



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 30-07-2021

Αριθμ. Αποφ.: 1840

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@.aade.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 (Κ.Φ.Δ.) (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. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την αριθμ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της [παρ. 5](#) του [άρθρου 63](#) του ν. [4174/2013](#) που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης **11-01-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **Α.Φ.Μ.:**, δικηγόρου, κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της υπ' αριθμ/18-12-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.

7. Την από 5-2-2021 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **11-01-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

- Με την με αριθμό/18-12-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 4.801,50€, πλέον πρόστιμο του άρ. 58 του Κ.Φ.Δ. ύψους 1.440,45€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 507,24€, **ήτοι συνολικό ποσό 6.749,19€**, λόγω διαπίστωσης πρωτογενών καταθέσεων ύψους 14.550,00€, για τις οποίες δεν αιτιολογήθηκε επαρκώς η πηγή και η αιτία προέλευσής τους, με αποτέλεσμα να θεωρηθούν ως προσαύξηση περιουσίας.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 18-12-2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, η οποία συντάχθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./14-05-2020 σχετικής εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθμ./2- 20-11-2019 (αρ.πρωτ. εισερχ./20-11-2019) πληροφοριακή έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, που αφορά τον έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου, από την οποία προέκυψαν οι εξής πέντε αδικαιολόγητες πρωτογενείς πιστώσεις ύψους 14.550,00€

Α/Α	ΤΡΑΠΕΖΑ	Αρ. Λογαριασμού	Ημερομηνία συναλλαγής	Αιτιολογία συναλλαγής	Ποσό συναλλαγής
1			7/2/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.050,00
2			31/7/2014	Κατάθεση μετρητών	5.000,00

3			1/8/2014	ΜΤΦ από ΕΝΑΝΤΙ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	1.000,00
4			5/8/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	5.000,00
5			31/10/2014	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΣΜΟ	500,00
				ΣΥΝΟΛΟ	14.550,00

Στα πλαίσια του ελέγχου, με το υπ'αριθμ./26-5-2020 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα η εντολή ελέγχου και η υπ' αριθμ./19-5-2020 γνωστοποίηση των άρθρων 397 και 398 του ν. 4512/2018, περί δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία του φακέλου, επέδωσε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ./2020 σημείωμα διαπιστώσεων και την προσωρινή πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, επί του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθμ./14-12-2020 υπόμνημά του. Οι ισχυρισμοί του απορρίφθηκαν από τον έλεγχο και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/11-1-2021 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης επικαλούμενος ασαφή και ελλιπή αιτιολογία του ελέγχου, καθώς απέρριψε τους ισχυρισμούς του περί κάλυψης των ελεγχόμενων πιστώσεων από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών και από πώληση ακίνητης περιουσίας, καθώς και από καταθέσεις μετρητών κατόπιν αναλήψεων από τραπεζικούς του λογαριασμούς. Στο τέλος του 2013 υπήρχαν στα χέρια του μετρητά από πώληση ακινήτων, τα οποία λόγω ελλιπούς εκτίμησης απέρριψε ο έλεγχος, υποστηρίζοντας ότι η έννοια της ανάλωσης κεφαλαίου δεν περιλαμβάνει την ταμιακή ροή από την πώληση των ακινήτων, παρά το γεγονός ότι η επίκληση ανάλωσης κεφαλαίου αποτυπώνεται και προκύπτει από τα φορολογικά δεδομένα της Διοίκησης. Εσφαλμένα απορρίφθηκε ο ισχυρισμός του περί κάλυψης καταθέσεων 5.000,00€ στις 31/7/2014 και στις 5/8/2014 από προηγούμενες αναλήψεις, λόγω μη προσκόμισης των αποδεικτικών ανάληψης. Ωστόσο, είναι ο μόνος που θα μπορούσε να προβεί σε ανάληψη από το συγκεκριμένο λογαριασμό, δεδομένου ότι αυτός είναι ατομικός. Από την «κίνηση» του υπ' αριθμ. ατομικού του λογαριασμού προκύπτει ότι αναλήφθηκε ποσό 5.000€ στις 11-12-2012. Αντίστοιχα, από την «κίνηση» του ατομικού τραπεζικού του λογαριασμού προκύπτει ότι αναλήφθηκαν ποσά 9.750€ στο χρονικό διάστημα μεταξύ 19-4-2012 ως 29-6-2012. Υποχρέωση της διοίκησης να διαπιστώσει αν αυτά έχουν κατατεθεί σε άλλους λογαριασμούς.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς:

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 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, πρωτογενείς είναι οι πιστώσεις που αφορούν σε μετρητά από τον ελεγχόμενο ή τρίτους με οποιονδήποτε σκοπό π.χ. απλή κατάθεση, πληρωμή κάρτας, πληρωμή δόσης δανείου, πληρωμή τραπεζικών εξόδων κλπ. Επίσης, πρωτογενείς πιστώσεις αποτελούν οι επιταγές (ιδιωτικές ή τραπεζικές), τα εισερχόμενα εμβάσματα από τον ελεγχόμενο ή τρίτους, μεταφορά από λογαριασμούς τρίτων καθώς και πιστώσεις από μισθοδοσία, ενοίκια, μισθώματα, επαγγελματικές εισπράξεις κ.α.

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.[..] 6. **Για τη δικαιολόγηση προσαύξησης μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (π.χ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά [..]** 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. 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».

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, αναγκαίων, 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 αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφοριών και στοιχείων 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, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «7. ο ΚΦΕ (άρθρα 66 επ.) και, ήδη, ο ν. 4174/2013 (άρθρα 13 επ. παρέχει στη φορολογική αρχή εξουσία ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, με διάφορα μέσα....Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί

λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013. Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής.....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, σύμφωνα με το **άρθρο 64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το **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, με τις διατάξεις του **άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας** (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός

αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, 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 έκδοσή 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). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση:

- Από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης πραγματοποιήθηκε έλεγχος στις τραπεζικές συναλλαγές του προσφεύγοντα για τις χρήσεις 2012 – 2016. Κατόπιν επίδοσης αιτημάτων από τη φορολογική αρχή στον προσφεύγοντα, για παροχή πληροφοριών σε ότι αφορά την αιτιολόγηση πρωτογενών πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, υποβλήθηκε υπόμνημα παροχής εξηγήσεων για τη χρήση 2014. Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης αξιολογώντας το υποβληθέν υπόμνημα, καθώς και τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος και τις απαντήσεις των τραπεζών, κατέληξε στις εξής πέντε πιστώσεις στο φορολογικό έτος 2014, για τις οποίες δεν διαπιστώθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους και θεωρήθηκε ότι αποτελούν προσαύξηση περιουσίας:

Α/Α	ΤΡΑΠΕΖΑ	Αρ. Λογαριασμού	Ημερομηνία συναλλαγής	Αιτιολογία συναλλαγής	Ποσό συναλλαγής
1			7/2/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.050,00
2			31/7/2014	Κατάθεση μετρητών	5.000,00
3			1/8/2014	ΜΤΦ από ΕΝΑΝΤΙ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	1.000,00
4		...	5/8/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	5.000,00
5	.		31/10/2014	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΣΜΟ	500,00
				ΣΥΝΟΛΟ	14.550,00

Κατόπιν αυτού, απέστειλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης την υπ' αριθμ. πρωτ./20-11-2019 πληροφοριακή έκθεση βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

- Στα πλαίσια του ελέγχου η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εξέδωσε το υπ' αριθμ. .../2020 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και την προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, επί της οποίας ο ελεγχόμενος υπέβαλε το υπ' αριθμ./14-12-2020 υπόμνημά του, στο οποίο επικαλείται το υποβληθέν υπόμνημα στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, από το οποίο κατά τους ισχυρισμούς του αποδεικνύεται η ύπαρξη μετρητών, ως εξής: «Ο προσφεύγων, προκειμένου να αιτιολογήσει τις επίμαχες πρωτογενείς πιστώσεις, επικαλείται το δηλωθέν εισόδημά του και πιο συγκεκριμένα την υπ' αριθμ. δήλωση φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (χρήση 2012), στην οποία, εκτός του εισοδήματός του από ελευθέρια επαγγέλματα και από ακίνητα, έχει δηλώσει στον Κωδ: 781 «χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων», το ποσό των 102.132,60€ που προήλθε από την πώληση ενός διαμερίσματος και μίας θέσης στάθμευσης, όπως προκύπτει από τα υπ' αριθμ. .../16-10-2012 &/16-10-2012 προσκομισθέντα συμβόλαια αγοραπωλησίας του συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης,

Περαιτέρω, ως προς την από 7-2-2014 κατάθεση ποσού 3,050,00€ στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό, ο προσφεύγων επικαλείται προηγούμενες αναλήψεις από τον ίδιο λογαριασμό στο χρονικό διάστημα από 18/11/2013 μέχρι 10-12-2013, ύψους 4.020,00€ προσκομίζοντας την «κίνηση» του λογαριασμού.

Ως προς τις δύο καταθέσεις ποσού 5.000,00€ έκαστη, στις 31/7/2014 και στις 5/8/2014, στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό, ο προσφεύγων επικαλείται αναλήψεις εντός του 2012».

- Σε ότι αφορά την κατάθεση ποσού 3.050€ στις 7-2-2014, αυτή πραγματοποιήθηκε από τον του και ως εκ τούτου, ορθώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί επανακατάθεσης απορρίπτεται ως αβάσιμος.
- Σε ότι αφορά τις καταθέσεις ύψους 5.000,00€ έκαστη στις 31/7/2014 & 5/8/2014, για τις οποίες ο προσφεύγων επικαλέστηκε την ύπαρξη ρευστών διαθεσίμων από την πώληση ενός διαμερίσματος και μίας θέσης στάθμευσης, ο έλεγχος απέρριψε τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα υποστηρίζοντας ότι η ανάλωση κεφαλαίου δεν περιλαμβάνει ταμειακή εισροή. Ωστόσο, η ως άνω αιτιολογία, είναι ελλιπής καθώς στα προσκομισθέντα συμβόλαια αγοραπωλησίας ρητά αναγράφεται ότι «ο αγοραστής δια του νομίμου εκπροσώπου του κατέβαλε ολόκληρο το παραπάνω τίμημα στον πωλητή σε μετρητά χρήματα, προηγουμένως, εκτός του γραφείου μου και πριν την υπογραφή του παρόντος και έτσι εξοφλήθηκε το τίμημα πλήρως και ολοσχερώς, όπως τα συμβαλλόμενα μέρη ρητά και ανεπιφύλακτα δήλωσαν...». Ως εκ τούτου, όφειλε ο έλεγχος να διαπιστώσει εάν ο προσφεύγων είχε ήδη δαπανήσει ή τοποθετήσει σε άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς το τίμημα των 102.132,60€, ώστε να μη

μπορεί να επικαλεστεί τη δυνατότητα κατάθεσης του συνολικού ποσού των 10,000€, προερχόμενη από αυτό.

Περαιτέρω, η απόρριψη της επικαλούμενης από τον προσφεύγοντα επανακατάθεσης ποσών που προήλθαν από αναλήψεις από ατομικούς λογαριασμούς κατά τα προηγούμενα έτη, με το αιτιολογικό ότι δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά ανάληψης που να προκύπτει ότι οι αναλήψεις έγιναν από τον ίδιο, τυγχάνει αναίτιολόγητη, καθώς είναι φανερό ότι ανάληψη από τραπεζικό λογαριασμό με έναν δικαιούχο μπορεί να πραγματοποιήσει μόνο ο ίδιος ο δικαιούχος.

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος δεν ερεύνησε και δεν αιτιολόγησε επαρκώς, εάν οι εξηγήσεις του προσφεύγοντα σχετικά με την προέλευση των πιστώσεων ύψους 5.000,00€ στις 31-7-2014 και 5.000,00€ στις 5-8-2014, ήταν αληθής και ως εκ τούτου εσφαλμένα συμπεράνε ότι οι εν λόγω πιστώσεις αποτελούν προσαύξηση περιουσίας.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται μερικώς δεκτός σε ότι αφορά τις δύο πιστώσεις ύψους 5.000,00€ έκαστη στις 31-7-2014 & στις 5-8-2014, ενώ απορρίπτεται για τις λοιπές πιστώσεις, καθώς αυτές πραγματοποιήθηκαν από τρίτα πρόσωπα, για τα οποία δεν δόθηκαν επαρκείς εξηγήσεις.

Αποφασίζουμε

τη **μερική αποδοχή** της από **11-01-2021** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

2)Υπ' αριθμ./18-12-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014.

Υπ'αρ./18-12-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολογικού έτους 2014	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη	10.812,00	25.362,00	15.362,00	4.550,00

φόρος	πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	615,69	5.417,19	2.117,19	1.501,50
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Πρόσθετος φόρος αρ.58 ΚΦΔ			1.440,45	450,45	450,45
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			507,24	153,62	153,62
Σύνολο φόρου για καταβολή		1.265,69	8.014,88	3.371,26	2.105,57

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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.