



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα, 13/05/2022

Αριθμός απόφασης: 1681

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 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 1064/28.04.2017 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 13/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθμ./15-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2015, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 15/12/2021 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

α) Με τη με αριθμ. /15-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 41.874,96 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 20.937,48 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 7.613,89 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 70.426,33 ευρώ, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4174/2013.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 15/12/2021 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Σύρου, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. /17-11-2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η λήψη της με αριθμ. πρωτ. ΕΞ 2021/15.11.2021 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν. 4172/2013 και ν. 4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής. Στα πλαίσια της ελεγκτικής διαδικασίας πραγματοποιήθηκε άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος για τη διαπίστωση τυχόν προσαύξησης περιουσίας του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013, του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), και του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), για το φορολογικό έτος 2015. Από τις απαντητικές επιστολές των πιστωτικών ιδρυμάτων σχετικά με τα τραπεζικά προϊόντα του προσφεύγοντος, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στους τηρούμενους λογαριασμούς γίνονταν καταθέσεις - πιστώσεις ποσών σε μορφή μετρητών, επιταγών, μεταφορών από λογαριασμούς ως προϊόντα εντολών, είτε από τον ίδιο τον προσφεύγοντα, είτε από τρίτους, είτε μεταφέρονταν μεταξύ λογαριασμών είτε διατίθεντο για την κάλυψη προσωπικών αναγκών και λοιπών υποχρεώσεων (πληρωμή δανείων, λογαριασμών, φόρων κ.λπ.). Στη συνέχεια, ο έλεγχος, κατόπιν επεξεργασίας της κίνησης (χρεώσεις/πιστώσεις) του συνόλου των τραπεζικών προϊόντων του προσφεύγοντος, σε συνδυασμό με τα δηλωθέντα από αυτόν στοιχεία, κατέληξε στις κάτωθι πρωτογενείς - αρχικές καταθέσεις-πιστώσεις, που θεώρησε ότι έχρηζαν επεξήγησης, για τις οποίες ζήτησε από τον προσφεύγοντα διευκρινίσεις για την πηγή προέλευσής τους με το με αριθμ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2021 ΕΜΠ αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 ν.4174/2013:

Ημερομηνία Συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Είδος Κίνησης	Λογαριασμός	Τράπεζα
13/1/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.500,00	Π	.....	.....
13/1/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	500,00	Π	.....	.....
26/1/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.300,00	Π	.....	.....
3/2/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.500,00	Π	.....	.....

5/2/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.190,00	Π	.....	.....
6/2/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	850,00	Π	.....	.....
9/2/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	270,00	Π	.....	.....
10/2/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	800,00	Π	.....	.....
11/2/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	200,00	Π	.....	.....
12/2/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	250,00	Π	.....	.....
13/2/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	10.000,00	Π	.....	.....
12/3/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.230,00	Π	.....	.....
13/3/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	806,00	Π	.....	.....
17/3/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	835,00	Π	.....	.....
18/3/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	220,00	Π	.....	.....
20/3/2015	.....	559,02	Π	.....	.....
7/4/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.950,00	Π	.....	.....
7/4/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.400,00	Π	.....	.....
7/4/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	250,00	Π	.....	.....
6/5/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	7.000,00	Π	.....	.....
6/5/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	9.600,00	Π	.....	.....
13/5/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	3.970,00	Π	.....	.....
2/6/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	14.120,00	Π	.....	.....
2/11/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	20.340,00	Π	.....	.....
9/11/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	5.300,00	Π	.....	.....
3/12/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	3.060,00	Π	.....	.....
4/12/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	6.770,00	Π	.....	.....
7/12/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	600,00	Π	.....	.....
15/12/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.000,00	Π	.....	.....
23/12/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.230,00	Π	.....	.....
31/12/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	4.200,00	Π	.....	.....
ΣΥΝΟΛΟ		102.800,02			

Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στο ως άνω αίτημα, κατέθεσε στον έλεγχο το με αριθμ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. ΕΜΠ/22-09-2021 έγγραφο Υπόμνημα, συνοδευόμενο από τα αντίστοιχα αποδεικτικά στοιχεία, με το οποίο επικαλέστηκε προγενέστερες αναλήψεις μέσα στο έτος 2014.

Στη συνέχεια ο έλεγχος, όπως αναφέρεται στη σχετική έκθεση ελέγχου, από την επεξεργασία όλων των τραπεζικών δεδομένων του προσφεύγοντος στη χρήση 2015 διαπίστωσε ότι το σύνολο των Πιστώσεων - Καταθέσεων είναι 397.918,81 ευρώ και το σύνολο των Χρεώσεων (αναλήψεις μετρητών

μέσω ΑΤΜ κλπ. για την πληρωμή διάφορων προμηθευτών, ενοικίων, ΔΕΚΟ, και διαφόρων άλλων λειτουργικών εξόδων) είναι 401.919,68 ευρώ. Ειδικότερα, το σύνολο των παραπάνω πιστώσεων αναλύεται ως εξής:

α.	Καταθέσεις του ίδιου σε μετρητά	103.168,07
β.	Καταθέσεις μέσω web (μεταφορές) που δεν ταυτοποιήθηκαν ότι προέρχονται από δικούς λογαριασμούς	58.437,00
γ.	Πιστώσεις μέσω POS που είναι στους λογαριασμούς όψεως από την επιχειρηματική του δραστηριότητα	206.658,43

Από την επεξεργασία της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών (καταθέσεις/πιστώσεις και αναλήψεις/χρεώσεις του προσφεύγοντος σε συνδυασμό με τα δηλωθέντα από αυτό στοιχεία (όπως εμφανίζονται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος), και λαμβάνοντας υπόψη τις έγγραφες εξηγήσεις που παρασχέθηκαν με τα υπ' αριθμ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. ΕΜΠ/22-09-2021 Υπόμνημα, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι τα εισοδήματα του προσφεύγοντος προέρχονται: α) από συγκεκριμένες πηγές που αφορούν στην επιχειρηματική δραστηριότητα, β) από αναλήψεις προηγούμενου έτους και γ) από υπόλοιπα που υπήρχαν 1/1/2015 στους τραπεζικούς λογαριασμούς του, ενώ υπάρχουν άλλες πρωτογενείς καταθέσεις που να συνιστούν προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος.

	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	ΠΗΓΕΣ ΠΟΥ ΑΙΤΙΟΛΟΓΟΥΝΤΑΙ
	397.918,81	21.231,00 - ΑΝΑΛΗΨΕΙΣ ΕΤΟΥΣ 2014
		11.000,00 - ΥΠΟΛΟΙΠΑ ΛΟΓ/ΜΩΝ 1/1/2015
		238.793,99 - ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ
ΣΥΝΟΛΟ	397.918,81	271.024,99

Από τον παραπάνω πίνακα ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διαπίστωσε διαφορά ως προσαύξηση περιουσίας ποσού 126.893,82 ευρώ για το φορολογικό έτος 2015.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Σύρου στη συνέχεια, λαμβάνοντας υπόψη του τα τραπεζικά δεδομένα, όσα προσκόμισε ο προσφεύγων με το υπόμνημα του ως τεκμηρίωση για τις τραπεζικές του καταθέσεις, τα δεδομένα της υπ' αριθμ./17/07/2016 δήλωσης φορολογίας φορολογικού έτους 2015 και όλες τις ανωτέρω διαπιστώσεις της πληροφοριακής έκθεσης, επιβεβαίωσε τις διαπιστώσεις του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και προσδιόρισε τα αποτελέσματα τους προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2015 προσθέτοντας στα υπό φορολόγηση εισοδήματα ποσό 126.893,82 ευρώ ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013), καθώς προέρχεται από άγνωστη πηγή ή προέλευση και ο προσφεύγων δεν απέδειξε ότι έχει ήδη φορολογηθεί για αυτό.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Σύρου προέβη στην έκδοση της αριθμ./15-12-2021 προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω, της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- **Εσφαλμένα πορίσματα ελέγχου - Υπολογιστικά σφάλματα - Μη συνδρομή των νομίμων προϋποθέσεων για την έκδοση της προσβαλλόμενης.** Ο έλεγχος μέσα από σειρά υπολογιστικών σφαλμάτων, αλλά και μη ορθής εφαρμογής της σχετικής νομοθεσίας κατέληξε σε μη εσφαλμένα και μη νόμιμα συμπεράσματα σχετικά με την ύπαρξη αποκρουστικής φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

1. Έχει εμφιλοχωρήσει αριθμητικό σφάλμα κατά τον υπολογισμό των πιστώσεων που συνολικά ανέρχονται σε ποσό 368.263,50 ευρώ (103.168,07 + 58.437,00 + 206.658,43) και όχι σε ποσό 397.918,81 ευρώ.

2. Ο έλεγχος αφαίρεσε από τις συνολικές πιστώσεις τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης 238.793,99 ευρώ, χωρίς όμως να έχει συμπεριλάβει και τον αναλογούντα Φ.Π.Α., ως όφειλε σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1175/2017.

3. Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τις μεταφορές μεταξύ λογαριασμών του. Από το ποσό των 58.437,00 ευρώ, που σύμφωνα με τον έλεγχο δεν ταυτοποιήθηκε ότι προέρχεται από δικούς του λογαριασμούς, πρέπει να αφαιρεθεί ποσό 56.437,00 ευρώ, μιας και αυτές αποτελούν μεταφορές από τον προσωπικό του λογαριασμό της προς τον επίσης προσωπικό του λογαριασμό της

4. Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τις προγενέστερες αναλήψεις (επανακαταθέσεις).

- **Πλημμελής αιτιολογία της εκθέσεως ελέγχου ως προς τη μη αποδοχή των προσκομισθέντων εκ μέρους του στοιχείων.** Αν και ο ίδιος αιτιολόγησε και απέδειξε πλήρως και πέραν πάσης αμφιβολίας την προέλευση και αιτία των ερευνώμενων πιστώσεων, η φορολογική αρχή μη νομίμως δεν έλαβε υπόψη τους βάσιμους ισχυρισμούς του. Ιδίως όσον αφορά το σκέλος των επανακαταθέσεων, ο έλεγχος μη νομίμως και χωρίς να προβαίνει σε ανταπόδειξη ότι το εν λόγω ποσό αφορά επανακαταθέσεις απορρίπτει το σχετικό ισχυρισμό του.

- **Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης - Τυπική πλημμέλεια της προσβαλλόμενης - Άκυρη η προσβαλλόμενη λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.** Εν προκειμένω, η Δ.Ο.Υ. Σύρου δεν επεξεργάστηκε την υπ' αριθμ./21 πληροφοριακή έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, αλλά βάσει αυτής εξέδωσε το υπ' αριθμ./26.11.2021 σημείωμα διαπιστώσεων, το οποίο του κοινοποίησε την ίδια ημέρα. Ωστόσο, με την κοινοποίηση του εν λόγω σημειώματος, δεν του γνωστοποιήθηκε η πληροφοριακή έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., με αποτέλεσμα να στερήθηκε το δικαίωμα να αμυνθεί επαρκώς έναντι των πορισμάτων του ελέγχου, κατά παράβαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης,

Επειδή στην παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«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 στο άρθρο 39 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«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 στην εγκύκλιο του Υπ. Οικ. ΠΟΛ 1095/2011 ορίζεται, μεταξύ άλλων:

«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 εισοδήματός 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.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ.

5. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες.

.....

7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του ΚΦΕ.

9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010...

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

12. Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος.»

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων μεταξύ άλλων 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.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα

εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της.

.....

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.

Περαπέραν 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.

10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.»

Επειδή στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1175/2017 μεταξύ άλλων ορίζεται:

«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, αναγκαιών, 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.

.....

5.Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

.....

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του Ν. 2238/1994 (άρθρα 28 , 40 , 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή

επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.»

Επειδή όπως έχει κριθεί από το ΣΤΕ 884/2016 τμ. Β' επαμελές επί προδικαστικών αιτημάτων:

«Α. 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 και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 § 1 του ν. 4174/2013, ... 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, ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα:

«Άρθρο 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου 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 στο άρθρο 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«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, στις διατάξεις του άρθρου 17 εδάφια 1 και 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζεται:

«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.»

Σύμφωνα δε με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της έκθεσης ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής. (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή, εν προκειμένω, από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διενεργήθηκε έλεγχος στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος και κατόπιν επεξεργασίας της κίνησης (χρεώσεις/πιστώσεις) του συνόλου των τραπεζικών προϊόντων του, σε συνδυασμό με τα δηλωθέντα από αυτόν στοιχεία, κατέληξε στις κάτωθι πρωτογενείς - αρχικές καταθέσεις-πιστώσεις, που θεώρησε ότι έχρηζαν επεξήγησης, για τις οποίες ζήτησε από τον προσφεύγοντα διευκρινίσεις για την πηγή προέλευσής τους με το με αριθμ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ.ΕΞ 2021 ΕΜΠ αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 ν.4174/2013:

Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Είδος Κίνησης	Λογαριασμός	Τράπεζα
13/1/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.500,00	Π	.....	.....
13/1/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	500,00	Π	.....	.....
26/1/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.300,00	Π	.....	.....
3/2/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.500,00	Π	.....	.....
5/2/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.190,00	Π	.....	.....
6/2/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	850,00	Π	.....	.....
9/2/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	270,00	Π	.....	.....
10/2/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	800,00	Π	.....	.....
11/2/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	200,00	Π	.....	.....
12/2/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	250,00	Π	.....	.....
13/2/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	10.000,00	Π	.....	.....
12/3/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.230,00	Π	.....	.....
13/3/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	806,00	Π	.....	.....
17/3/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	835,00	Π	.....	.....
18/3/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	220,00	Π	.....	.....
20/3/2015	.....	559,02	Π	.....	.....

7/4/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.950,00	Π	.....	.....
7/4/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.400,00	Π	.....	.....
7/4/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	250,00	Π	.....	.....
6/5/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	7.000,00	Π	.....	.....
6/5/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	9.600,00	Π	.....	.....
13/5/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	3.970,00	Π	.....	.....
2/6/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	14.120,00	Π	.....	.....
2/11/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	20.340,00	Π	.....	.....
9/11/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	5.300,00	Π	.....	.....
3/12/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	3.060,00	Π	.....	.....
4/12/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	6.770,00	Π	.....	.....
7/12/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	600,00	Π	.....	.....
15/12/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.000,00	Π	.....	.....
23/12/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.230,00	Π	.....	.....
31/12/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	4.200,00	Π	.....	.....
ΣΥΝΟΛΟ		102.800,02			

Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στο ως άνω αίτημα, κατέθεσε στον έλεγχο το με αριθμ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. ΕΜΠ/22-09-2021 έγγραφο Υπόμνημα, συνοδευόμενο από τα αντίστοιχα αποδεικτικά στοιχεία, με το οποίο επικαλέστηκε προγενέστερες αναλήψεις μέσα στο έτος 2014 για τη δικαιολόγηση των παραπάνω πιστώσεων. Στη συνέχεια, ωστόσο, ο έλεγχος, όπως αναφέρεται στη σχετική έκθεση ελέγχου, για τη διαπίστωση της τελικής διαφοράς που καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας στον προσφεύγοντα, έλαβε υπόψη του **το σύνολο των πρωτογενών πιστώσεων** στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, ήτοι :

α.	Καταθέσεις του ίδιου σε μετρητά	103.168,07	
β.	Καταθέσεις μέσω web (μεταφορές) που δεν ταυτοποιήθηκαν ότι προέρχονται από δικούς λογαριασμούς	58.437,00	
γ.	Πιστώσεις μέσω POS που είναι στους λογαριασμούς όψεως από την επιχειρηματική του δραστηριότητα	206.658,43	
ΣΥΝΟΛΟ		368.263,50	(και όχι 397.918,81 που αθροίζει ο έλεγχος)

Στη συνέχεια, θεωρώντας ότι τα εισοδήματα του προσφεύγοντος προέρχονται από: α) συγκεκριμένες πηγές που αφορούν στην επιχειρηματική δραστηριότητα, β) αναλήψεις προηγούμενου έτους και γ) υπόλοιπα που υπήρχαν 1/1/2015 στους τραπεζικούς λογαριασμούς του, τα οποία ανέρχονται στο ποσό των 271.024,99 ευρώ, καταλόγισε τη διαφορά 126.893,92 ευρώ (=397.918,81-271.024,99) ως προσαύξηση περιουσίας για το φορολογικό έτος 2015.

Επειδή, από τα ανωτέρω, προκύπτει ότι **δε δόθηκε στον προσφεύγοντα η δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την απία προέλευσης του συνόλου των πρωτογενών πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς**, καθώς με το με αριθμ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2021 ΕΜΠ αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 ν.4174/2013 του ζητήθηκε να προσκομίσει στοιχεία διευκρίνησης και αιτιολόγησης μόνο των 31 κινήσεων του παραπάνω πίνακα, συνολικού ύψους 102.800,02 ευρώ. Για το ποσό των 58.437,00 ευρώ, που αφορά καταθέσεις μέσω web (μεταφορές), δε ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα αιτιολόγηση, προκειμένου να εξεταστούν οι μεταφορές των χρηματικών ποσών και να διερευνηθεί ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών, δεδομένου ότι αυτές μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δε συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα ή να συνιστούν φορολογητέο εισόδημα συγκεκριμένης πηγής. Συνεπώς δεν τεκμηριώνεται επαρκώς από τον έλεγχο η εν λόγω προσαύξηση της περιουσίας που προέκυψε από τον έλεγχο τραπεζικών των λογαριασμών του προσφεύγοντος.

Επειδή, περαιτέρω, η Δ.Ο.Υ. Σύρου, λαμβάνοντας υπόψη το πόρισμα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, συνέταξε και επέδωσε στον προσφεύγοντα, μέσω του λογιστή του, το υπ' αριθμ. /26-11-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων, προκειμένου εντός είκοσι (20) ημερών να υποβάλλει τις απόψεις του. Ο προσφεύγων, όπως αναφέρεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου, ανταποκρινόμενος στην παραπάνω πρόσκληση υπέβαλε το υπ' αριθμ. /13-12-2021 έγγραφο, με το οποίο ισχυρίστηκε ότι εφόσον το αποτέλεσμα του ελέγχου προσδιορίζεται με τη συγκεκριμένη μεθοδολογία, ήτοι με το σύνολο των πιστώσεων του 2015, θα έπρεπε να αφαιρεθούν: α) το σύνολο των αναλήψεων 99.000,00 ευρώ (για τις οποίες προσκόμισε δικαιολογητικά), και β) το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, ήτοι, ποσό 270.830,04 ευρώ (=238.793,99 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 32.036,05 ευρώ), καθώς ο Φ.Π.Α εισπράττεται άμεσα και ενσωματώνεται σε κάθε συναλλαγή, άρα δεν είναι δυνατόν στην τράπεζα να κατατίθεται το ποσό της συναλλαγή χωρίς το Φ.Π.Α.

Στη συνέχεια, όπως παρουσιάζεται στη σελίδα 13 της συνταχθείσας έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, σχετικά με τα αναφερόμενα στο σημείωμα απόψεων του προσφεύγοντος ο έλεγχος αναφέρει απλώς τα κάτωθι:

«.....*Η Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, όπως ξεκάθαρα αναγράφεται στο υπ' αρ. /2021 σημείωμα διαπιστώσεων, επαλήθευσε όλα όσα ανέφερε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ στην πληροφοριακή έκθεση της και εν συνεχεία επιβεβαίωσε τις διαπιστώσεις και το πόρισμα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.*

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ δε διαφοροποιήθηκε από αυτά και δεν προέβη σε καμία νέα ή διαφορετική δική του διαπίστωση.»

Επειδή, από τα προαναφερθέντα, προκύπτει ότι ο έλεγχος δεν έλαβε θέση για τους προβληθέντες με το σημείωμα απόψεων ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, καθώς στη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνεται η παραμικρή αιτιολογία αναφορικά με το λόγο που απορρίπτονται οι ισχυρισμοί του. Ως εκ τούτου, καθίσταται σαφές πως υφίσταται πλήρης στέρηση της εκ μέρους του προσφεύγοντος αποτελεσματικής άσκησης του δικαιώματός του στην προηγούμενη ακρόαση, το οποίο εξομοιώνεται με απαγορευμένη αποστέρηση του εν λόγω δικαιώματος του. Εξαιτίας της έλλειψης αντίκρουσης των ισχυρισμών του προσφεύγοντος από τον έλεγχο, οι προβαλλόμενοι από αυτόν

ισχυρισμοί καλούνται να εξεταστούν για πρώτη φορά από την Υπηρεσία μας, καταλυομένου κατ' αυτόν τον τρόπο του προβλεπόμενου στο άρθρο 28 ΚΦΔ δικαιώματος για προηγούμενη ακρόαση, ήτοι για ακρόαση εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης πριν την έκδοση οποιασδήποτε δυσμενούς (καταλογιστικής) πράξης.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα και η τήρηση της διαδικασίας της ακρόασης, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα αναφερόμενα στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, η αρμόδια για τον υπό κρίση έλεγχο Δ.Ο.Υ. Σύρου δεν εξέτασε και δεν έλαβε υπόψη, ως όφειλε, τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας και ο σχετικός ισχυρισμός κρίνεται βάσιμος, περαιτέρω δε παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, κατόπιν όλων των ανωτέρω διαπιστώσεων, η κρίση του φορολογικού ελέγχου, όπως αυτή αποτυπώνεται στην από 15/12/2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Σύρου, που αποτελεί την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, καταλείπει κενά και αμφιβολίες ως προς την ορθότητά της, με αποτέλεσμα οι προσβαλλόμενες πράξεις να στερούνται σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας, ενώ υφίσταται και τυπική πλημμέλεια της προσβαλλόμενης πράξης λόγω παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, τόσο κατά το στάδιο του αιτήματος παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 ν. 4174/2013 όσο και κατά το στάδιο της διαδικασίας του άρθρου 28 του ν. 4174/2013.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περίπτωση γ' του ν.4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) ...,

β) ...,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 13/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την ακύρωση της με αριθμ. αριθμ./15-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2015, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.