



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 02-05-2023

Αριθμός απόφασης: 875

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aae.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206) εφεξής ΚΦΔ.

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

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009).

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 05-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ:, κατά της με αριθμό /06-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 05-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και

μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό /06-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους 12.561,42€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 6.280,71€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.100,32€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 19.942,45€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 06-12-2022 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της ΔΟΥ Καβάλας κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ. /2/5321/19-08-2022 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Από τον ανωτέρω έλεγχο διαπιστώθηκε για το φορολογικό έτος 2016, επιπλέον ποσό εισοδήματος ύψους 26.829,26€, που εμπίπτει στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του Ν 4172/2013 και επομένως λογίζεται και φορολογείται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ειδικότερα, από την επεξεργασία των χρηματοπιστωτικών δεδομένων, σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 15 §3 του ΚΦΔ που αποτυπώνονται στην Εφαρμογή Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Α.Υ.Ο. 4105/17) της Α.Α.Δ.Ε. και ιδιαίτερα στο χρονικό διάστημα 01-01-2016 έως 31-12-2016 διαπιστώθηκαν πιστώσεις, οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν από τον προσφεύγοντα, καθώς δεν απέδειξε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής τους. Συγκεκριμένα:

ΑΦΜ	Επώνυμο/Επωνυμία	Όνομα	Πατρώνυμο	Μητρώνυμο	Ημερομηνία γέννησης	Αριθμός Λογαριασμού		
.....		
Ταυτότητα Συναλλαγής Τραπέζης	Ημερομηνία Συναλλαγής	Κωδικός Καταστάτηματος	Ονομασία Καταστήματος	Κωδικός Συναλλαγής ή Τραπέζης	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Είδος Κίνησης
	20160101			ΕΚΜΤ	ΕΚ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ			
.....	2016-01-15	0800		ΜΕΦΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ	.....	420,00	Π
.....	2016-01-19	0800		ΜΕΦΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ	.....	1.000,00	Π
.....	2016-01-26	0096		ΜΦΔΞ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	.....	200,00	Π
.....	2016-02-02	0800		ΜΕΦΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ	.....	1.000,00	Π
.....	2016-02-05	0800		ΜΕΦΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ	.....	1.000,00	Π
.....	2016-03-07	0096		ΜΦΔΞ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	.....	1.000,00	Π
.....	2016-03-21	0096		ΜΦΔΞ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	.....	118,86	Π
.....	2016-03-24	0096		ΜΦΔΞ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	.....	1.000,00	Π
.....	2016-03-30	0099		ΣΒΕΑ	SUPER BATCH	.....	90,40	Π
.....	2016-04-11	0096		ΜΦΔΞ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	.....	1.000,00	Π
.....	2016-04-11	0096		ΜΦΔΞ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	.....	1.000,00	Π
.....	2016-05-04	0096		ΜΦΔΞ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	.....	1.000,00	Π
.....	2016-05-12	0096		ΜΦΔΞ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	.....	1.000,00	Π
.....	2016-05-30	0096		ΜΦΔΞ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	.....	1.000,00	Π
.....	2016-06-06	0096		ΜΦΔΞ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	.....	500,00	Π
.....	2016-06-07	0549		ΜΕΦΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ	.....	500,00	Π
.....	2016-06-09	0096		ΜΦΔΞ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	.....	1.000,00	Π
.....	2016-06-21	0096		ΜΦΔΞ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	.....	1.000,00	Π

.....	2016-07-06	0096		ΜΦΔΞ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	.....	500,00	Π
.....	2016-07-14	0096		ΜΦΔΞ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	.....	500,00	Π
.....	2016-07-18	0096		ΜΦΔΞ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	.....	1.000,00	Π
.....	2016-08-01	0096		ΜΦΔΞ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	.....	1.000,00	Π
.....	2016-08-08	0096		ΜΦΔΞ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	.....	500,00	Π
.....	2016-08-18	0096		ΜΦΔΞ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	.....	1.000,00	Π
.....	2016-08-23	0096		ΜΦΔΞ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	.....	1.000,00	Π
.....	2016-09-05	0096		ΜΦΔΞ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	.....	1.000,00	Π
.....	2016-09-20	0096		ΜΦΔΞ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	.....	1.000,00	Π
.....	2016-10-07	0096		ΜΦΔΞ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	.....	1.000,00	Π
.....	2016-10-20	0096		ΜΦΔΞ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	.....	1.000,00	Π
.....	2016-11-08	0099		ΣΒΕΑ	SUPER BATCH	.....	2.000,00	Π
.....	2016-11-30	0096		ΜΦΔΞ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	.....	500,00	Π
.....	2016-12-08	0099		ΣΒΕΑ	SUPER BATCH	.....	1.000,00	Π
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2016							26.829,26€	

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενος ότι :

1)Επικαλείται την με αριθμό πρωτ. /05-01-2023 ενδικοφανή προσφυγή κατά της με αριθμό /07-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου, επί της οποίας πρέπει να εκδοθεί απόφαση πριν από την εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής. Με την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι δεν έλαβε γνώση των προσκλήσεων του άρθρου 14 του ΚΦΔ.

2)Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016. Στις 31-12-2022 παραγράφηκε το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση σε βάρος του της προσβαλλόμενης πράξης.-Ουδέποτε έλαβε γνώση του με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ 3167/1554/20-07-2016 εγγράφου της ανεξάρτητης αρχής του άρθρου 7 του Ν 3690/2008 (Ξέπλυμα μαύρου χρήματος). Στο εν λόγω έγγραφο αναφέρεται ότι «υπάρχουν βάσιμες ενδείξεις για ενδεχόμενη φοροδιαφυγή». Το εν λόγω έγγραφο δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο.

3)Παράλειψη της φορολογικής αρχής να του κοινοποιήσει την προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και το σημείωμα διαπιστώσεων πριν από την έκδοση της οριστικής πράξης.

4)Δεν αρνήθηκε τη συνεργασία με τη φορολογική αρχή. Τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής του βρίσκονται στη διαθεση των οργάνων της υπηρεσίας.

5)Για το υπό κρίση φορολογικό έτος έχει πληρώσει το φόρο που του αναλογεί ως αγρεργάτης και χειριστής αγροτικών μηχανημάτων σε κτήματα αμπελιών ιδιοκτησίας και, οι οποίοι του κατέβαλαν, πέραν του μισθού του, και έξοδα καλλιέργειας των αμπελώνων, ήτοι πετρέλαια, φυτοφάρμακα, έξοδα διατροφής του ιδίου και των λοιπών εργαζομένων, καθώς οι ως άνω ιδιοκτήτες διαμένουν στο Κορινθίας. Από τον έλεγχο του τραπεζικού λογαριασμού δεν βρέθηκε καμία συναλλαγή με τον (όπως έλεγε το έγγραφο της ανεξάρτητης αρχής του άρθρου 7 του Ν 3690/2008) και συνεπώς δεν προκύπτει καμία διαφορά ως προς το δηλωμένο εισόδημά του.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα έχει εκδοθεί η με αριθμό 874/02-05-2023 απορριπτική απόφαση της Υπηρεσίας μας και συνεπώς, ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται καθώς έχει ήδη κριθεί με την προαναφερθείσα απόφαση.

Ως προς το δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν 4987/2022 «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον 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, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση.».

Επειδή, με το αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"» έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίζεται :

«Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του Ν 4987/2022 «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. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.... 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. [3979/2011](#) ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

... 6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στο λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής 30 οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' των

παραγράφων 2 και 3 του παρόντος, η πράξη θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτησή της στο λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1125/16.04.2014:

«....Άρθρο 3 Διαδικασία Κοινοποίησης. Η προς κοινοποίηση πράξη, με τα κατά Νόμο με αυτήν συγκοινοποιούμενα, ή η απόφαση, ή η ατομική ειδοποίηση ή ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 αναρτάται στο «Λογαριασμό» του φορολογούμενου στο σύστημα TAXISnet, στην επιλογή «Προσωποποιημένη Πληροφόρηση – e-Κοινοποιήσεις». Ο φορολογούμενος ειδοποιείται ηλεκτρονικά με μήνυμα που αποστέλλεται στη δηλωθείσα από αυτόν διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Η πράξη και τα συγκοινοποιούμενα με αυτή, η απόφαση και η ειδοποίηση θεωρούνται νομίμως κοινοποιηθείσες μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτηση και την κατά τα ανωτέρω ηλεκτρονική ειδοποίηση, της προθεσμίας αυτής αρχομένης από οποιαδήποτε ενέργεια (ανάρτηση ή ηλεκτρονική ειδοποίηση) λάβει χώρα τελευταία, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής του κοινοποιούμενου εγγράφου.

Άρθρο 4 Πιστοποιητικό Παραλαβής – Στοιχεία Ηλεκτρονικής Κοινοποίησης.

Με την παραλαβή στο "Λογαριασμό" taxisnet της κοινοποιούμενης πράξης από το φορολογούμενο, δημιουργείται στο σύστημα taxisnet ηλεκτρονικό εκτυπώσιμο πιστοποιητικό παραλαβής, που φέρει μοναδικό αριθμό και περιλαμβάνει υποχρεωτικά τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου, το είδος, τον αριθμό, την ημερομηνία και το όργανο έκδοσης της πράξης και των συγκοινοποιούμενων, της απόφασης ή της ειδοποίησης, την ημερομηνία και την ώρα παραλαβής στο "Λογαριασμό" taxisnet καθώς και τα ηλεκτρονικά ίχνη ανάρτησης. Το ηλεκτρονικό πιστοποιητικό παραλαβής καταχωρίζεται στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και είναι διαθέσιμο σε κάθε περίπτωση που τυχόν απαιτηθεί.

Άρθρο 5 Στοιχεία ηλεκτρονικής ειδοποίησης.

Στην ηλεκτρονική ειδοποίηση που αποστέλλεται στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του φορολογούμενου με την ανάρτηση της πράξης, της απόφασης ή της ειδοποίησης αναφέρεται ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου, το όνομα ή η επωνυμία αυτού και το είδος της πράξης, απόφασης ή ειδοποίησης κατά περίπτωση που αναρτάται».

Επειδή, η προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 έληγε εντός του έτους 2017. Από τη λήξη του έτους 2017 εκκινούσε η προθεσμία των πέντε ετών προκειμένου η Φορολογική Διοίκηση να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, και ολοκληρωνόταν την 31-12-2022.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 εκδόθηκε την 07-12-2022 και κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα σύμφωνα με την αριθ. καταχώρηση στο σύστημα e-κοινοποίησης του TAXIS.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, αναρτήθηκε στο λογαριασμό του προσφεύγοντα στο taxisnet, την 08/12/2022 και ώρα 10:24:18, εστάλη την ίδια ημέρα ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον προσφεύγοντα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και αναγνώστηκε την 08-12-2022 και ώρα 12:45:14. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 6 του ν.4174/2013, η κοινοποίησή της συντελέστηκε την ημέρα της ανάγνωσης.

Επειδή, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε την 07-12-2022 και κοινοποιήθηκε την 08-12-2022, ήτοι εντός του χρονικού διαστήματος των πέντε ετών και συνεπώς δε συντρέχει περίπτωση παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο έλεγχος κοινοποίησε ηλεκτρονικά το με αριθμ. /27-10-2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2016.

Επειδή, το σημείωμα διαπιστώσεων και η προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, αναρτήθηκαν στο λογαριασμό του προσφεύγοντα στο taxisnet, την 27/10/2022 και ώρα 12:38:49 και εστάλη την ίδια ημέρα ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον προσφεύγοντα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 6 του ν.4174/2013, η κοινοποίησή της συντελέστηκε μετά την παρέλευση δέκα ημερών, που λόγο σαββατοκύριακου παρεκτίνεται έως την 08-11-2022. Η ειδοποίηση δε, στάλθηκε στην ίδια διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που στάλθηκε η οριστική πράξη προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος, η οποία και αναγνώστηκε, επομένως πρόκειται για ηλεκτρονική διεύθυνση, τα μηνύματα της οποίας αναγνώσκονται επιλεκτικά από τον προσφεύγοντα.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός περί μη κοινοποίησης σημειώματος διαπιστώσεων και προσωρινού προσδιορισμού φόρου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι δεν έλαβε γνώση του με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ/...../20-07-2016 εγγράφου της ανεξάρτητης αρχής του άρθρου 7 του Ν 3690/2008 (Ξέπλυμα μαύρου χρήματος), αυτός θα πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, καθώς το περιεχόμενο του εν λόγω εγγράφου περιλαμβάνεται στην από 06-12-2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της ΔΟΥ Καβάλας. Εξάλλου, από το περιεχόμενο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτει ότι ο προσφεύγων γνωρίζει το περιεχόμενο του εν λόγω εγγράφου

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι συνεργάστηκε με τα όργανα της φορολογικής αρχής και ότι τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής του βρισκόταν και ακόμα βρίσκονται στη διάθεση της φορολογικής αρχής, αυτός απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, καθώς ο προσφεύγων κλήθηκε να παράσχει εξηγήσεις για συγκεκριμένες πιστώσεις και ουδέποτε ανταποκρίθηκε.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, στο άρθρο 23 του 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 του 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 παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Ν 4172/2013 "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, στην παράγραφο 4 του άρθρου 29 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι " Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)".

Επειδή, στο άρθρο 39 του 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, περαιτέρω, 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:

«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.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας 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 (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.

7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.).

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών

δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

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, 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.**

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, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] 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.). 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 προαναφερόμενων 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. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και,

περαιτέρω, 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 ελλείψει 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 [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), [...]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 περαιτέρω, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ 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, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος διαπίστωσε ότι για πρωτογενείς καταθέσεις ύψους **26.829,26€** δεν προσδιορίζεται άλλοτε η φύση και άλλοτε η αιτία των πιστώσεων των τραπεζικών λογαριασμών. Η προέλευση των χρηματικών ποσών μέσω των ανωτέρω καταθέσεων, είτε από μεταφορά από άλλο τραπεζικό λογαριασμό τρίτων, είτε απευθείας από καταθέσεις μετρητών, δεν αποτελούν πηγή εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες ή από άσκηση επιτηδεύματος, καθώς ο ελεγχόμενος αφενός δεν είναι επιτηδευματίας και ουδέποτε έχει πραγματοποιήσει έναρξη εργασιών, αφετέρου το εισόδημα που δηλώνει από μισθωτές υπηρεσίες δηλώνεται ως εισόδημα από παροχή μισθωτής εργασίας με εργόσημο.

Όπως ορίζεται από τις ισχύουσες διατάξεις περί εργοσήμου, η παροχή εργασίας με εργόσημο διενεργείται με την κατάθεση από τον εργοδότη του ποσού που αφορά την συμφωνηθείσα αμοιβή με τον εργαζόμενο για την παροχή της εργασίας του, η οποία κατάθεση διενεργείται σε τράπεζα ή στα ΕΛΤΑ απευθείας από τον εργοδότη στο ταμείο της Τράπεζας ή των ΕΛΤΑ και όχι σε τραπεζικό λογαριασμό του εργαζόμενου, προκειμένου με τον τρόπο αυτό να γίνει η αγορά του εργοσήμου. Στη συνέχεια το αναγραφόμενο ποσό του εργοσήμου που αφορά την αμοιβή του εργαζόμενου, εξαργυρώνεται και εισπράττεται απευθείας από τον ίδιο τον εργαζόμενο.

Ως εκ τούτου για τη διαδικασία της παροχής μισθωτής εργασίας με εργόσημο, δεν μεσολαβεί η απευθείας κατάθεση χρημάτων από τον εργοδότη σε τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα. Για τον λόγο αυτό ο έλεγχος αποφάνθηκε ότι τα ποσά που έχουν κατατεθεί στον τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα από τρίτους δεν αφορούν το ποσό των 9.691,20€ που δήλωσε ο προσφεύγων ως εισόδημα από παροχή μισθωτής εργασίας με εργόσημο και κρίνει ότι αφορούν εισόδημα του οποίου η προέλευση ή η αιτία δεν προσδιορίζεται.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι οι εν λόγω πιστώσεις διενεργήθηκαν από τον και την, ιδιοκτήτες των αμπελώνων στους οποίους εργάζεται, προκειμένου να καλύψει έξοδα καλλιέργειας, όπως πετρέλαια, φυτοφάρμακα, έξοδα διατροφής του ίδιου και των λοιπών εργαζομένων στους αμπελώνες.

Ωστόσο, ο εν λόγω ισχυρισμός θα πρέπει να απορριφθεί ως αναπόδεικτος, καθώς αφενός ο προσφεύγων δεν προσκομίζει έγγραφα που να αποδεικνύουν τον ισχυρισμό του, αφετέρου ο έλεγχος διαπίστωσε από την επεξεργασία των κινήσεων του εν λόγω τραπεζικού λογαριασμού και συγκεκριμένα από την επεξεργασία των χρεώσεων χρηματικών ποσών που γινόνταν από τον προσφεύγοντα, μετά την κατάθεση των χρηματικών ποσών από τρίτους, ότι ο προσφεύγων χρησιμοποιούσε τα χρηματικά ποσά που κατατίθεντο στο λογαριασμό του, προκειμένου να πραγματοποιεί δαπάνες για προσωπικές του ανάγκες.

Κατόπιν των ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 05-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, του, με ΑΦΜ: και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης

Πράξη	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Με αριθμό /07-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας	19.942,45€	19.942,45€

Επί των ως άνω οφειλόμενων φόρων κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

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