



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 03.01.2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Αριθμός απόφασης: 20

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. 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».

4. Την από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ. κατά της υπ' αρ.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (*εισοδήματα περιόδου 01.01-31.12.2012*), καθώς και κατά της υπ' αρ.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2014 (*εισοδήματα περιόδου 01.01-31.12.2014*), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ.

5. Την υπ' αρ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (*εισοδήματα περιόδου 01.01-31.12.2012*), καθώς και την υπ' αρ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2014 (*εισοδήματα περιόδου 01.01-31.12.2014*), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., 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**2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 6572,32€ πλέον προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ύψους 5.972,92€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 400,00€, ήτοι συνολικό ποσό **12.945,24€**, για το οικονομικό έτος 2013 (*εισοδήματα περιόδου 01.01-31.12.2012*).
- Με την με αριθμό**2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 4.950,00€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4174/2013 ύψους 2.475,00€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 300,00€, ήτοι συνολικό ποσό **7.725,00€**, για το φορολογικό έτος 2014 (*εισοδήματα περιόδου 01.01-31.12.2014*).

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από2018 έκθεσης ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, κατόπιν μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αρ. 335/04.06.2018 εντολής του Προϊσταμένου της. Ο έλεγχος αφορούσε την περίοδο 01.01.2012 – 31.12.2014 και συγκεκριμένα την αξιοποίηση των δεδομένων των τραπεζικών καταθέσεων του προσφεύγοντος, προκειμένου να διαπιστωθεί αν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48§3 του Ν. 2238/1994 (*προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία*).

Η εν λόγω υπόθεση, διαβιβάστηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης, με το υπ' αρ. πρωτ.2012 έγγραφο, κατόπιν της υπ' αρ. ΕΜΠ.2017 απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών. Αιτία του αρχικού ελέγχου αποτέλεσε το με

αρ. πρωτ. ΕΜΠ/30.01.2012 Έγγραφο της Υπηρεσίας Οικονομικής Αστυνομίας, με συνημμένο το υπ' αρ./06.01.2012 δελτίο πληροφοριών από καταγγελία, σύμφωνα με το οποίο καθηγητές μέσης εκπαίδευσης του νομού Δράμας, μεταξύ των οποίων και ο προσφεύγων (χημικός), παρέδιδαν ιδιαίτερα μαθήματα σε μαθητές της περιοχής.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, στους τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσε ο προσφεύγων το επίμαχο διάστημα διαπιστώθηκε προσαύξηση της περιουσίας του από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με τα άρθρα 48§3 του Ν. 2234/94, 21§4 & 28§2 του Ν. 4172/2013 & 39 του Ν. 4174/2013, τόσο στο οικ. έτος 2013 (εισοδήματα περιόδου 01.01.-31.12.2012) όσο και στο φορολογικό έτος 2014 (εισοδήματα περιόδου 01.01.-31.12.2014) ύψους 20.000,00€ & 15.000€ αντίστοιχα.

Συγκεκριμένα, οι πρωτογενείς πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς, οι οποίες σύμφωνα με τον φορολογικό έλεγχο δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς, είναι οι ακόλουθες:

Οικονομικό έτος 2013

A/A	ΗΜΕΡ. ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ
1	11.07.2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	20.000,00€

Φορολογικό έτος 2014

A/A	ΗΜΕΡ. ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ
1	07.07.2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	5.000,00€
2	14.07.2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	10.000,00€
			ΣΥΝΟΛΟ	15.000,00€

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Έλλειψη της απαιτούμενης νόμιμης αιτιολογίας. Δεν τηρήθηκαν οι κανόνες της ειδικότητας, σαφήνειας και επάρκειας. Το σύνολο των επίμαχων πιστώσεων αφορούν προγενέστερες αναλήψεις και συγκεκριμένα:

Αναφορικά με την κατάθεση μετρητών ύψους 20.000,00€ στις 11.07.2012

A) Ποσό 10.000,00€ με ημερομηνία ανάληψης την 11.04.2011

(αρ. λογ.της τράπεζας Eurobank).

B) Ποσό 10.000,00€ με ημερομηνία ανάληψης την 03.01.2012

(αρ. λογ. της ΑΤΕ BANK).

Αναφορικά με την κατάθεση μετρητών ύψους 5.000,00€ & 10.000,00€ στις 07.07.2014 & 14.07.2014 αντίστοιχα.

Ποσό 20.000,00€ με ημερομηνία ανάληψης την 27.09.2013

(αρ. λογ.της τράπεζας Πειραιώς).

Ο έλεγχος απορρίπτει τους ως άνω ισχυρισμούς, προβαίνοντας σε συμπερασματικούς συλλογισμούς, με αποτέλεσμα να καταλείπονται κενά και αμφιβολίες ως προς την ορθότητα της κρίσης του.

- 2) Παραβίαση των αρχών της χρηστής διοίκησης, της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου προς τη διοίκηση. Κανένα από τα συνημμένα στην έκθεση ελέγχου έγγραφα δεν κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα, γεγονός που συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο **28§2 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «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 εμπειριστατωμένα 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 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, στο 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, στο άρθρο **48 § 3 του Ν. 2238/94**, έτσι όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 15 §3 του Ν. 3888/10, ορίζονται τα εξής: «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, στο άρθρο **21§4 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)** ορίζεται ότι: «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 **28§2 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)** ορίζεται ότι: «Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα».

Επειδή, στο άρθρο **39 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** 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, στο άρθρο **14§1 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας».

Επειδή, στην **ΠΟΛ 1095/29-4-2011** ορίζεται ότι: «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. 4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (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.».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας: «.....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.

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, 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, ορίζονται τα εξής: «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 δραστηριότητα8. 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. 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, σύμφωνα με την **884/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ:** «.....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 άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρίζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – 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 (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος – Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, σκέψεις 35-41), αλλά, πάντως, 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 (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17) το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.).....το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση. Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση..... η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης..... Η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 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, στην υπό εξέταση περίπτωση ο φορολογικός έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων δεν απέδειξε την πηγή ή την αιτία των ακόλουθων πιστώσεων στους προσωπικούς του λογαριασμούς για τις περιόδους 01.01-31.12.2012 & 01.01-31.12.2014, με αποτέλεσμα να συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 48§3 του Ν. 2238/94, 21§4 & 28§2 του Ν. 4172/2013 & 39 του Ν. 4174/2013, περί προσαύξησης της περιουσίας.

A) Κατάθεση μετρητών στις 11.07.2012 ύψους 20.000€ στον υπ' αρ. τραπεζικό λογαριασμό της τράπεζας Πειραιώς (Κύπρου), δικαιούχοι του οποίου εμφανίζονται ο προσφεύγων και η σύζυγός του με Α.Φ.Μ.

B) Κατάθεση μετρητών στις 07.07.2014 & στις 14.07.2014 ύψους 5.000€ & 10.000€ αντίστοιχα στον υπ' αρ. τραπεζικό λογαριασμό της τράπεζας Eurobank, δικαιούχοι του οποίου εμφανίζονται ο προσφεύγων, η σύζυγός του με Α.Φ.Μ. και τα δύο ανήλικα τέκνα τουκαι

Επειδή, ο προσφεύγων, τόσο στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου όσο και στο πλαίσιο της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίστηκε ότι τα ως άνω ποσά δεν αφορούν πρωτογενείς καταθέσεις, αλλά χρήματα τα οποία είχαν αναληφθεί σε προγενέστερο διάστημα από τραπεζικούς του λογαριασμούς και επανακατατέθηκαν.

Συγκεκριμένα, όσον αφορά την κατάθεση των 20.000€ στις 11.07.2012 ισχυρίζεται ότι προήλθε από τις εξής δύο αναλήψεις:

- 1) Ανάληψη στις 11.04.2011 ποσού 10.000,00€ από τον τραπεζικό λογ.της τράπεζας Eurobank, δικαιούχοι του οποίου, όπως έχει ήδη αναφερθεί, εμφανίζονται ο προσφεύγων, η σύζυγός του με Α.Φ.Μ. και τα δύο ανήλικα τέκνα τουκαι Προς απόδειξη αυτού προσκομίζει αντίγραφο χρεωστικής κίνησης της Τράπεζας.
- 2) Ανάληψη στις 03.01.2012 ποσού 10.000,00€ από τον τραπεζικό λογ. της ΑΤΕ BANK. Προς απόδειξη του ισχυρισμού του προσκομίζει αντίγραφο της κίνησης του ως άνω λογαριασμού για το διάστημα από 01.01.2012 έως 31.01.2012.

Όσον αφορά τις καταθέσεις στις 07.07.2014 & στις 14.07.2014 ύψους 5.000€ & 10.000€ αντίστοιχα στον υπ' αρ. τραπεζικό λογαριασμό της τράπεζας Eurobank, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προήλθαν από την ανάληψη των 20.000€, που διενεργήθηκε στις 27.09.2013 από τον τραπεζικό λογαριασμό με αρ.της τράπεζας Πειραιώς, δικαιούχοι του οποίου εμφανίζονται συνολικά έξι άτομα, ήτοι ο προσφεύγων, η σύζυγός του με Α.Φ.Μ., τα δύο ανήλικα τέκνα τουκαι, ο πατέρας τουμε Α.Φ.Μ. και η μητέρα τουμε Α.Φ.Μ. Προς απόδειξη του ισχυρισμού του ο προσφεύγων προσκομίζει αντίγραφο κίνησης του ως άνω λογαριασμού για την περίοδο από 01.07.2013 έως και 01.10.2013, καθώς και μια εκτύπωση της τράπεζας με τα αναλυτικά στοιχεία του λογαριασμού.

Επειδή, αναφορικά με την πίστωση του ποσού των 20.000,00€ οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος δεν γίνονται αποδεκτοί για τους εξής λόγους:

A) Η επικαλούμενη ανάληψη των 10.000€ στις 11.04.2011 από λογαριασμό της τράπεζας Eurobank, αφορά προηγούμενη μη ελεγκτέα χρήση και ως εκ τούτου ο προσφεύγων όφειλε να

προσκομίσει επιπλέον τις κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών για το διάστημα από 11.04.2011 έως και 31.12.2011, έτσι ώστε να αποκλειστεί η περίπτωση τα χρήματα αυτά να έχουν κατατεθεί το ως άνω διάστημα σε κάποιον από τους λογαριασμούς του.

Β) Η επικαλούμενη ανάληψη των 10.000€ στις 03.01.2012 διενεργήθηκε από λογαριασμό της ΑΤΕ Bank κύριος δικαιούχος του οποίου σύμφωνα με την προσκομισθείσα κίνηση του λογαριασμού είναι ο πατέρας του προσφεύγοντοςμε Α.Φ.Μ. Από τα διαθέσιμα δε στοιχεία δεν προκύπτει αν ο προσφεύγων είναι συνδικαιούχος του λογαριασμού, καθώς το ποιος διενήργησε την επίμαχη ανάληψη. Ως εκ τούτου η προσκομισθείσα κίνηση του λογαριασμού της ΑΤΕ BANK κρίνεται ως μη επαρκές αποδεικτικό στοιχείο και ο σχετικός ισχυρισμός του απορρίπτεται.

Επειδή, αναφορικά με τις πιστώσεις στις 07.07.2014 & στις 14.07.2014 ύψους 5.000€ & 10.000€ αντίστοιχα στον υπ' αρ. τραπεζικό λογαριασμό της τράπεζας Eurobank, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι προήλθαν από την ανάληψη των 20.000€ στις 27.09.2013 δεν γίνονται αποδεκτοί για τους εξής λόγους:

Στον υπ' αρ. αρ. λογαριασμό της τράπεζας Πειραιώς δικαιούχοι εμφανίζονται πέραν της συζύγου και των τέκνων του και οι γονείς του προσφεύγοντος, Κύριος δικαιούχος μάλιστα αυτού είναι ο πατέρας τουμε Α.Φ.Μ. Συνεπώς, ο προσφεύγων προκειμένου να τεκμηριώσει τον ισχυρισμό του όφειλε να προσκομίσει επιπλέον στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι ο ίδιος ή η σύζυγός του εισέπραξαν το ποσό αυτό.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει το πρόσωπο που προέβη στην κατάθεση των επίμαχων χρηματικών ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο κάποια από τα ποσά αυτά να έχουν κατατεθεί από κάποιον τρίτο.

Επειδή, η απλή επίκληση γεγονότων και καταστάσεων χωρίς την προσκόμιση επαρκών αποδεικτικών στοιχείων δεν αρκεί, προκειμένου να απαλλάξει τον προσφεύγοντα από την υποχρέωση τεκμηρίωσης των επίμαχων συναλλαγών, έτσι ώστε αυτές να μην φορολογηθούν ως εισόδημα προερχόμενο από άγνωστη πηγή ή αιτία.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ελλιπούς αιτιολογίας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος. .

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 28§1 του Ν. 4174/13 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, ακόμη και στην περίπτωση που εκ παραδρομής δεν κοινοποιήθηκαν τα συνημμένα της έκθεσης στον προσφεύγοντα, δεν προκύπτει από καμία διάταξη νόμου θέμα ακυρότητας αυτής. Τα συνημμένα της συγκεκριμένης έκθεσης ελέγχου αφορούν έγγραφα που στοιχειοθετούν την έκδοση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και τα οποία ο προσφεύγων είχε την δυνατότητα σύμφωνα με το προαναφερθέν άρθρο 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 να ζητήσει και να λάβει από την φορολογική αρχή.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης (έκθεση ελέγχου, ενδικοφανή προσφυγή) δεν προκύπτει να έχει υποβληθεί προς την φορολογική αρχή οποιοδήποτε αίτημα χορήγησης των εγγράφων, στα οποία βασίστηκε ο φορολογικός έλεγχος προκειμένου να εκδώσει τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης των αρχών της χρηστής διοίκησης, της αρχής της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου προς τη διοίκηση απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./.....2018 ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση υπόχρεου- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση

Υπ' αρ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013

	Βάσει ελέγχου
Διαφορά φόρου	6.572,32€

Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	3.286,16€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	2.686,76€
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	400,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	12.945,24€

Υπ' αρ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014

	Βάσει ελέγχου
Διαφορά φόρου	4.950,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	2.475,00€
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	300,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	7.725,00€

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.