



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213-1604538
E-Mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 07-07-2021

Αριθμός απόφασης: **2045**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)».

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020).

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/22-12-2020 ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά :

α) Της με αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ,

β) της με αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ'

ΑΘΗΝΩΝ,

γ) της με αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ,

δ) της με αριθμ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, Φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ,

ε) της με αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω αναφερόμενες Πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση καθώς και τις από 10-11-2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ της Προϊσταμένης της ίδιας Δ.Ο.Υ. .

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/22-12-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του με 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:

1) Με την υπ' αριθμ./2020 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Προστίμου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 ποσού 4.680,42€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 2.340,21€, και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 149,62€, ήτοι συνολικό ποσό **7.170,25€**.

2) Με την υπ' αριθμ./2020 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Προστίμου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 ποσού 2.263,46€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 1.131,73€, και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 121,66€, ήτοι συνολικό ποσό **3.516,85€**.

3) Με την υπ' αριθμ./2020 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Προστίμου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 ποσού 1.237,57€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 618,75€, και τέλος επιτηδεύματος ποσού 650,00€, ήτοι συνολικό ποσό **2.506,25€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στην από 10-11-2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/2013 και ελέγχου προσαύξησης περιουσίας άρθρου 21 παρ. 4 του ιδίου νόμου της ως άνω Δ.Ο.Υ.. Ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ./18-05-2020 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ίδιας Δ.Ο.Υ. και έλαβε υπόψη τις διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα του ελέγχου όπως αυτά αναφέρονται στην με αριθμ. υπόθεσης και αριθμ. ΣΔΕ/20-9-2019 πληροφοριακή έκθεση εισοδήματος του Τμήματος Α2 της Α΄ Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα.

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν καθώς από τον ως φορολογικό έλεγχο στον προσφεύγοντα διαπιστώθηκε η υποβολή ανακριβών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος στα κρινόμενα έτη 2014, 2015 και 2016. Συγκεκριμένα από τον έλεγχο πρέκυψαν ποσά από άγνωστη ή μη διαρκή πηγή για τα οποία ο προσφεύγων δεν απέδειξε την πηγή ή την αιτία αυτών (άρθρ. 21 παρ. 4 ν. 4172/2013) είτε ποσά για τα οποία αποδείχθηκε η αιτία και η πηγή εισοδήματός που αφορούν τα οποία ο προσφεύγων δεν δήλωσε στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος .

4) Με την υπ' αριθμ./**2020** προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, ποσού **759,00€**

Η ως άνω διαφορά προέκυψε καθόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε ότι την φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016 ο προσφεύγων δεν αποδωσε στο Ελληνικό Δημόσιο ΦΠΑ ποσού 759,00€ για παρασχεθείσες υπηρεσίες ύψους 3.300,00€.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναγράφονται στην από 10-11-2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της ίδιας Δ.Ο.Υ. .

5) Με την υπ' αριθμ./**2020** προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο για το Φορολογικό έτος 2016, ποσού 250,00€.

Η παράβαση αφορά σε μη υποβολή περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. Α΄τριμήνου έτους 2016 ή μη υποβολή έκτακτης περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ κατά παράβαση των διατάξεων του ν. 2859/2000 περί ΦΠΑ.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στην από 10-11-2020 έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 της ίδιας Δ.Ο.Υ..

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση όλων των ως άνω προσβαλλόμενων Πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Παράβαση του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος.

2) Μη ορθή αξιολόγηση της Διοίκησης των ισχυρισμών του προσφεύγοντος-Κακή εκτίμηση της φοροδοτικής του ικανότητας.

3) Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος.

Επειδή το άρθρο 28 του ν. 4174/2013 ορίζει τα εξής:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ, πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων

Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α., κοινοποίησε εγγράφως στον προσφεύγοντα το με αριθμό/12-10-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με επισυναπτόμενο τον με αριθμό Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος Διαχειριστικής Χρήσης 2014, τον με αριθμό Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος Διαχειριστικής Χρήσης 2015 και τον με αριθμό Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος Διαχειριστικής Χρήσης 2016 και τον με αριθμό Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α. Χρήσης 2016. Το ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τους επισυναπτόμενους ως άνω Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. διαχειριστικών ετών 2014 έως και 2016 κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα πλήρως αιτιολογημένα, μέσω του εξουσιοδοτημένου δικηγόρου την 15/10/2020.

Ακολούθως δόθηκε προθεσμία είκοσι (20) ημερών προκειμένου ο προσφεύγων να υποβάλει τις απόψεις του με βάση τις διατάξεις του αρ. 28 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Αν και παρήλθε η ανωτέρω προθεσμία, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε και εκδόθηκαν από την Προισταμένη της ως άνω Δ.Ο.Υ. οι προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Ως προς την υπ' αριθμ./2020 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, Φορολογικού έτους 2016 το πρόστιμο που επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα είναι για διαδικαστική παράβαση του άρθρου 54 ν. 4174/2013, και σύμφωνα με το άρθρο 62§4 του ίδιου νόμου η Πράξη αυτή εξαιρείται από την διαδικασία της προηγούμενης κλήσης του ελεγχόμενου σε ακρόαση πριν από την έκδοσή της.

Οι προσβαλλόμενες Πράξεις κοινοποιήθηκαν νομίμως στον προσφεύγοντα την 23-11-2020.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τηρήθηκε από την φορολογική διοίκηση στην κρινόμενη υπόθεση, ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης, καθώς πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων, επιδόθηκε στον προσφεύγοντα τόσο το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου όσο και οι Προσωρινοί Προσδιορισμοί Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. (οι οποίοι δεν αποτελούν εκτελεστές πράξεις και μπορούν να τροποποιηθούν εκ των υστέρων, εξ αυτού του λόγου και ο προσφεύγων καλείται να εκθέσει τις απόψεις του), ώστε ο ίδιος (ο προσφεύγων) να αντικρούσει τα αποτελέσματα του ελέγχου, προτάσσοντας τους ισχυρισμούς του και προσκομίζοντας τα απαραίτητα αποδεικτικά μέσα, τα οποία στη συνέχεια ο έλεγχος θα τα εξετάσει, πριν προχωρήσει στην έκδοση των οριστικών πράξεων. Ωστόσο η προθεσμία που τάσσει το άρθρο 28 του ν. 4174/2013, ώστε ο

προσφεύγων να ασκήσει το δικαίωμά του αυτό, πέρασε άπρακτη και επομένως νόμιμα εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παράβασης του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος πρέπει να απορριφθεί ως **αβάσιμος**.

Σημείωση: Από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης προκύπτει ότι από Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ εκδόθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντα οι κάτωθι Πράξεις Προστίμου :

α) Η με αριθμ./6-10-2020 άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016 για παράβαση μη υποβολής έναρξης εργασιών και ποσό προστίμου 100,00€. (αριθμ. Εντολής Ελέγχου/2019) .

β) Η με αριθμ./6-10-2020 άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016 για μη έκδοση οκτώ (8) φορολογικών στοιχείων για παροχή υπηρεσιών διεξαγωγής σεμιναρίων, ποσού προστίμου 379,50€. (αριθμ. Εντολής Ελέγχου/2019) .

γ) Η με αριθμ./6-10-2020 άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016 για μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος κατά το άρθρο 13§1 του ιδίου νόμου, ποσό προστίμου 2.500,00€. (αριθμ. Εντολής Ελέγχου/2019).

Οι ως άνω αναφερόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ, κοινοποιήθηκαν νομίμως στον προσφεύγοντα την 15-10-2020.

Ο προσφεύγων δεν άσκησε ενδικοφανή προσφυγή κατά των ως άνω πράξεων και συνεπώς αυτές έχουν οριστικοποιηθεί. .

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε ορίζεται: «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 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 επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.».

Επειδή στην ΠΟΛ 1095/29.4.2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010» ορίζεται: «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 επαγγελματιών 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.».

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α` 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται: «...Β` Προσαύξηση περιουσίας. 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα . Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η

οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα...5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. 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 στην ΠΟΛ 1175/16 - 11 - 2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται: «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. Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του...».

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης, ο προσφεύγων δεν ανέτρεψε την επαρκώς τεκμηριωμένη κρίση της φορολογικής αρχής (όπως αυτή τεκμηριώνεται στην από 10-11-2020 Έκθεση Ελέγχου Εισοδήματος) περί του ότι οι επίμαχες καταθέσεις συνιστούν μη δηλωθέν εισόδημα ή ανακριβές δηλωθέν εισόδημα. Από τις διευκρινήσεις που παρείχε ο προσφεύγων στα πλαίσια του ελέγχου του αλλά και από τα έγγραφα που υπέβαλλε δεν κατάφερε να ανατρέψει το τεκμήριο πως η επίδικη διαφορά μεταξύ των καθαρών δηλωθέντων εισοδημάτων του και των τραπεζικών του καταθέσεων αποτελούσε αποκρυφθέν και μη δηλωθέν εισόδημα. Εξάλλου και με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο που να τεκμηριώνει τους ισχυρισμούς του ως προς την προέλευση των υπό κρίση τραπεζικών πιστώσεων.

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη ορθής αξιολόγησης της Διοίκησης των ισχυρισμών του και κακής εκτίμησης της φοροδοτικής του ικανότητας, πρέπει να απορριφθεί **ως αβάσιμος**.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παράβασης της αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή η φορολογική αρχή, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει κατά περίπτωση το ύψος των προστίμων ή των καταλογισθέντων κύριων και πρόσθετων φόρων. Άλλωστε, δεν εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης ή την ύπαρξη της πλημμέλειας και εξετάσει την συνδρομή των τασσόμενων υπό του νόμου προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή τυχόν προστίμου και στον καταλογισμό των φόρων που προκύπτουν σε κάθε ελεγχόμενη φορολογία. Εν προκειμένω το επιβληθέν πρόστιμο υπολογίστηκε βάσει των κείμενων φορολογικών διατάξεων του άρθρου 54 του ν. 4174/2013.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, οι δε κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακύρωσης ενώπιον του ΣτΕ.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 10-11-2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ της Προϊσταμένης της ίδιας Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου/22-12-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, και την επικύρωση όλων των προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ.

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

1. Φορολογία Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	4.680,42€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	2.340,21€
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	149,62€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.170,25€

(Αριθμ. Πράξης/2020)

2. Φορολογία Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015	
-----------------------------	--

Διαφορά φόρου εισοδήματος	2.263,46€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	1.131,73€
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	121,66€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.516,85€

(Αριθμ. Πράξης/2020)

3. Φορολογία Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	1.237,50€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	618,75€
Τέλος Επιτηδεύματος	650,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.506,25€

(Αριθμ. Πράξης/2020)

4. Φ.Π.Α. – Φορολογική περίοδος 01/01/2016-31/12/2016

Διαφορά φόρου	759,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	759,00 €

(Αριθμ. Πράξης/2020)

5. Πρόστιμο ΦΠΑ– Φορολογικού έτους 2016

Πρόστιμο άρθρου 54§2γ ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ποσού : **250,00€**

(Αριθμ. Πράξης/2020)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.