξεις των ν. 2238/1994, ν. 4172/2013 και ν. 4174/ 2013 και της ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αρ......./2019 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

Στα πλαίσια του ελέγχου 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. ....

Μέσω του δικτύου (intranet) στο Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, αντλήθηκαν από τη 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.

Περαιτέρω από τον έλεγχο, εστάλησαν στον προσφεύγοντα α) η με αριθ. πρωτ. ....../14-05-2019 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού και β) το με αρ. πρωτ. ....../09-12-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του ν.4174/2013 με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των ετών 2013 και 2014, με τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Ανταποκρινόμενος στο ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων, ο προσφεύγων με τα με αρ.πρωτ. ....../05-12-2020 και .....24-12-2019 έγγραφα υπέβαλε και άλλα στοιχεία πέραν αυτών που έθεσε αρχικά στον έλεγχο με το με αρ. πρωτ.....22-11-2019 έγγραφο, χωρίς έγγραφες απόψεις-εξηγήσεις όπως αποτυπώνονται στις σελ.19 έως 25 της έκθεσης φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ....

Κατόπιν των ανωτέρω και ύστερα από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις του ως άνω ελέγχου διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας και απόκρυψη φορολογητέας ύλης για τα υπό κρίση έτη, ως ακολούθως:

Από τις κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών των ετών 2013 και 2014, με δικαιούχο τον ίδιο τον προσφεύγοντα και συνδικαιούχους μέλη της οικογένειας του, (η σύζυγος του προσφεύγοντα .....και ο υιός του), και ο συνεργάτης ή συντάιρος στις επιχειρήσεις του, .....), εντοπίστηκαν πρωτογενείς καταθέσεις οι οποίες δε δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντα, όπως αυτά αποτυπώθηκαν στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος των ετών 2013 και 2014, ως ακολούθως:

### ΕΤΟΣ 2013

ΤΡΑΠΕΖΑ	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Ποσό συναλλαγής	δικαιούχοι
ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ ..... .....	.....	09/08/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	4.585,25	..... ..... .....
ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ ..... .....	.....	04/09/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	12.000,00	..... ..... .....
ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ ..... .....	.....	31/10/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	12.500,00	..... ..... .....
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ</b>	<b>ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ</b>		<b>29.085,25</b>	

### ΕΤΟΣ 2014

ΤΡΑΠΕΖΑ	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπεζικής	Ποσό συναλλαγής	δικαιούχοι
ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ ..... .....	.....	31/01/201	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	7.500,00	..... .....
ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ ..... .....	.....	04/07//2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.000,00	..... .....
ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	14/07/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.836,75	..... .....
ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	14//07/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	7.100,00	..... .....
ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	31/07/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	6.200,00	..... .....
ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	11/08/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4.000,00	..... .....
ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	20/08/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.500,00	..... .....
ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	20/08/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	6.500,00	..... .....
ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	28/08/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	10.000,00	..... .....
ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	29/08/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.500,00	..... .....
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ</b>	<b>ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ</b>		<b>53.136,75</b>	

Τα παραπάνω στοιχεία των πρωτογενών καταθέσεων συσχετίστηκαν με τα οικονομικά στοιχεία που δηλώθηκαν στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος των ετών 2013 και 2014.

Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ...., διαπίστωσε ότι:

A.) Οι πρωτογενείς καταθέσεις για το έτος 2013 συνολικού ποσού 29.085,25 ευρώ και για το έτος 2014 συνολικού ποσού 53.136,75 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. και

B) Δεν δηλώθηκαν στον κωδ.659 έσοδα ύψους 10.844,56 ευρώ έτους 2013 και 8.490,55 ευρώ έτους 2014 προερχόμενα από παραγωγή ηλεκτρικού ρεύματος από φωτοβολταϊκά συστήματα κάτω των 10w.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις η Δ.Ο.Υ. .... εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις για τα υπό κρίση έτη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους

-Περί συνταγματικής αρχής της ισότητας, της ίσης μεταχείρισης, της χρηστής διοίκησης και

της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου προς τη διοίκηση. Η εσφαλμένη επιβολή φόρου ύψους 25.897,43 ευρώ, προκάλεσε σημαντική βλάβη στον προσφεύγοντα,

Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι: **α)** Σε καμία περίπτωση και από κανένα σημείο της πράξης μερικού ελέγχου συνάγεται ότι σε οποιοδήποτε χρονικό σημείο των επίμαχων ετών 2013 και 2014, επήλθε προσαύξηση της περιουσίας του, πολλώ δε μάλλον η προσαύξηση αυτή να προκύπτει ή να συνδέεται με τα εν λόγω ποσά που διακινήθηκαν στους συγκεκριμένους λογαριασμούς. Άλλωστε δεν υπάρχει διάταξη νόμου που να ορίζει ότι η διενέργεια ενός αυτοματοποιημένου ελέγχου σε τραπεζικούς λογαριασμούς νομιμοποιείται να προδικάσει και ακολούθως να προσδιορίσει και την προσαύξηση περιουσίας. Επιπλέον, σε καμία περίπτωση η κίνηση ενός λογαριασμού (ο χρόνος μεταξύ καταθέσεων και αναλήψεων) δεν συνάγει και το συμπέρασμα ότι από αυτό και μόνο το γεγονός έχει επέλθει προσαύξηση του εισοδήματος, **β)** «Σε περίπτωση προσαύξησης περιουσίας, ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία...»: **βασική προϋπόθεση** για την εφαρμογή αυτής της διάταξης του νόμου είναι η φορολογική αρχή να έχει **τεκμηριώσει** προηγουμένως, πλήρως, αιτιολογημένα και εμπειριστατωμένα, ότι έχει επέλθει η προσαύξηση και όχι αυθαίρετα να μεταφέρει το βάρος της απόδειξης στο φορολογούμενο, επικαλούμενη μόνο την κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών και τη σχετική ΠΟΛ.1095/2011, **γ)** Από τις φορολογικές δηλώσεις παρελθουσών χρήσεων, πριν το 2013 και 2014 (τις οποίες προσκομίζει με την ενδικοφανή προσφυγή), προκύπτει σαφώς, ότι δηλώθηκαν εισοδήματα προερχόμενα από κάθε νόμιμη αιτία συμπεριλαμβανομένης και της αγοραπωλησίας ακινήτου που έγινε στις ..... Νοεμβρίου 200. με το υπ αριθμό .....συμβόλαιο και **δ)** Αποτελεί απαραβίαστη αρχή και συνάδει τόσο με το συνταγματικό δικαίωμα του σεβασμού στην αξιοπρέπεια αλλά και την προσωπικότητα του κάθε ατόμου αλλά και της αρχής του κράτους δικαίου ότι η διαχείριση της προσωπικής περιουσίας και ο τρόπος διαφύλαξής της είναι αποκλειστικό δικαίωμα και επιλογή του κάθε πολίτη .

### **Ως προς τους παραπάνω προβαλλόμενους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος**

**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 τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

**Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004).

**Επειδή**, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

**Επειδή**, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των

οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Συνεπώς ουδόλως παραβιάζεται η παραπάνω αρχή και ο παραπάνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

#### **Ως προς τους επιμέρους προβαλλόμενους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα**

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

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

απαλλαγής από το φόρο ή της μη υπαγωγής σε φόρο των χρηματικών ποσών που τη δημιούργησαν (ΔΕφΑΘ 3983/2015).

Σύμφωνα με πάγια νομολογία, ως «εισόδημα» κατά τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 4 και 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, νοείται και φορολογείται η πρόσοδος που παράγεται περιοδικά, από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, και αποτελεί το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή τον καρπό των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, όχι και κάθε άλλη, μη έχουσα τα παραπάνω γνωρίσματα, προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός κι αν με ειδική διάταξη νόμου θεωρείται εισόδημα, για την υπαγωγή του στο φόρο (βλ. ΣτΕ 3872/2013, 420/1999 εππαμ., 1663/1994, 3342/1985, 1453/1982, 3514/1975, 2417/1965 κ.ά.).

**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** σύμφωνα, με το άρθρο 39- Δικαιολόγηση Προσαύξησης Περιουσίας του Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ.170 Α'), 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** 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**, στα άρθρα 2 και 3 της ΠΟΛ. 1095/29.04.2011, με θέμα «εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» αναφέρονται τα εξής: «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.»

**Επειδή** περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: **«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ΄ πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση.** Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση 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,** έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣΤΕ (Β΄ Τμήμα Επταμελές) ότι «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. Εξάλλου, ναι μεν η εισαγωγή (κατάθεση) χρηματικού ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου ενδέχεται να συνιστά ή να αντιστοιχεί σε «προσαύξηση [της] περιουσίας» του, κατά την έννοια της ίδιας διάταξης, αλλά, πάντως, είναι εμφανές ότι η μεταφορά χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου σε άλλον τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι επαυξάνει την περιουσία του (πρβλ. αποφάσεις του γαλλικού Conseil d' Etat της 19.6.2014 στην υπόθεση 371099 και της 20.10.2010 στην υπόθεση 317565, δημοσιευμένες στο διαδικτυακό τόπο του), τουλάχιστον εφόσον αυτός είναι ο μοναδικός δικαιούχος του πρώτου λογαριασμού [...] 20. Επειδή, **κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, η φορολογούμενη ύλη (εν προκειμένω, εισόδημα) δεν επιτρέπεται να είναι πλασματική, αλλά πρέπει να είναι πραγματική** (βλ. λ.χ. ΣΤΕ Ολομ. 29/2014, Ολομ. 4003/2014, Ολομ. 2563/2015, Ολομ. 2564/2015).....».

**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...». 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.».

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

**Επειδή**, το Υπ. Οικονομικών στο με **αρ. πρωτ. 1019577/6619/ΔΕΥ-Β΄/20-2-2006** έγγραφο 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**, τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά

με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

**Επειδή**, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου (σελ.01 έως σελ.36), τα δικαιολογητικά στοιχεία που ήταν στη διάθεση του ελέγχου, αφού ο προσφεύγων τα είχε προσκομίσει στη φορολογική αρχή, δυνάμει των οποίων έγιναν αποδεκτές ορισμένες εκ των διερευνώμενων πιστώσεων και όσον αφορά τις λοιπές πιστώσεις, **δεν αιτιολογήθηκε η πηγή ή η αιτία προέλευσης τους** και ως εκ τούτου καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 και ισχύει, καθώς και του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος των υπό κρίση ετών.

**Επειδή**, κατά το στάδιο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων προσκόμισε οκτώ (8) δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος προηγούμενων οικ.ετών 2004 έως 2011 (έντυπο Ε1), ένα (1) εκκαθαριστικό οικ.έτους 2004, το με αρ. ....../22-11-2007 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου .....για την πώληση ενός αγροτεμαχίου εκτάσεως 2.012 τ.μ. στη θέση «.....» στη ..... αξίας 86.845,80 ευρώ, μία Υπεύθυνη δήλωση με την οποία δηλώνει την πώληση του με αρ.κυκλοφορίας ..... ΕΙΧ στον ..... με Α.Φ.Μ. .... την 01-01-2009 ποσό 1.500,00 ευρώ και βεβαιώσεις διανεμόμενων κερδών με ποσά από επιχειρηματική αμοιβή και ποσά καθαρών κερδών, της εταιρίας ..... Ο.Ε. με Α.Φ.Μ. .... με αντικείμενο εργασιών: «κατασκευή και πώληση διαμερισμάτων» και της Κ/Ξ .....με Α.Φ.Μ. ....

**Επειδή**, ο προσφεύγων στην παρούσα προσφυγή επικαλείται εισοδήματα προηγούμενων οικ.ετών από το 2004 έως 2011 που προέρχονται από κέρδη ομόρρυθμης εταιρίας που συμμετείχε, από πώληση ακινήτου καθώς και από πώληση αυτοκινήτου, προκειμένου να δικαιολογήσει τα ποσά που του καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας.

**Επειδή**, είναι απαραίτητο αν κάποιος επικαλεστεί ανάλωση εισοδήματος από προηγούμενες χρονιές να έχει συνταχθεί και προσκομισθεί κατάσταση που να αναφέρει αναλυτικά, από ποιες χρονιές προέρχεται το εισόδημα που επικαλείται (ΠΟΛ.1040/2011).

**Επειδή**, ο φορολογούμενος μπορεί να επικαλεσθεί στο πλαίσιο της δημιουργίας κεφαλαίου προς ανάλωση, οσαδήποτε προηγούμενα χρόνια από το έτος που θέλει να καλύψει. Τα χρόνια όμως πρέπει να φθάνουν μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. (ΥΠ.ΟΙΚ.1087172/2005).

Από τις ως άνω διατάξεις, καταρχάς, προκύπτει σαφώς ότι η ανάλυση κεφαλαίου προηγούμενων ετών είναι ένας από τους τρόπους κάλυψης της κατ' άρθρο 19 ν. 2238/94 προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίων. Περαιτέρω, όμως, τα ποσά που τυχόν διατηρούσε ο προσφεύγων σε ρευστά εκτός τραπεζικού συστήματος, ενόψει της οικονομικής κρίσης, θα μπορούσαν να δικαιολογήσουν μέρος ή το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων, υπό την προϋπόθεση ότι αυτές (οι καταθέσεις) έγιναν από τον ίδιο τον προσφεύγοντα και όχι από τρίτα πρόσωπα, εφόσον από τα εισοδήματα προηγούμενων ετών αφαιρεθούν οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες κατά τα έτη αυτά και τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών κατά την 1<sup>η</sup>/1 του ελεγχόμενου έτους.

Επειδή, ο προσφεύγων σε κανένα στάδιο του ελέγχου ή της ενδικοφανούς προσφυγής δεν υπέβαλε Πίνακα Ανάλωσης Κεφαλαίου και τυχόν πρόσθετα στοιχεία και συνεπώς δεν αποδεικνύει κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και επαρκή την ύπαρξη διαθεσίμων ρευστών εκτός τραπεζικού συστήματος, τα οποία θα αποτελούσαν εν δυνάμει ποσά κατάθεσης από τον ίδιο στους τραπεζικούς του λογαριασμούς σύμφωνα με την ΠΟΛ.1040/2011.

**Επειδή,** η δυνατότητα ύπαρξης ρευστών διαθεσίμων στα χέρια του φορολογούμενου είναι θέμα πραγματικό, το οποίο η φορολογική ελεγκτική υπηρεσία οφείλει να εξετάζει και να εκτιμά με βάση τα στοιχεία που βρίσκονται στη διάθεσή της [πρβλ ΣΤΕ 884/2016 (σκέψη 20)].

**Επειδή,** περαιτέρω, για τη διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντα, ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη μόνο τις καταθέσεις, αλλά συνεκτίμησε και άλλους παράγοντες, όπως το επάγγελμά του, το είδος των εισοδημάτων του, την περιοδικότητα των καταθέσεών του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κ.λ.π. και προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα των ετών 2013 και 2014.

**Επειδή,** από την εξέταση των στοιχείων του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, διαπιστώνεται ότι ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος της επαρκούς δικαιολόγησης για την προσαύξηση της περιουσιακής του κατάστασης.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος κρίνονται αβάσιμοι και ως εκ τούτου ορθώς οι εν λόγω πιστώσεις χαρακτηρίστηκαν από τη φορολογική αρχή ως προσαύξηση περιουσίας.

**Επειδή,** ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει –κατ' αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του

φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Στε 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95) εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου (Στε 53/92, 457/94).

**Επειδή**, η δράση της Δημόσιας Διοίκησης διέπεται από την αρχή της νομιμότητας και ασκείται για την ικανοποίηση του δημοσίου συμφέροντος. Από το πλαίσιο αυτό εξάγεται και η ανάγκη της προστασίας του διοικουμένου, τα συμφέροντα και τα δικαιώματα του οποίου κατοχυρώνονται μεν από τους κανόνες της νομιμότητας, θίγονται δε από τη δράση της Διοίκησης. Δια τούτο, η αρχή της χρηστής διοίκησης - όπως και η αρχή της αναλογικότητας, της φανεράς Διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου - επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα του δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές και να επιδιώκεται η προσαρμογή των κανόνων δικαίου προς τις εκάστοτε επικρατούσες κοινωνικές και οικονομικές συνθήκες (Σπηλιωτόπουλος Ε., Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος 1, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 95-97).

**Επειδή**, για τα κέρδη, από τη διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας προς την εταιρεία "Δ.Ε.Η. Α.Ε." ή άλλο προμηθευτή, μετά από την ένταξη στο "Ειδικό Πρόγραμμα Ανάπτυξης Φωτοβολταϊκών Συστημάτων μέχρι δέκα (10) kw", όπου έπρεπε να δηλωθούν στους κωδικούς 659-660, δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός από τον προσφεύγοντα.

**Επειδή**, τα διαλαμβανόμενα στην έκθεση ελέγχου παρέχουν σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση και θεμελιώνουν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος., οι ως άνω 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 ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος ..... με **ΑΦΜ:** ....., και την επικύρωση : α) Της υπ' αρ .....31-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος Οικ.έτους 2014 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013 και β) Της υπ' αρ ...../31-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

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

-Η υπ' αρ ...../31-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος Οικ.έτους 2014 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013

<b>Οικ. Έτος 2014</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	0,00	0,00
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013	0,00	0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	0,00	0,00
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> με την παρούσα απόφαση		0,00

-Η υπ' αρ ...../31-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014

<b>Φορολογικό Έτος 2014</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	17.535,13	17.535,13
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013	5.260,54	5.260,54
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	3.101,76	3.101,76
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> με την παρούσα απόφαση		<b>25.897,43</b>

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ  
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου  
Διοικητικής Υποστήριξη**

**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.