

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ Α5 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604534
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

27/06/2016

Αριθμός απόφασης:

2389

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 ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 02/03/2016 και με αρ. πρωτ. «.....» ενδικοφανή προσφυγή α) του «.....» με ΑΦΜ «.....» και β) της «.....», με Α.Φ.Μ. «.....» αντίστοιχα, κατοίκων «.....», κατά, **1)** της υπ' αριθ. οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2003, διαχ/κης περιόδου 1/1-31/12/2002, **2)** της υπ' αριθ. οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004, διαχ/κης περιόδου 1/1-31/12/2003, **3)** της υπ' αριθ.

οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005, διαχ/κης περιόδου 1/1-31/12/2004, **4)** της υπ' αριθ. οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006, διαχ/κης περιόδου 1/1-31/12/2005, **5)** της υπ' αριθ. οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007, διαχ/κης περιόδου 1/1-31/12/2006, **6)** της υπ' αριθ. οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, διαχ/κης περιόδου 1/1-31/12/2008, **7)** της υπ' αριθ. οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, διαχ/κης περιόδου 1/1-31/12/2009, **8)** της υπ' αριθ. οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς οικονομικού έτους 2008, , του Προϊσταμένου του και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση , καθώς και την από 22/01/2016 οικεία εκθέση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 02/03/2016 και με αρ. πρωτ. «.....»ενδικοφανούς προσφυγής α) του «.....» με ΑΦΜ «.....» και β) «.....», με Α.Φ.Μ. «.....» αντίστοιχα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής , επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του, Οικον. Έτους 2003 (χρήση 1/1/2002-31/12/2002), επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος ποσού 57.955,40 €, πλέον 69.554,34 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

2. Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του, Οικον. Έτους 2004 (χρήση 1/1/2003-31/12/2003), επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος ποσού 36.850,63 €, πλέον 44.229,00 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

3. Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του, Οικον. Έτους 2005 (χρήση 1/1/2004-31/12/2004), επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος ποσού 46.820,82 €, πλέον 56.194,17 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

4. Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του, Οικον. Έτους 2006 (χρήση 1/1/2005-31/12/2005), επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος ποσού 20.646,77 €, πλέον 24.781,03 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

5. Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του, Οικον. Έτους 2007 (χρήση 1/1/2006-31/12/2006), επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος ποσού 59.979,34 €, πλέον 71.982,93 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

6. Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του, Οικον. Έτους 2009 (χρήση 1/1/2008-31/12/2008), επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος ποσού 91.671,78 €, πλέον 110.012,24 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

7. Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του, Οικον. Έτους 2010 (χρήση 1/1/2009-31/12/2009), επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος ποσού 12.168,80 €, πλέον 14.614,04 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

8. Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων του άρθρου 18 του ν. 37583/2009 του Προϊσταμένου του, επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων έκτακτη εισφορά για το οίκον έτος 2008 (χρήση 1/1/2007-31/12/2007) ποσού 5.000,00 € , πλέον 6.000,00 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι, στα πλαίσια γενόμενου μερικού ελέγχου στα εισοδήματα των προσφευγόντων, διαχειριστικών περιόδων από 1/1-31/12/2000 έως και 1/1-31/12/2012, κατόπιν των υπ' αρ. «.....» εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου του, διαπιστώθηκε βάση της από 22/01/2016 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ελέγκτριας του «.....»«.....», προσαύξηση περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών σε τραπεζικούς λογαριασμούς, για τα οποία δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους ή ότι τα ποσά αυτά φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν νόμιμα του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/94 για τα οικον. έτη 2003, 2004 και 2005. Επίσης για τα οικον. έτη 2006, 2008, 2009 και 2010, διαπιστώθηκε ότι γινόταν καταθέσεις χρηματικών ποσών σε τραπεζικούς λογαριασμούς , για τις οποίες αποδείχθηκε ότι αποτελούσαν το προϊόν πράξεων από αγοραπωλησίες ακινήτων που εμπίπτουν στο άρθρο 28 του Ν.2238/94 , και προσδιόρισε για αυτά τα οικονομικά έτη φορολογητέο εισόδημα από εμπορική δραστηριότητα άρθρου 28§3 του ν 2238/94 για τον προσφεύγοντα «.....».

Ειδικότερα, ο έλεγχος διενεργήθηκε καταρχήν, συνέπεια της αποστολής από τον προσφεύγοντα εμβασμάτων στο εξωτερικό, ποσού 911.389,00€ από κοινό λογαριασμό με τον υιό του «.....» από την (Λογ.) στην Γερμανία στην «.....» σε λογαριασμό με δικαιούχο τον «.....» με ΑΦΜ «.....» (υιό του ελεγχόμενου), για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 15 – 19 & 48 παρ.3 του Ν. 2238/1994 Κ.Φ.Ε. και στη συνέχεια σε εκτέλεση της αριθ. Α.Β.Μ. «.....» παραγγελίας του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος , σε σχέση με τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών των ελεγχόμενων η οποία παραδόθηκε μαζί με ένα CD το οποίο εμπεριείχε

τα τραπεζικά δεδομένα του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου.

Ο έλεγχος μετά το υπ' αριθ. πρωτ. «.....»Υπόμνημά του προσφεύγοντος κατέληξε ότι συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/94, δηλαδή λογίζονται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα ανά χρήση και λογαριασμό ως ακολούθως:

Οικονομικό Έτος 2003 (Διαχειριστική Περίοδος 01.01.2002 - 31.12.2002)

(1) Τραπεζικός λογαριασμός υπ' αριθμόν «.....», «.....» τράπεζα της Ελλάδος Α.Ε.

ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ		1. ΑΦΜ 2. ΑΦΜ		
A/A	ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ/ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΠΟΣΟΥ
2	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	10-01-2002	2.934,00	
3	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	10-01-2002	9.000,00	
9	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	01-03-2002	13.381,88	
11	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	14-03-2002	8.364,00	
18	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	02-07-2002	27.000,00	
22	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	13-08-2002	2.900,00	
23	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	04-09-2002	19.800,00	
26	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	17-09-2002	2.300,00	
27	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	30-09-2002	1.800,00	
31	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	26-11-2002	4.000,00	
34	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	19-12-2002	5.000,00	
ΣΥΝΟΛΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2003			96.479,88	48.239,94

(2) Τραπεζικός λογαριασμός υπ' αριθμόν «.....», «.....» τράπεζα της Ελλάδος Α.Ε.

ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ		1. «.....»Α.Φ.Μ. 2. «.....»Α.Φ.Μ. «.....»		
A/A	ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ (BANK REFERENCE)	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ/ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΠΟΣΟΥ
4	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	21-01-2002	2.055,00	
7	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	25-01-2002	2.205,00	
ΣΥΝΟΛΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2003			4.260,00 EUR	2.130,00 EUR

(3) Τραπεζικός λογαριασμός υπ' αριθμόν «.....», «.....» τράπεζας της Ελλάδος Α.Ε.

ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ		1. ΑΦΜ 2. ΑΦΜ		
A/A	ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ/ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΠΟΣΟΥ

5	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	23-01-2002	12.300,00	
6	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	24-01-2002	24.750,00	
10	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	07-03-2002	14.780,00	
14	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	12-04-2002	35.000,00	
16	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	22-05-2002	11.000,00	
19	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	16-07-2002	11.000,00	
20	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	26-07-2002	15.000,00	
24	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	04-09-2002	6.723,33	
25	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	04-09-2002	67.700,00	
ΣΥΝΟΛΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2003			198.253,33 UR	99.126,66 EUR

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2003 (ΧΡΗΣΗ 1/1/2002-31/12/2002)

ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ για το οποίο συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 § 3 Ν.2238/1994 και αναλογούν στον ελεγχόμενο	ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΠΟΣΟΥ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΠΟΥ ΑΠΟΤΕΛΟΥΝ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΡΘΡΟΥ 48 ΠΑΡ. 3 Ν.2238/1994		
		ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΥΙΟΣ
«.....»	96.479,88	48.239,94		48.239,94
«.....»	198.253,33	99.126,66		99.126,66
«.....»	4.260,50	2.130,00	2.130,00	
ΣΥΝΟΛΟ		149.496,60	2.130,00	147.366,61

Οικονομικό Έτος 2004 (Διαχειριστική Περίοδος 01.01.2003 - 31.12.2003)

(1) Τραπεζικός λογαριασμός υπ' αριθμόν «.....», «.....» τράπεζας της Ελλάδος Α.Ε.

ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ		1. 2.ΑΦΜ			
A/A	ΧΡΗΣΗ	ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ/ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΠΟΣΟΥ
44	2003	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	23-04-2003	1.500,00	
60	2003	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	17-11-2003	43.500,00	
ΣΥΝΟΛΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2004			45.000,00 EUR	22.500,00	

(2) Τραπεζικός λογαριασμός υπ' αριθμόν, τράπεζα της Ελλάδος Α.Ε.

ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ		1.ΑΦΜ 2. ΑΦΜ			
A/A/	ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ/ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΠΟΣΟΥ	

36	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	30-01-2003	25.075,00	
37	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	31-01-2003	16.000,00	
ΣΥΝΟΛΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2004			41.075,00 EUR	20.537,50

(3) Τραπεζικός λογαριασμός υπ' αριθμόν, τράπεζας της Ελλάδος Α.Ε.

ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ		1.ΑΦΜ			
		2..... ΑΦΜ			
A/A	ΧΡΗΣΗ	ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ/ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΠΟΣΟΥ
40	2003	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	20-03-2003	10.000,00	
45	2003	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	08-05-2003	2.000,00	
46	2003	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	21-05-2003	10.000,00	
63	2003	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	31-12-2003	10.000,00	
ΣΥΝΟΛΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2004			32.000,00	16.000,00	

(4) Τραπεζικός λογαριασμός υπ' αριθμόν, τράπεζα της Ελλάδος Α.Ε.

ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ		1.ΑΦΜ		
		2..... ΑΦΜ		
A/A	ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ/ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΠΟΣΟΥ
35	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	20-01-2003	7.115,00	
39	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	27-02-2003	3.000,00	
42	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	28-03-2003	13.705,05	
43	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	08-04-2003	8.000,00	
47	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	30-05-2003	5.000,00	
50	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	23-06-2003	5.000,00	
52	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	08-08-2003	5.000,00	
53	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	12-08-2003	7.500,00	
62	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	10-12-2003	8.700,00	
64	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	31-12-2003	7.000,00	
ΣΥΝΟΛΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2004			70.020,05 UR	35.010,02

(5) Τραπεζικός λογαριασμός υπ' αριθμόν, τράπεζα της Ελλάδος Α.Ε.

ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ		1. «.....»Α.Φ.Μ.			
		2. Α.Φ.Μ.			
A/A	ΧΡΗΣΗ	ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ (BANK REFERENCE)	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ/ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΠΟΣΟΥ
38	2003	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	07-02-2003	1.500,00	
56	2003	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	07-10-2003	2.295,00	
58	2003	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	30-10-2003	1.545,00	

ΣΥΝΟΛΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2004	5.340,00 EUR	2.670,00
-------------------------------	--------------	----------

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2004 (ΧΡΗΣΗ 1/1/2003-31/12/2003)

ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ για το οποίο συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 § 3 Ν.2238/1994 και αναλογούν στον ελεγχόμενο	ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΠΟΣΟΥ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΠΟΥ ΑΠΟΤΕΛΟΥΝ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΡΘΡΟΥ 48 ΠΑΡ. 3 Ν.2238/1994		
		ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΥΙΟΣ
.....	70.020,05	35.010,02		35.010,02
.....	41.075,00	20.537,50		20.537,50
.....	32.000,00	16.000,00		16.000,00
«.....»	45.000,00	22.500,00		22.500,00
.....	5.340,00	2.670,00	2.670,00	
ΣΥΝΟΛΟ		96.717,52	2.670,00	94.047,53

Οικονομικό Έτος 2005 (Διαχειριστική Περίοδος 01.01.2004 - 31.12.2004)

1) Τραπεζικός λογαριασμός υπ' αριθμόν, τράπεζα της Ελλάδος Α.Ε.

ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ		1.ΑΦΜ 2..... ΑΦΜ		
A/A	ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ/ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΠΟΣΟΥ
66	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	12-02-2004	8.700,00	
68	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	17-05-2004	2.700,00	
69	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	20-05-2004	8.000,00	
70	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	21-07-2004	3.000,00	
73	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	07-09-2004	9.000,00	
75	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	14-09-2004	5.000,00	
78	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	22-11-2004	3.000,00	
ΣΥΝΟΛΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2005			39.400,00	19.700,00

(2) Τραπεζικός λογαριασμός υπ' αριθμόν, τράπεζας της Ελλάδος Α.Ε.

ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ		1.ΑΦΜ 2..... ΑΦΜ			
A/A	ΧΡΗΣΗ	ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ/ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΠΟΣΟΥ
67	2004	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	18-02-2004	4.000,00	
71	2004	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	22-07-2004	80.000,00	
72	2004	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	27-07-2004	10.000,00	
74	2004	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	14-09-2004	15.000,00	

76	2004	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	19-10-2004	4.000,00	
79	2004	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	25-11-2004	70.000,00	
80	2004	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	25-11-2004	19.000,00	
ΣΥΝΟΛΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2005				202.000,00	101.000,00

(5) Τραπεζικός λογαριασμός υπ' αριθμόν, τράπεζα της Ελλάδος Α.Ε.

ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ			1. «.....»Α.Φ.Μ. 2.Α.Φ.Μ.		
A/A	ΧΡΗΣΗ	ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ (BANK REFERENCE)	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ/ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΠΟΣΟΥ
82	2004	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	13-12-2004	1.750,00	
ΣΥΝΟΛΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2005				1.750,00 EUR	875,00

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2005 (ΧΡΗΣΗ 1/1/2004-31/12/2004)

ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ για το οποίο συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 § 3 Ν.2238/1994 και αναλογούν στον ελεγχόμενο	ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΠΟΣΟΥ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΠΟΥ ΑΠΟΤΕΛΟΥΝ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΡΘΡΟΥ 48 ΠΑΡ. 3 Ν.2238/1994		
		ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΥΙΟΣ
.....	39.400,00	19.700,00		19.700,00
.....	202.000,00	101.000,00		101.000,00
.....	1.750,00	875,00	875,00	
ΣΥΝΟΛΟ		121.575,00	875,00	120.700,00

Με βάση τα παραπάνω, τα χρηματικά ποσά των πιστώσεων-καταθέσεων, για τα οποία δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσης και τα οποία λογίζονται και φορολογούνται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 ν.2238/94, φαίνονται συνολικά κατά χρήση στον παρακάτω πίνακα.

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΓΙΑ ΤΟ ΟΠΟΙΟ ΣΥΝΤΡΕΧΕΙ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 48 ΠΑΡ. 3 Ν.2238/1994		
		ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΥΙΟΣ
2003	01/01/2002- 31/12/2002	149.496,60	2.130,00	147.366,61
2004	01/01/2003- 31/12/2003	96.717,52	2.670,00	94.047,53
2005	01/01/2004- 31/12/2004	121.575,00	875,00	120.700,00
ΣΥΝΟΛΟ		367.789,12	5.675,00	362.114,14

Ο έλεγχος για τα χρηματικά ποσά των πιστώσεων- καταθέσεων, τα οποία προέκυψαν από την επεξεργασία του cd και δεν είναι άγνωστου προέλευσης η πηγή τους αλλά προκύπτουν από μεταβιβάσεις ακινήτων για τις οποίες δεν συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 παρ.3 ν.2238/1994 αλλά η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 Ν. 2238/1994 διότι οι παραπάνω περιπτώσεις της πώλησης των ακινήτων είχαν ως σκοπό το κέρδος και λαμβάνοντας υπόψη:

- το πραγματικό γεγονός της ανέγερσης των ακινήτων εντός μικρού χρονικού διαστήματος από την αγορά του οικοπέδου,
- την άμεση αποπεράτωση των τριών αυτοτελών κατοικιών,
- την πώληση τους εντός μικρού χρονικού διαστήματος από την ανέγερση τους και με σειρά διαδοχικών πράξεων πώλησης ακινήτων και
- τη μη εκμίσθωση των ανωτέρω ιδιοκτησιών σε τρίτους και τη μη ιδιοχρησιμοποίησή τους,

απεικονίζονται στους παρακάτω πίνακες ανά χρήση:

Οικονομικό Έτος 2006 (Διαχειριστική Περίοδος 01.01.2005 - 31.12.2005)

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Βάσει Δήλωσης		Ποσά Βάσει Ελέγχου (προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός)	
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου
Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις άρθρ.28 ν.2238/94	0,00	2.825,00	55.179,31	2.825,00

Οικονομικό Έτος 2008 (Διαχειριστική Περίοδος 01.01.2007 - 31.12.2007)

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Βάσει Δήλωσης		Ποσά Βάσει Ελέγχου (οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός)	
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου
Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις άρθρ.28 ν.2238/94	0,00	3.143,04	155.390,19	3.143,04

Οικονομικό Έτος 2009 (Διαχειριστική Περίοδος 01.01.2008 - 31.12.2008)

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Βάσει Δήλωσης		Ποσά Βάσει Ελέγχου (οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός)	
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου
Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις άρθρ.28 ν.2238/94	0,00	4.497,27	237.609,86	4.497,27

8.

Οικονομικό Έτος 2010 (Διαχειριστική Περίοδος 01.01.2009 - 31.12.2009)

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Βάσει Δήλωσης		Ποσά Βάσει Ελέγχου (προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός)	
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου

Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις άρθρ.28 ν.2238/94	0,00	3.926,53	41.188,14	3.926,53
--	------	----------	-----------	----------

Ο προσφεύγωντες, με τις υπό κρίση ενδικοφανείς προσφυγές, ζητούν την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

A1) Ουσιαστικοί λόγοι ενδικοφανούς προσφυγής

1) Ο έλεγχος εκτρέπεται του σκοπού της εντολής κινούμενος εκτός των ορίων που ορίστηκαν με την εντολή αυτή ήτοι:

- Αντί του ελέγχου των χρήσεων 2009, 2010 και 2011 το «.....». επεκτείνει τον έλεγχο και πριν τις χρήσεις αυτές, για τις οποίες άλλωστε το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση πράξεων είχε ήδη υποπέσει σε παραγραφή μετά την 31/12/2014.

- Αντί για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 16 έως και 19 του Ν. 2238/94 και άρθρο 48§3 του Ν. 2238/94, εφαρμόζει άλλες διατάξεις όπως το άρθρο 28 και άρθρο 30 του Ν. 2238/94.

- Ενώ με την εντολή ελέγχου αποκλείσθη η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 27 του Ν. 4174/2014 (η ισχύς των οποίων, ούτως ή άλλως άρχετο από 1/1/2014 και για υποθέσεις που αφορούν φορολογικές περιόδους που γεννώνται από 1/1/2014 και μετά εν τούτοις αποπειράται και μάλιστα με εσφαλμένο τρόπο την εφαρμογή του άρθρου 27 του Ν. 4174/2014 σε περιόδους πριν την 1/1/2014.

2(α) Ως προς τις καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς:

Το «.....» έσφαλε στις εκτιμήσεις του και ουχί ορθώς απέρριψε τα αληθή, τα ισχυρά και βάσιμα επιχειρήματά τους , παραβιάζοντας ακόμη και τα διαλαμβανόμενα στις σχετικές οδηγίες της Γενικής Γραμματείας του Υπουργείου Οικονομικών, οι οποίες δόθηκαν με την υπ' αριθ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5-11-2015 εγκύκλιο στην οποία μεταξύ άλλων 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»!!

Για τις χρήσεις 2002, 2003 και 2004 οι προσφεύγοντες επικαλούνται για κάθε τραπεζική κατάθεση προηγούμενες αναλήψεις και επανατοποθετήσεις στους επίμαχους λογαριασμούς.

2(β) Ως προς την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 2238/94 στις χρήσεις 2005, 2007, 2008 και 2009

Το «.....» αυθαιρέτως και χωρίς καμία τεκμηρίωση θεώρησε ότι ο προσφεύγων ανέπτυξε εμπορική δραστηριότητα δια της αγοράς οικοπέδου και την εν συνεχεία πώληση τριών ανεξάρτητων και αυτοτελών ιδιοκτησιών-ακινήτων οι οποίες προήλθαν από αντιπαροχή του οικοπέδου αυτού.

Ομοίως το «.....» συμπεριέλαβε στην δήθεν αυτή εμπορική δραστηριότητα δύο διαμερίσματα προσωπικά- ιδιωτικά περιουσιακά στοιχεία, θεωρώντας ότι σε όλες τις περιπτώσεις, ενεργούσε αποκλειστικά με σκοπό την απόκτηση κέρδους.

Επίσης το «.....» δεν εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 34§2 του Ν. 2238/94 λόγω άσκησης επιχείρησης ανέγερσης και πώλησης οικοδομών και αντί αυτών επιχειρεί να εφαρμόσει τις διατάξεις του άρθρου 28§3 του Ν. 2238/94

A2. ΤΥΠΙΚΟΙ ΛΟΓΟΙ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

1. Οι προσφεύγοντες επικαλούνται λόγους που ανάγονται στην αναρμοδιότητα του Προϊσταμένου του για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου και την έκδοση πράξεων.

2. Ισχυρίζονται ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρου εισοδήματος και λοιπών εισφορών.

3. Επίσης επικαλούνται λόγους που ανάγονται στην πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων η οποία αποδεικνύεται από το ίδιο το περιεχόμενό τους και αφορούν , α) ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν φέρουν και ημερομηνία έκδοσης παρά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 68§3 του Ν. 2238/94 και άρθρου 37 περ. γ' του Ν. 4174/2013, β) στον «τίτλο» των προσβαλλόμενων πράξεων δεν μνημονεύονται οι διατάξεις σε εφαρμογή των οποίων εκδόθηκαν, γ)

4 Πλημμελή έκθεση ελέγχου περί του εσφαλμένου τρόπου εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 15§3 του Ν.3888/10 εκ μέρους του και της μετάθεσης του βάρους της απόδειξης στην ελεγκτική αρχή

Η έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του «.....» εκτός του ότι συντάσσεται από αναρμόδιο Διοικητικό Όργανο, περαιτέρω από το περιεχόμενό της δεν αποδεικνύεται η φορολογητέα ύλη, η οποία προστίθεται στα ήδη δηλωθέντα εισοδήματά μας, με τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Ειδικότερα αποκλείσθηκε με την εντολή ελέγχου η εφαρμογή του άρθρου 27§1 του Ν. 4174/2013 και την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

5. Παραβίαση της διαδικασίας που προβλέπεται στις διατάξεις του άρθρου 28§2 του Ν.4174/2013.

Ειδικότερα οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν υπογραφεί από τον προϊστάμενο του «.....» στις 22/1/2016 και κοινοποιήθηκαν την 2/2/2016 δηλαδή πέραν του ενός μηνός που επιδώσανε τις απόψεις στον προϊστάμενο του «.....», ήτοι στις 30/11/2015 στα βιβλία του οποίου έλαβαν αριθ. πρωτ. «.....».

Ως προς τους Ουσιαστικούς λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής.

Α) Ως προς τις καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς:

Οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται βάσει της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής αναλυτικά για κάθε μία τραπεζική κατάθεση τα κάτωθι ανά χρήση:

α) Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2002

1) Τραπεζικός λογαριασμός υπ' αριθμόν τράπεζα της Ελλάδος Α.Ε.

ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ		1. ΑΦΜ 2. ΑΦΜ			
A/A	ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗ ΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓ ΗΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ/ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	NOM.	ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΙ ΒΑΣΕΙ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ
2	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	10-01-2002	2.934,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται από ανάληψη 27.000 € στις 09/01/2002 από τον λογ..... της
3	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	10-01-2002	9.000,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται από ανάληψη 27.000 € στις 09/01/2002 από τον λογ..... της
9	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	01-03-2002	13.381,88	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται από ανάληψη 20.000 € στις 23/01/2002 από τον λογ..... της
11	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	14-03-2002	8.364,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται από: α) ανάληψη ποσού 4.000 € στις 15/02/2002 από τον λογ..... β) κατά το ποσό των 4.364€ από ανάληψη 12.000 € στις 06/03/2002 από τον λογ..... της
18	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	02-07-2002	27.000,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται από: α) ανάληψη 8.000 € στις 23/05/2002 από τον λογ..... της β) ανάληψη 2.000€ στις 27/05/2002 από τον λογ..... της γ) κατά το ποσό των 5.000 € από την ανάληψη 15.000€ στις 12/06/2002 από τον λογ..... της δ) ανάληψη 3.000€ στις 17/06/2002 από τον λογ..... της ε) ανάληψη 4.000€ στις 20/06/2002 από τον λογ..... της και στ) ανάληψη 5.000€ στις 26/06/2002 από τον λογ..... της
22	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	13-08-2002	2.900,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται από ανάληψη 5.000 € στις 08/08/2002 από τον λογ..... της
23	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	04-09-2002	19.800,00		Η κατάθεση προέρχεται από ανάληψη ποσού 120.000 € στις 23/05/2002 από τον λογ..... της
26	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	17-09-2002	2.300,00	EUR	Η κατάθεση προέρχεται από φίλο του υιού του και αφορά ταμειακή διευκόλυνση που παρείχε από την ανάληψη ποσού 3.000€ στις 30/08/2002 από τον λογ..... της
27	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	30-09-2002	1.800,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται από ανάληψη 6.000 € στις 27/09/2002 από τον λογ..... της
31	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	26-11-2002	4.000,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται από ανάληψη 5.000 € στις 06/11/2002 από τον λογ..... της
34	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	19-12-2002	5.000,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και

					προέρχεται από ανάληψη 20.000 € στις 20/11/2002 από τον λογ..... της
--	--	--	--	--	--

(2) Τραπεζικός λογαριασμός υπ' αριθμόν, τράπεζα της Ελλάδος Α.Ε.

ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ		1. «.....»Α.Φ.Μ. 2. Α.Φ.Μ.				
A/A		ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ (BANK REFERENCE)	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙ Σ/ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	NOM.	ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΙ ΒΑΣΕΙ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ
4		(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	21-01-2002	2.055,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται από ανάληψη 27.000 € στις 09/01/2002 από τον λογ..... της
7		(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	25-01-2002	2.205,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται από ανάληψη 20.000 € στις 16/01/2002 από τον λογ..... της

3) Τραπεζικός λογαριασμός υπ' αριθμόν, τράπεζας της Ελλάδος Α.Ε.

ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ		1..... ΑΦΜ 2..... ΑΦΜ				
A/A		ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙ Σ/ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	NOM.	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
5		(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	23-01-2002	12.300,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται από ανάληψη 27.000 € στις 09/01/2002 από τον λογ..... της
6		(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	24-01-2002	24.750,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται από: α) ανάληψη 19.660 € στις 14/01/2002 από τον λογ..... της, β) ανάληψη 1.000€ στις 15/01/2002 από τον λογ..... της, γ) κατά το ποσό των 4.090 € από την ανάληψη 20.000€ στις 16/01/2002 από τον λογ..... της
10		(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	07-03-2002	14.780,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται από: α) ανάληψη 1.500 € στις 24/01/2002 από τον λογ..... της, β) ανάληψη 2.000€ στις 31/01/2002 από τον λογ..... της, γ) κατά το ποσό των 11.280 € από την ανάληψη 20.000€ στις 16/01/2002 από τον λογ..... της ΒΑ
14		(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	12-04-2002	35.000,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται από ανάληψη 53.000 € στις 05/04/2002 από τον λογ..... της
16		(ΧΩΡΙΣ	22-05-2002	11.000,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται

		ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)				από ανάληψη 15.000 € στις 21/05/2002 από τον λογ..... της
19		(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	16-07-2002	11.000,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται από ανάληψη 33.800 € στις 05/07/2002 από τον λογ..... της
20		(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	26-07-2002	15.000,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται από ανάληψη 17.000 € στις 23/07/2002 από τον λογ..... της
24		(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	04-09-2002	6.723,33	EUR	ανάληψη ποσού 6.000 € στις 26/07/2002 από τον λογ..... της και γ) ανάληψη ποσού 800 € στις 28/08/2002 από τον λογ..... της
25		(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	04-09-2002	67.700,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται από ανάληψη ποσού 120.000 € στις 23/05/2002 από τον λογ..... της

β) Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2003

(1) Τραπεζικός λογαριασμός υπ' αριθμόν «.....» τράπεζας της Ελλάδος Α.Ε.

ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ		1. ΑΦΜ 2. ΑΦΜ				
A/A		ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙ Σ/ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	NOM.	ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΙ ΒΑΣΕΙ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ
44		(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	23-04-2003	1.500,00	EUR	Πρόκειται για μερική εξόφληση ιδιωτικού συμφωνητικού εξώνησης της
60		(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	17-11-2003	43.500,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται από πώληση ακινήτου

2) Τραπεζικός λογαριασμός υπ' αριθμόν, τράπεζα της Ελλάδος Α.Ε.

ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ		1. ΑΦΜ 2. ΑΦΜ				
A/A /		ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ/ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	NOM.	ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΙ ΒΑΣΕΙ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ
36		(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	30-01-2003	25.075,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται από α) ανάληψη 20.000 € στις 06/11/2002 και κατά το ποσό των 5.075 € από ανάληψη 20.000 € στις 20/11/2002 από τον λογ..... της
37		(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	31-01-2003	16.000,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται από ανάληψη 16.000 € στις 27/01/2003 από τον λογ..... της

(3) Τραπεζικός λογαριασμός υπ' αριθμόν, τράπεζας της Ελλάδος Α.Ε.

ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ		1. ΑΦΜ 2. ΑΦΜ				
------------------------	--	--	--	--	--	--

A	ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗ ΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓ ΗΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙ Σ/ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	NOM.	ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΙ ΒΑΣΕΙ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ
40	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	20-03-2003	10.000,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται από ανάληψη 10.000 € στις 12/02/2003 από τον λογ..... της
45	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	08-05-2003	2.000,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται από ανάληψη 3.000 € στις 10/04/2003 από τον λογ..... της
46	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	21-05-2003	10.000,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται από ανάληψη 11.000 € στις 04/04/2003 από τον λογ..... της
63	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	31-12-2003	10.000,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται : κατά το ποσό των 6.300 € από ανάληψη 15.000 € στις 21/11/2003 από τον λογ..... της β) κατά το ποσό των 3.700€ από ανάληψη 5.000 € στις 01/12/2003 από τον λογ..... της

4) Τραπεζικός λογαριασμός υπ' αριθμόν, τράπεζα της Ελλάδος Α.Ε.

ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ		1. ΑΦΜ 2. ΑΦΜ			
A/A	ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ / ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	NOM.	ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΙ ΒΑΣΕΙ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ
35	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	20-01-2003	7.115,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται α) από ανάληψη 5.400 € στις 08/01/2003 από τον λογ..... της και β) κατά το ποσό των 1.715€ από ανάληψη 2.150 € στις 10/01/2003 από τον λογ..... της
39	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	27-02-2003	3.000,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται από ανάληψη 3.000 € στις 10/02/2003 από τον λογ..... της
42	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	28-03-2003	13.705,05	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται : α) από ανάληψη 8.000 € στις 03/03/2003 από τον λογ..... της β) από ανάληψη 3.500€ στις 07/03/2003 από τον λογ..... της γ) από ανάληψη 2.000 € στις 20/03/2003 από τον λογ..... της και δ) κατά το ποσό των 205,05 από ανάληψη 600 € στις 27/03/2003 από τον λογ..... της
43	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	08-04-2003	8.000,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται : α) από ανάληψη 5.000 € στις 31/03/2003 από τον λογ..... της β) από ανάληψη 3.000 € στις 02/04/2003 από τον λογ..... της
47	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	30-05-2003	5.000,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται : α) από ανάληψη 1.000 € στις 27/05/2003 από τον λογ..... της β) από ανάληψη 4.000 € στις 29/05/2003 από τον λογ..... της
50	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	23-06-2003	5.000,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται από ανάληψη 6.500 € στις 30/05/2003 από τον λογ..... της
52	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	08-08-2003	5.000,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται : α) από ανάληψη 2.000 € στις 21/07/2003 από τον

					λογ. της β) από ανάληψη 3.000 € στις 24/07/2003 από τον λογ. της
53	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	12-08-2003	7.500,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται : α) από ανάληψη 4.000 € στις 27/06/2003 από τον λογ. της β) από αναλήψεις 1.000 € και 1.000 € στις 01/07/2003 από τον λογ. της και γ) από ανάληψη 1.500 € στις 09/07/2003 από τον λογ. της
62	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	10-12-2003	8.700,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται από ανάληψη 15.000 € στις 21/11/2003 από τον λογ. της
64	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	31-12-2003	7.000,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται : α) από ανάληψη 2.000 € στις 05/12/2003 από τον λογ. της β) από ανάληψη 3.000 € στις 19/12/2003 από τον λογ. της και γ) από ανάληψη 2.640 € στις 24/12/2003 από τον λογ. της

5) Τραπεζικός λογαριασμός υπ' αριθμόν, τράπεζα της Ελλάδος Α.Ε.

ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ		1. «.....» Α.Φ.Μ. 2. Α.Φ.Μ.			
A/A	ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ (BANK REFERENCE)	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙ Σ/ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	NOM.	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
38	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	07-02-2003	1.500,00	EUR	Η κατάθεση προέρχεται από τον αδερφό του «.....» για αγορά οικοσκευών
56	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	07-10-2003	2.295,00	EUR	Προέρχεται από ανάληψη ποσού 3.000€ στις 04/09/2003 από τον λογ..... της
58	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	30-10-2003	1.545,00	EUR	Προέρχεται από ανάληψη ποσού 3.000€ στις 24/10/2003 από τον λογ..... της

β) Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2004

1) Τραπεζικός λογαριασμός υπ' αριθμόν, τράπεζα της Ελλάδος Α.Ε.

ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ		1. ΑΦΜ 2. ΑΦΜ			
A/A	ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙ Σ/ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	NOM.	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
66	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	12-02-2004	8.700,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται από ανάληψη 17.000 € στις 05/02/2004 από τον λογ. της
68	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	17-05-2004	2.700,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται από ανάληψη 15.000 € στις 11/05/2004 από τον λογ. της
69	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	20-05-2004	8.000,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται από ανάληψη 15.000 € στις 11/05/2004 από τον λογ. της

70	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	21-07-2004	3.000,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται: α) από ανάληψη 2.500€ στις 16/07/2004 από τον λογ. της, και β) από ανάληψη 600€ στις 19/07/2004 από τον λογ. της
73	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	07-09-2004	9.000,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται: α) από ανάληψη 6.500€ στις 30/07/2004 από τον λογ. της, β) από ανάληψη 1.000€ στις 23/08/2004 από τον λογ. της, γ) από ανάληψη 1.500€ στις 23/08/2004 από τον λογ. της, δ) από ανάληψη 600€ στις 25/08/2004 από τον λογ. της
75	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	14-09-2004	5.000,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται: α) από ανάληψη 1.500€ στις 27/08/2004 από τον λογ. της, β) από ανάληψη 1.000€ στις 02/09/2004 από τον λογ. της, γ) από ανάληψη 1.500€ στις 13/09/2004 από τον λογ. της, δ) από ανάληψη 1.000€ στις 13/09/2004 από τον λογ. της
78	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	22-11-2004	3.000,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται : από ανάληψη 3.000 € στις 02/11/2004 από τον λογ. της

(2) Τραπεζικός λογαριασμός υπ' αριθμόν, τράπεζας της Ελλάδος Α.Ε.

ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ		1. ΑΦΜ 2. ΑΦΜ			
Α/Α	ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙ / ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	NOM.	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
67	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	18-02-2004	4.000,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται από ανάληψη 17.000 € στις 05/02/2004 από τον λογ. της
71	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	22-07-2004	80.000,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται από αναλήψεις 10.000 € στις 03/05/2004, 21.000€ στις 05/05/2004, 37.000€ στις 07/05/2004 και κατά το ποσό των 12.000€ από ανάληψη 20.000€ στις 25/05/2004 από τον λογ. της
72	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	27-07-2004	10.000,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται : α) από ανάληψη 1.000 € στις 25/06/2004 από τον λογ. της, β) από ανάληψη 1.500 € στις 01/07/2004 από τον λογ. της, γ)) από ανάληψη 4.000 € στις 09/07/2004 από τον λογ. της, δ) από ανάληψη 1.500 € στις 19/07/2004 από τον λογ. της, και ε) ανάληψη 2.000 € στις 26/07/2004 από τον λογ. της
74	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	14-09-2004	15.000,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται από αναλήψεις 20.000 € στις 25/05/2004, 2.000€ στις 14/06/2004 από τον λογ. της, 1.500€ στις 30/07/2004, 600€, 800 € και 600 € στις 09/08/2004 από τον λογ. της
76	(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	19-10-2004	4.000,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται: α) από ανάληψη 1.000€ στις 16/09/2004 από τον λογ. της, β) από ανάληψη 1.000€ στις 20/09/2004 από τον λογ. της, γ) από ανάληψη 2.000€ στις 29/09/2004 από τον

						λογ. της
79		(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	25-11-2004	70.000,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται από πώληση ακινήτου
80		(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	25-11-2004	19.000,00	EUR	Η κατάθεση αφορά τον και προέρχεται από αναλήψεις 3.000 € στις 17/03/2004, 2.000 € στις 01/04/2004, 2.000 € στις 07/04/2004, 1.500 € στις 17/06/2004, 1.000 € στις 01/11/2004, 8.000 € στις 24/11/2004 από τον λογ. της, και 1.500 € στις 17/11/2004 από τον λογ. της

5) Τραπεζικός λογαριασμός υπ' αριθμόν, τράπεζα της Ελλάδος Α.Ε.

ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ		1. «.....»Α.Φ.Μ. 2. Α.Φ.Μ.				
Α/Α		ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ (BANK REFERENCE)	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ/ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	NOM.	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
82		(ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ)	13-12-2004	1.750,00	EUR	Η κατάθεση προέρχεται από τον αδερφό του «.....» για αγορά οικοσκευών

Επειδή επί των παραπάνω ισχυρισμών των προσφευγόντων, το πόρισμα καθώς και οι απόψεις του ελέγχου έχουν ως εξής:

« ...Α.Ως προς την μη αποδοχή όλων των ποσών προερχομένων από αναλήψεις και επανακαταθέσεις

Ως προς τον ισχυρισμό των προσφυγόντων ότι απερρίφθησαν από τον έλεγχο χωρίς καμία ανταπόδειξη ποσά τα οποία αφορούσαν **αναλήψεις και επανακαταθέσεις** χρηματικών ποσών, η θέση του ελέγχου είναι ότι, στο βαθμό που αφορούσαν συναλλαγές-κινήσεις οι οποίες συνάδουν με την κοινή λογική των συναλλαγών, ο έλεγχος τις αποδέχτηκε και τις αποτύπωσε αναλυτικά στην από 22/01/2016 Έκθεση Ελέγχου. Επειδή όμως, η τελική κρίση ανήκει στην υπηρεσία η οποία διενεργεί τον έλεγχο, για τις περιπτώσεις για τις οποίες δεν έγιναν αποδεκτές και για τους λόγους που αφορούσαν την κάθε περίπτωση υπάρχει επίσης εκτενής αναφορά στην Έκθεση Ελέγχου.

Επιπροσθέτως, η ως άνω εγκύκλιος, την οποία επικαλούνται ορίζει, στην παράγραφο 8 ότι « 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» Δεν έχουν ωστόσο προσκομίσει μέχρι και την ημερομηνία κατάθεσης της Ενδικοφανούς Προσφυγής, οποιοδήποτε στοιχείο το οποίο να αιτιολογεί τις εγγραφές που αφορούν μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών .

Ο έλεγχος επαναλαμβάνει ότι, για την αιτιολόγηση των πιστώσεων, οι οποίες μάλιστα δεν είχαν καμία αιτιολογία, βάσει του cd που μας παραδόθηκε από το γραφείο του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, δεν προσκομίστηκαν από τους προσφεύγοντες οποιοδήποτε στοιχείο-έγγραφο από το οποίο να προκύπτει η πηγή προέλευσης των εν λόγω ποσών, καθώς και το ότι έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου, λαμβανομένου υπ' όψιν ότι από τον κωδικό τραπεζικής συναλλαγής και μόνο, δεν προέκυπτε ότι τα εν λόγω ποσά αφορούν φορολογηθέντα η απαλλασσόμενα του φόρου εισοδήματά τους.

Επίσης, ορθά ο έλεγχος δεν δέχθηκε τις αναλήψεις μετρητών που διενεργήθηκαν τις χρήσεις 2002, 2003 και 2004 τις οποίες επικαλέστηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή τους οι προσφεύγοντες, καθόσον ο έλεγχος διενεργήθηκε για τον «.....»με την οικεία εντολή μερικού ελέγχου και όχι για τον έτερο συνδικαιούχο του λογαριασμού και υιό «.....». Ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι «Έχουν διακρίνει οι υπάλληλοι του «.....»ότι στους τραπεζικούς λογαριασμούς:..... και της είμαστε συνδικαιούχοι ο πρώτος εξ ημών «.....»και ο υιός μας «.....»;» και επομένως θα μπορούσαν να ελεγχθούν οι τραπεζικοί λογαριασμοί που διαθέτει ο υιός τους σε διάφορα πιστωτικά ιδρύματα, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος. Συγκεκριμένα, διενεργείται μερικός φορολογικός έλεγχος των χρήσεων 2002, 2003 και 2004 για τον «.....», κατόπιν της με αριθμό «.....»εντολής μερικού ελέγχου, ο οποίος δεν έχει ολοκληρωθεί και επομένως τα αποτελέσματα του ελέγχου δεν έχουν οριστικοποιηθεί, τηρουμένων των νόμιμων διαδικασιών που ορίζονται από τις κείμενες διατάξεις.

Επιπρόσθετα, σχετικά με τον ως άνω ισχυρισμό των προσφευγόντων, αναφέρουμε ότι για συγκεκριμένες κινήσεις, όπως επίσης καταγράφηκαν στην σχετική Έκθεση Ελέγχου, οι προσφεύγοντες τροποποίησαν την εκ διαμέτρου αντίθετη αρχική τους θέση και τους ισχυρισμούς τους για συγκεκριμένες πιστώσεις , επικαλούμενοι την ισχύ της με αριθ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5-11-2015 εγκυκλίου «Διευκρινήσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας». Με το υπ' αριθ. πρωτ. «.....»Υπόμνημά του, συνεπεία του Σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου που κοινοποιήθηκε στον «.....»την 09-11-2015, με το οποίο μας προσκόμισε δικαιολογητικά έγγραφα (συμβόλαια αγοραπωλησίας ακινήτων ιδιοκτησίας του «.....», υιού του ελεγχόμενου) για τις χρήσεις 2002, 2003 και 2004 προκειμένου να αιτιολογήσει την πηγή και την αιτία προέλευσης μέρος των χρηματικών ποσών που αφορούν κινήσεις από τους τραπεζικούς λογαριασμούς που επεξεργάσθηκαν, εκθέτοντάς μας επιπλέον ότι η πλειοψηφία των πιστώσεων-καταθέσεων προέρχεται από τον υιό του «.....», **χωρίς όμως να προσκομίσει κανένα παραστατικό στοιχείο ή οποιοδήποτε άλλο επίσημο έγγραφο (τραπεζικό ή φορολογικό) που να δικαιολογεί τους ισχυρισμούς του,** κάνοντας μόνο χρήση της απόφασης του Υπ.Οικ. ΔΕΑΦ Α'1144110 ΕΞ 2015/5-11-2015

επικαλούμενος δηλαδή ότι όλες καταθέσεις πιστώσεις, δεν αιτιολογούνται από τα συμβόλαια αγοροπωλησίας ακινήτων τα οποία αναγράφουμε παρακάτω, αιτιολογούνται ως αναλήψεις προγενέστερης περιόδου χωρίς χρονικό περιορισμό. Τώρα στην ενδικοφανή προσφυγή τους, εκτός των άλλων αναφέρουν ότι: «εις τι άραγε ασκεί επιρροή εις την «κρίση» των υπαλλήλων του «.....» περί των βασίμων επιχειρημάτων μας, εάν τις καταθέσεις στους κοινούς λογαριασμούς, **οι οποίες είναι αυταπόδεικτες από τις κινήσεις των λογαριασμών,** πραγματοποιήθηκαν από τον υιό μας «.....» ή από τον πρώτο εξ ημών;»

Σύμφωνα με τις νέες διατάξεις του άρθρου 38 §1 του Ν.4174/2013, «κατά τον προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αγνοεί κάθε τεχνητή διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων που αποβλέπει σε αποφυγή φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα.»

Η τροποποίηση των αρχικών θέσεων των προσφευγόντων οφείλεται στην προσπάθεια διαμόρφωσης ποσών προς φορολόγηση τα οποία θα προσδιόριζαν μικρότερα ποσά διαφορών φόρου εισοδήματος για αυτούς.

Β. Ποσά που προέρχονται από καταθέσεις-πιστώσεις του υιού τους «.....»

Επί των παραπάνω ισχυρισμών των προσφευγόντων, έχουμε να παρατηρήσουμε τα εξής:

Ο έλεγχος, αρχικά, με το υπ'αρ.πρωτ. «.....» Αίτημα Παροχής Πληροφοριών κάλεσε τον προσφεύγοντα να θέσει υπόψη της υπηρεσίας μας, στοιχεία και πληροφορίες για την επαρκή αιτιολόγηση και την πηγή προέλευσης 82 πιστώσεων κατά τις χρήσεις 2002, 2003 και 2004, τόσο σε λογαριασμούς της που τηρούσε από κοινού με τη σύζυγό του κα «.....» και τον υιό του «.....», όσο και στον λογαριασμό «.....»ς και «.....» που τηρούσε από κοινού με τον υιό του «.....», συνολικού ύψους 1.659.562,48 ευρώ.

Ο προσφεύγων, στο υπ' αριθμόν πρωτ. «.....» αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 ν.4174/2013 της Υπηρεσίας μας, δεν ανταποκρίθηκε και δεν μας προσκόμισε μέχρι τη κοινοποίηση του Σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου **αποδεικτικά στοιχεία για την πηγή και την αιτία προέλευσης των χρηματικών ποσών των τραπεζικών του λογαριασμών.**

Κατά συνέπεια, αρχικά καταλογίστηκαν ως αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, η οποία δεν μπορεί να υπαχθεί ευθέως σε κάποια από τις κατηγορίες εισοδήματος Α' έως Ζ' της παρ.2 του άρθ.4 του Ν.2238/1994 και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ.48 παρ.3 του Ν.2238/1994, οι πιστώσεις που υπερβαίνουν τις 1.000,00€ η κάθε μία, και συγκεκριμένα: - Συνολικού ύψους **766.452,11€** για τη χρήση 2002, **523.620,02€** για τη χρήση 2003 και **369.490,36€** για τη χρήση 2004, για τις οποίες, όπως προαναφέρθηκε **δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο προκειμένου να αποδειχθεί η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής τους**

Μετά την κοινοποίηση του με αρ. «.....» Σημειώματος Διαπιστώσεων άρθ.28 Ν.4174/2013, ο προσφεύγων με το υπ'αρ.πρωτ. «.....» υποβλήθέν υπόμνημά του, προκειμένου να αιτιολογήσει την πηγή προέλευσης των παραπάνω πρωτογενών

καταθέσεων, ισχυρίσθηκε ότι προέρχονται από αναλήψεις μετρητών που πραγματοποιήθηκαν σε προηγούμενες των καταθέσεων ημερομηνίες και περιέχονται στους πίνακες, όπως αυτοί αναγράφονται τόσο στο υποβληθέν υπόμνημα όσο και στην ενδικοφανή προσφυγή του, επικαλούμενος το υπ'αρ.πρωτ.ΔΕΑΦ Α'1144110 ΕΞ 2015/5-11-2015 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Διευκρινήσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας», συνυποβάλλοντας μόνο **12 συμβόλαια αγοροπωλησίας ακινήτων ιδιοκτησίας του «.....».**

Για ποσά συνολικής αξίας **365.214,77** ευρώ κατά τη χρήση 2002, **238.935,05** ευρώ κατά τη χρήση 2003 και **253.150,00** ευρώ κατά τη χρήση 2004 **ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΑΝ ΚΑΝΕΝΑ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΟ** και δικαιολόγησαν την αιτία και την πηγή προέλευσης των πιστώσεων αυτών ως **«κατάθεση χρημάτων του υιού τους «.....».**

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα συμβόλαια έκανε αποδεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγων για τις πιστώσεις – καταθέσεις που πραγματοποιήθηκαν σε εξόφληση έξι συμβολαίων αγοροπωλησίας ακινήτων, ιδιοκτησίας του υιού του, τα οποία έχουν συνταχθεί στην χρήση 2002 και αφορούν την δραστηριότητα του υιού του.

Έτσι ο έλεγχος εξαίρεσε τις πιστώσεις που αναφέρονται στους πίνακες στις σελίδες 51 και 52 της από 22-01-2016 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου του «.....») και αφορούσαν την μεταβίβαση ακινήτων στη χρήση 2002:

Αρ. συμβολαίου αγοράς	Αρ. συμβολαίου πώλησης	Ποσό τιμήματος πώλησης
«.....»	«.....»	45.487,90€
«.....»	«.....»	41.086,00€
«.....»	«.....»	66.030,81€
«.....»	«.....»	71.818,42€
«.....»	«.....»	61.923,00€
«.....»	«.....»	74.834,92€
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	361.181,05 €

Ομοίως, ο έλεγχος αποδέχθηκε τους ισχυρισμούς του προσφεύγων για τις πιστώσεις – καταθέσεις που πραγματοποιήθηκαν σε εξόφληση έξι συμβολαίων αγοροπωλησίας ακινήτων, ιδιοκτησίας του υιού του, τα οποία έχουν συνταχθεί στην χρήση 2003 και αφορούν την δραστηριότητα του υιού του:

Αρ. συμβολαίου αγοράς	Αρ. συμβολαίου πώλησης	Ποσό τιμήματος πώλησης
«.....»	«.....»	79.236,98€
«.....»	«.....»	58.690,00€
«.....»	«.....»	44.020,00€

«.....»	«.....»	52.238,00€
«.....»	«.....»	55.732,24€
«.....»	«.....»	126.192,22€
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	416.109,44€

Αντιθέτως για τις καταθέσεις α/α 60 ποσού 43.500,00 ευρώ στις 17-11-2003 και α/α 79 ποσού 70.000,00 ευρώ στις 25-11-2004 για τις οποίες ο προσφεύγων δήλωσε ότι πρόκειται για ποσά που προέρχονται από πώληση ακινήτων του υιού του «.....», **χωρίς όμως να προσκομίσει τα αντίστοιχα συμβόλαια μεταβίβασης, ο έλεγχος δεν τα έκανε δεκτά**, κατ εφαρμογή των διατάξεων της Υπ.Οικ. ΔΕΑΦ Α'1144110 ΕΞ 2015/5-11-2015 «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**.»

Ο έλεγχος έχει να παρατηρήσει ότι ο «.....», υιός του προσφεύγων, από 4-7- 1991 έχει ως αντικείμενο εργασιών, «.....»και μερών της, το οποίο διέκοψε στις 30/11/2008, και από 20/2/2002 «.....»καθώς και την κατασκευή «.....».

Στον «.....»έχει διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος από το ΣΔΟΕ και όπως προκύπτει από την πληροφοριακή έκθεση του ΣΔΟΕ, η οποία συντάχθηκε στις «.....»για τις χρήσεις 2006-2012, στο κεφάλαιο περί βιβλίων και στοιχείων, ρητά αναφέρεται ότι ο «.....»δεν έχει θεωρήσει και δεν έχει τηρήσει βιβλία και στοιχεία για την δραστηριότητα του κατασκευαστή, ως είχε υποχρέωση, αλλά μόνο για την δραστηριότητα του «.....».

Σαφέστατα λοιπόν προκύπτει ότι ο «.....»-**υιός του ελεγχόμενο και συνδικαιούχος των λογαριασμών** είτε ενεργών ως «.....» είτε ως «.....»ή και έμπορος «.....»αγόραζε πωλούσε α'ύλες, εμπορεύματα, για την κατασκευή οικοδομών, κατέβαλε ποσά σε λοιπούς εργολάβους ή και σε συνεργεία επισκευής -κατασκευής ακινήτων και προφανώς ελάμβανε ή και δεν ελάμβανε στοιχεία (φορολογικά παραστατικά ή και αποδείξεις ασφαλιστικών εισφορών) τα οποία μέχρι σήμερα δεν έχει προσκομίσει στον έλεγχο (ελεγχόμενος με την παρούσα εντολή ελέγχου είναι ο «.....»), αλλά ούτε και ο έλεγχος έχει στην διάθεση του, πλην όμως αποτελούσαν απαραίτητη προϋπόθεση για την συνέχιση της εμπορικής – «.....»του υιού του ελεγχόμενου.

Σημειώνεται ότι στο οικ. έτος 2003 ο έχει ως αντικείμενο εργασιών, χονδρικό εμπόριο ειδών «.....»ς και μερών της, και από 20/2/2002 γενικές «.....» καθώς και την κατασκευή και εμπορία «.....» και όπως προκύπτει από το ops elenxis για την χρήση 2002 έχει δηλώσει:

Χρήσεις	Ακαθάριστα Έσοδα	Καθαρά κέρδη	Διάθεση Περιουσιακών Στοιχείων
2002	177,97	177,97	361.181,05

και στον κωδικό 735 ποσό 163.178,22€ ως δαπάνες για αγορά ακινήτων. Επιπλέον το σύνολο της αξίας των συμβολαίων που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο ταυτίζονται με το ποσόν που δήλωσε ο υιός του ελεγχόμενου στον κωδικό 781 «χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων» της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος χρήσης 2002.

Όπως προκύπτει από το ops elenxis για την χρήση 2003 έχει δηλώσει:

Χρήσεις	Ακαθάριστα Έσοδα	Καθαρά κέρδη	Διάθεση Περιουσιακών Στοιχείων
2003	250.972,66	40.790,19	170.212,22

Και ενώ δήλωσε στον κωδικό 781 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος το ποσό των 170.212,22 ευρώ από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, το ανωτέρω ποσό δεν επαληθεύεται με τα προσκομισθέντα από τον ελεγχόμενο συμβόλαια πώλησης καθόσον το σύνολο της αξίας τους ανέρχεται στο ποσόν των **416.109,44€**. Επιπλέον δεν δήλωσε καμία δαπάνη από αγορά περιουσιακού στοιχείου ακινήτου, ενώ βάσει του υπ' αριθμ. «.....» συμβολαίου αγοράς ακινήτου ο «.....» προέβη στην αγορά ακινήτου.

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.

Όπως προκύπτει από το ops elenxis για την χρήση 2004 έχει δηλώσει:

Χρήσεις	Ακαθάριστα Έσοδα	Καθαρά κέρδη	Διάθεση Περιουσιακών στοιχείων
2004	176.678,72	27.583,91	20.000,00

και στον κωδικό 719 το ποσό των 40.000 ευρώ για αγορά περιουσιακού στοιχείου- αυτοκινήτου.

Στο σημείο αυτό ο έλεγχος έχει να παρατηρήσει ότι δεν έχει συμπεριληφθεί το τίμημα που καταβλήθηκε για τις αγορές ακινήτων που πραγματοποίησε ο «.....» σε ημερομηνίες ενδιάμεσα των αναλήψεων και των καταθέσεων, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Πιο συγκεκριμένα:

Στις 29/3/2002 και με το υπ «.....» συμβόλαιο αγοράς ακινήτων ο «.....» προέβη στην αγορά τριών ακινήτων (τις αξίες δεν τις γνωρίζει ο έλεγχος καθόσον δεν προσκομίσθηκαν τα συγκεκριμένα συμβόλαια) τα οποία μεταπωλήθηκαν με τα υπ' αριθμ. «.....» συμβόλαια πώλησης.

Στις 8/4/2002 και με το υπ «.....» συμβόλαιο αγοράς ακινήτων ο «.....» προέβη στην αγορά ακινήτου (την αξία δεν την γνωρίζει ο έλεγχος καθόσον δεν προσκομίσθηκε το συγκεκριμένο συμβόλαιο) το οποίο μεταπωλήθηκε με το υπ' αριθμ. «.....» συμβόλαιο πώλησης.

Στις 23/5/2002 και με το υπ «.....»συμβόλαιο αγοράς ακινήτων ο «.....»προέβη στην αγορά ακινήτου (την αξία δεν την γνωρίζει ο έλεγχος καθόσον δεν προσκομίσθηκε το συγκεκριμένο συμβόλαιο) το οποίο μεταπωλήθηκε με το υπ' αριθμ. «.....»συμβόλαιο πώλησης.

Στις 2/8/2002 και με το υπ «.....»συμβόλαιο αγοράς ακινήτων ο «.....»προέβη στην αγορά ακινήτου (την αξία δεν την γνωρίζει ο έλεγχος καθόσον δεν προσκομίσθηκε το συγκεκριμένο συμβόλαιο) το οποίο μεταπωλήθηκε με το υπ' αριθμ. «.....»συμβόλαιο πώλησης.

Στις 24/6/2003 και με το υπ «.....»συμβόλαιο αγοράς ακινήτου ο «.....»προέβη στην αγορά ακινήτου (τις αξίες δεν τις γνωρίζει ο έλεγχος καθόσον δεν προσκομίσθηκε το συγκεκριμένο συμβόλαιο) το οποίο μεταπωλήθηκε με το υπ' αριθμ. «.....»συμβόλαιο πώλησης.

Ο έλεγχος, αφού εξέτασε τα προσκομισθέντα συμβόλαια πώλησης ακινήτων και λαμβάνοντας υπόψη το ως άνω έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών έχει να παρατηρήσει τα εξής, σύμφωνα και με τις σελ.44-45 επ. της από 22-01-2016 Έκθεσης ελέγχου του «.....»:

Στην παράγραφο 8 του υπ'αρ.πρωτ.ΔΕΑΦ Α'1144110 ΕΞ 2015/5-11-2015 εγγράφου του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: «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».

Όπως αναλυτικά περιγράφεται στην Έκθεση μερικού Ελέγχου, από την επεξεργασία των συμβολαίων αγοραπωλησίας που προσκομίσθηκαν με τις αντίστοιχες δηλώσεις φορολογίας

εισοδήματος για τα επιμέρους ποσά που έχουν συμπεριληφθεί στους σχετικούς κωδικούς των δαπανών, των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του έτερου συνδικαιούχου και υιού των προσφευγόντων όπως αποτυπώνονται στον οπτικό ψηφιακό δίσκο (CD), **και δεδομένου ότι δεν προσκομίσθηκαν από τον ελεγχόμενο αποδεικτικά έγγραφα σχετικά με τον τρόπο εξόφλησης αυτών, όπως π.χ. αν έγιναν με συμψηφιστικές πράξεις – μεταφορές λογαριασμών, έκδοση τραπεζικών επιταγών κ.λ.π.** ο έλεγχος ορθά θεώρησε ότι έγιναν με μετρητά. Επομένως, όσον αφορά τα οικονομικά έτη 2003, 2004 και 2005, τα σε προγενέστερο χρόνο αναληφθέντα ποσά, τα οποία επικαλέσθηκαν οι προσφεύγοντες και τα οποία αναλυτικά εκτίθενται στην από 22-01-2016 Έκθεση μερικού Ελέγχου, δαπανήθηκαν για τις παραπάνω αναφερόμενες δηλωθείσες δαπάνες. 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 ο έλεγχος κρίνει ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τους λογαριασμούς που διερευνήθηκαν, 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.

Γ. Ποσά που προέρχονται από καταθέσεις-πιστώσεις της κας «.....»

Επί των παραπάνω ισχυρισμών των προσφευγόντων, έχουμε να παρατηρήσουμε τα εξής:

Μετά την κοινοποίηση του με αρ. «.....» Σημειώματος Διαπιστώσεων άρθ.28 Ν.4174/2013, ο προσφεύγων με το υπ'αρ.πρωτ. «.....» υποβληθέν υπόμνημά του, προκειμένου να αιτιολογήσει την πηγή προέλευσης των παραπάνω πρωτογενών καταθέσεων, ισχυρίσθηκε, εκτός των προαναφερόμενων, ότι στο λογαριασμό υπ' αριθμόν «.....» της «.....» ποσό 1.500 ευρώ στις 23-04-2003 προέρχεται από μερική εξόφληση ιδιωτικού συμφωνητικού εξώννησης για λογαριασμό της συζύγου τουΣ συνυποβάλλοντας μόνο **4 ιδιωτικά συμφωνητικά εξώννησης.**

Ουδέποτε το «.....» δεν διακράτησε φωτοτυπίες των φύλλων του βιβλίου παραλαβής και παράδοσης κινητών πραγμάτων, θεωρούμενο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., ούτε και επιδείχτηκαν φωτοτυπίες του βιβλίου αυτού, όπως ισχυρίζονται οι προσφεύγοντες στην ενδικοφανή προσφυγή τους.

Η «.....» διατηρούσε ατομική επιχείρηση «.....» και εμπορίας «.....» επί της οδού «.....». Προς απόδειξη του ισχυρισμού αυτού προσκόμισε αντίγραφα ιδιωτικών συμφωνητικών εξώννησης όπου απεικονίζονται οι συναλλαγές τηςΣ με τον «.....» την 05/03/2003, την 07/03/2003 και την 31/03/2003, από τον οποίο παραλαμβάνονται κοσμήματα 18 καρατίων και μικροσυσκευές ηλεκτρονικού εμπορίου. Αναλυτικά απεικονίζονται οι κάτωθι συναλλαγές:

Ημερομηνία	Περιγραφή	Ποσότητα	Τιμή μονάδας	Σύνολο	Σκοπός Παραλαβής	Επιστροφή
05-03-2003	Αλυσίδα λαιμού	18gr	55,9 €	550 €	Εξώννηση	24-04-2003 «.....»

05-03-2003	TV και Ασύρματο τηλέφωνο	2 τεμ.		220 €	Εξώνηση	24-04-2003 «.....»
07-03-2003	Βιντεοκάμερα	1 τεμ.	500 €	550 €	Εξώνηση	24-04-2003 «.....»
31-03-2003	Κινητά τηλέφωνα	3 τεμ.		440 €	Εξώνηση	24-04-2003 «.....»
			ΣΥΝΟΛΟ	1.760€		

Το δικαίωμα εξώνησης αφορά στο δικαίωμα του πωλητή να αγοράσει πάλι από τον αγοραστή το αγαθό που του πούλησε μέσα σε ορισμένη προθεσμία (εντός 30 ημερών) και με ορισμένη τιμή, συμπεριλαμβανομένου του τιμήματος της εξώνησης, οπότε ο αγοραστής υποχρεούται να αποδώσει τα κινητά πράγματα χωρίς καμιά άλλη υποχρέωση απόδοσης τυχόν ωφελημάτων.

Επειδή οι προσφεύγοντες δεν προσκόμισαν στον έλεγχο τις Αποδείξεις που αναφέρονται στον ανωτέρω πίνακα αλλά ούτε και τα καταθετήρια από τα οποία προκύπτει ότι ο πελάτης «.....» επέστρεψε το ποσό που δανείστηκε, προκειμένου να λάβει πίσω το ενέχυρο και μάλιστα σε χρόνο μεταγενέστερο από την καθορισμένη προθεσμία, επιπλέον η μόνο στην περίπτωση αυτή επέλεξε τον τραπεζικό λογαριασμό του «.....» και του έτερου συνδικαιούχου «.....», για τη συγκεκριμένη συναλλαγή και ποτέ άλλοτε, ενώ διατηρεί τον υπ.αριθμ..... **λογαριασμό της τράπεζας**, ο έλεγχος κρίνει αβάσιμο τον ισχυρισμό τους.

Στον τραπεζικό λογαριασμό της (υπ.αριθμ.....) στον οποίο είναι συνδικαιούχος η ίδια και ο σύζυγός της υφίστανται πιστώσεις-καταθέσεις, για τις οποίες **δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο προκειμένου να αποδειχθεί η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής τους**. Για την κατάθεση Α/Α 38 ποσού 1.500,00 ευρώ στις 07-02-2003, οι προσφεύγοντες δήλωσαν ότι πρόκειται για κατάθεση που προέρχεται από τον αδερφό του ελεγχόμενου, «.....» ο οποίος διαμένει μόνιμα στη Ρόδο για αγορά οικοσκευών από την Αθήνα. Καθώς δεν προσκομίστηκε αποδεικτικό στοιχείο για τη συγκεκριμένη συναλλαγή με τον αδερφό του, και καθώς **η αιτιολόγηση αυτή δεν δικαιολογήθηκε με σχετικά έγγραφα**, ο έλεγχος θεωρεί αβάσιμο τον ισχυρισμό τους.

Για την κατάθεση Α/Α 82 ποσού 1.750 ευρώ στις 13-12-2004, οι προσφεύγοντες δήλωσαν ότι πρόκειται για κατάθεση που προέρχεται από τον αδερφό του ελεγχόμενου, «.....» ο οποίος διαμένει μόνιμα στη Ρόδο για αγορά οικοσκευών από την Αθήνα. Καθώς δεν προσκομίστηκε αποδεικτικό στοιχείο για τη συγκεκριμένη συναλλαγή με τον αδερφό του, και καθώς **η αιτιολόγηση αυτή δεν δικαιολογήθηκε με σχετικά έγγραφα**, **ο έλεγχος κρίνει αβάσιμο τον ισχυρισμό τους.**

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. « ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 - Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας ».

α) Η προσαύξηση της περιουσίας που μπορεί να εντοπιστεί από τις ελεγκτικές αρχές δεν

είναι μόνο η χρηματική προσαύξηση περιουσίας αλλά και μεταβολές 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 μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

β) Ο ελεγχόμενος μπορεί να δικαιολογήσει την προσαύξηση περιουσίας του με όλους του νόμιμους τρόπους κι έτσι φυσικά να αποφύγει την φορολογία.

γ) Ξεκαθαρίζεται ότι, ο φορολογούμενος μπορεί να επικαλεστεί για τη δικαιολόγηση της αύξησης περιουσίας και εισοδήματα τα οποία δεν ήταν υποχρεωμένος βάσει διατάξεων να είχε καταχωρήσει στις φορολογικές του δηλώσεις, εφόσον φυσικά έχει αποδεικτικά στοιχεία για αυτά τα εισοδήματα.

δ) Δίνεται λύση σε περιπτώσεις που μεταφράζονται ως προσαύξηση περιουσίας οι μεταφορές χρημάτων από ένα λογαριασμό σε άλλο. Θα πρέπει να τεκμηριώνεται πλέον κατά τον έλεγχο των τραπεζικών καταθέσεων, εάν ορισμένες καταθέσεις, είναι ή όχι «πρωτογενείς καταθέσεις» ή για μεταφορές από άλλους λογαριασμούς. Αναλυτικά η εγκύκλιος προβλέπει σε αυτό το σημείο τα ακόλουθα:

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.

Επειδή οι προσφεύγοντες εκτός του ότι αναφέρουν στους ισχυρισμούς τους, σε ειδικούς πίνακες ανά κατάθεση όπως πιο πάνω αποτυπώνουμε, ότι οι περισσότερες καταθέσεις

αφορούν προηγούμενες αναλήψεις, δεν προσκόμισαν στην υπηρεσία μας καμία αναλυτική κίνηση τραπεζικών λογαριασμών δικών τους και του υιού τους ώστε να αποδειχτεί όχι μόνο το ύψος των αναλύσεων αλλά και των επανακαταθέσεων σε άλλους λογαριασμούς.

Επίσης ενώ στην έκθεση ελέγχου αναφέρεται σαφέστατα ο λόγος που δεν έγιναν δεκτοί οι ισχυρισμοί τους, διότι τους ίδιους ισχυρισμούς που επικαλούνται με την ενδικοφανή προσφυγή επικαλέστηκαν και με το υπόμνημά τους στον έλεγχο, όπως την απόριψη από τον έλεγχο αναλήψεων και την επανακατάθεση αυτών λόγω αγοράς από τον «.....» (υιο των προσφευγόντων) ακινήτων, δεν προσκομίζονται και πάλι με την ενδικοφανή τα εν λόγω συμβόλαια έτσι ώστε να αποδειχτεί από τους προσφεύγοντες η δυνατότητα επανακατάθεσης του εναπομείναντος κεφαλαίου μεταξύ αναλήψεων και δαπανών αγορών. **Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 22/01/2016 έκθεση ελέγχου του, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ορθά ο έλεγχος θεώρησε τα ως άνω ποσά των καταθέσεων ως εισόδημα της παρ. 3 αρθρ. 48 Ν.2238/94 και απορρίπτεται ο περί αντιθέτου ισχυρισμός των προσφευγόντων ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Β) Ως προς την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 2238/94 στις χρήσεις 2005, 2007, 2008 και 2009

Οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι το αυθαίρετως και χωρίς καμία τεκμηρίωση θεώρησε ότι ο προσφεύγων ανέπτυξε εμπορική δραστηριότητα δια της αγοράς οικοπέδου και την εν συνεχεία πώληση τριών ανεξάρτητων και αυτοτελών ιδιοκτησιών-ακινήτων οι οποίες προήλθαν από αντιπαροχή του οικοπέδου αυτού.

Ομοίως το συμπεριέλαβε στην δήθεν αυτή εμπορική δραστηριότητα δύο διαμερίσματα προσωπικά- ιδιωτικά περιουσιακά στοιχεία, θεωρώντας ότι σε όλες τις περιπτώσεις, ενεργούσε αποκλειστικά με σκοπό την απόκτηση κέρδους.

Επιπλέον έσφαλλε τοκαι καταλόγισε επιπλέον τίμημα για τις αγορές των ακινήτων δεδομένου ότι οι διαφορές μεταξύ των ποσών που κατατέθηκαν από τους αγοραστές των ακινήτων και του αναγραφόμενου τιμήματος στα συμβόλαια δεν αφορούν επιπλέον τίμημα αλλά αφορούν είτε εγγυήσεις περί της λήψης ή μη του δανείου προς αποπληρωμή του τιμήματος της μεταβίβασης των ακινήτων, είτε δαπάνες για διαρρυθμίσεις, αλλαγές και λοιπές βελτιώσεις που πραγματοποιήθηκαν στα ακίνητα για λογαριασμό των αγοραστών.

Επίσης το δεν εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 34§2 του Ν. 2238/94 λόγω άσκησης επιχείρησης ανέγερσης και πώλησης οικοδομών και αντί αυτών επιχειρεί να εφαρμόσει τις διατάξεις του άρθρου 28§3 του Ν. 2238/94.

Επειδή επί των παραπάνω ισχυρισμών των προσφευγόντων, το πόρισμα καθώς και οι απόψεις του ελέγχου έχουν ως εξής:

« Ο προσφεύγων «.....» κατά την χρήση 2005, βάσει του με αριθ. «.....» συμβολαίου αγοράς του συμβολαιογράφου Αθηνών «.....» «.....», απέκτησε

ένα οικόπεδο άρτιο και οικοδομήσιμο που βρίσκεται εντός του οικισμού «.....» του Δημοτικού Διαμερίσματος «.....», εκτάσεως μέτρων τετραγωνικών χιλίων δύο και 0,90 (1.002,90), εμφανιζόμενο υπό τα κεφαλαία αλφαβητικά στοιχεία Α-Β-Γ-Κ-Λ-Μ-Ν-Ξ-Α στο από Οκτωβρίου 2005 τοπογραφικό διάγραμμα του Πολιτικού Μηχανικού (Τ.Ε.) «.....», αντί τιμήματος των τριάντα χιλιάδων πεντακοσίων ενός (30.501,00) ευρώ, το οποίο ολόκληρο τμήμα αυτό πληρώθηκαν και έλαβαν οι πωλητές «.....» και «.....» αναλόγως του πωλουμένου από καθένα τους μεριδίου και κατέβαλε σε αυτούς ο αγοραστής με τις υπ' αριθμούς «.....» και «.....» επιταγές της (Υποκατάστημα «.....»), εκδοθεισών όλων των παραπάνω επιταγών εις διαταγήν του αγοραστή, τις οποίες αφού τις οπισθογράφησε τις παρέδωσε στους παραπάνω πωλητές.

Ήτοι αποκτήθηκε από επαχθή αιτία το κατωτέρω οικόπεδο:

α	Περιγραφή ακινήτου	Συμβόλαιο Αγοράς	Κόστος απόκτησης	
			ΕΥΡΩ	
	Οικόπεδο . εντός του οικισμού «.....»	«.....»		
1	Αξία Συμβολαίου	30.501,00	30.501,00	
	Φόρος μεταβίβασης		2.518,44	
	Συμβολαιογραφικά		630,00	
	Έξοδα Δικηγόρων			
	Λοιπά έξοδα		450,01	
	Συνολικό Κόστος	30.501,00	34.099,45	

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28§3 του ΚΦΕ, ως αξία της αγοράς του ακινήτου το οποίο στη συνέχεια εκμεταλλεύτηκε (ανέγερση οικοδομής με σκοπό την πώληση διαμερισμάτων), λαμβάνεται το καταβαλλόμενο τίμημα αγοράς.

Στο ως άνω οικόπεδο, συνολικής εκτάσεως 1.002,90τ.μ., με το με αριθ. 22-11-2005 προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο του συμβολαιογράφου Αθηνών «.....», ο οικοπεδούχος ανέθεσε στον υιό του, εργολάβο, την ανέγερση συγκροτήματος κατοικιών στο παραπάνω περιγραφόμενο οικόπεδό του, το οποίο θα περιλαμβάνει πέντε (5) αυτοτελείς και ανεξάρτητες διηρημένες (κάθετες) ιδιοκτησίες, κατά την έννοια του Ν. 3741/1929 και των άρθρων 1002 και 1117 του Αστικού Κώδικα, σε συνδυασμό με το Ν.Δ. 1024/1971, με το σύστημα της αντιπαροχής.

Συγκεκριμένα ο εργολήπτης ανέλαβε την ανέγερση συγκροτήματος κατοικιών στο ανωτέρω οικόπεδο που θα αποτελείται από πέντε (5) ανεξάρτητες και αυτοτελείς, διηρημένες (κάθετες) ιδιοκτησίες ήτοι:

1) την υπό το κεφαλαίο αλφαβητικό γράμμα Άλφα (Α) δώροφη μεθ' υπογείου οικοδομή η οποία θα αποτελείται από α) υπόγειο όροφο (αποθήκη) επιφανείας μέτρων τετραγωνικών σαράντα επτά και 0,70 (47,70), β) ισόγειο όροφο επιφανείας μέτρων τετραγωνικών τριάντα εννέα και 0,90 (39,90), μετά ημιυπαιθρίου χώρου επιφανείας μέτρων τετραγωνικών επτά και

0,80 (7,80) και γ) πρώτο (Α') πάνω από το ισόγειο όροφο επιφανείας μέτρων τετραγωνικών τριάντα εννέα και 0,90 (39,90), μετά ημιυπαιθρίου χώρου επιφανείας μέτρων τετραγωνικών επτά και 0,80 (7,80), συνδεομένων των ανωτέρω ορόφων μεταξύ τους με εσωτερική σκάλα, και η οποία πιο πάνω οικοδομή θα χτιστεί επί του εμφανιζόμενου στο προσαρτώμενο στο παρόν τοπογραφικό διάγραμμα υπό τα περιμετρικά στοιχεία 2-3-4-5-9-8-13-E-11-10-2 τμήματος του ανωτέρω οικοπέδου επιφανείας μέτρων τετραγωνικών διακοσίων επτά και 0,85 (207,85), θα έχει δε η πιο πάνω διηρημένη (κάθετη) ιδιοκτησία ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ' αδιαιρέτου επί του όλου οικοπέδου διακόσια τριάντα πέντε χιλιοστά και σαράντα έξι εκατοστά του χιλιοστού (235,46/1000),

2) την υπό το κεφαλαίο αλφαβητικό γράμμα Βήτα (Β) διώροφη μεθ' υπογείου οικοδομή, η οποία θα αποτελείται από α) υπόγειο όροφο (αποθήκη) επιφανείας μέτρων τετραγωνικών σαράντα επτά και 0,70 (47,70), β) ισόγειο όροφο επιφανείας μέτρων τετραγωνικών τριάντα εννέα και 0,90 (39,90), μετά ημιυπαιθρίου χώρου επιφανείας μέτρων τετραγωνικών επτά και 0,80 (7,80) και γ) πρώτο (Α') πάνω από το ισόγειο όροφο επιφανείας μέτρων τετραγωνικών τριάντα εννέα και 0,90 (39,90), μετά ημιυπαιθρίου χώρου επιφανείας μέτρων τετραγωνικών επτά και 0,80 (7,80), συνδεομένων των ανωτέρω ορόφων μεταξύ τους με εσωτερική σκάλα, και η οποία πιο πάνω οικοδομή θα χτιστεί επί του εμφανιζόμενου στο προσαρτώμενο στο παρόν τοπογραφικό διάγραμμα υπό τα περιμετρικά στοιχεία Α-12-4-3-2-1-Θ-Α τμήματος του ανωτέρω οικοπέδου επιφανείας μέτρων τετραγωνικών εκατόν εβδομήντα εννέα και 0,76 (179,76), θα έχει δε η πιο πάνω διηρημένη (κάθετη) ιδιοκτησία ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ' αδιαιρέτου επί του όλου οικοπέδου διακόσια τρία χιλιοστά και εξήντα τρία εκατοστά του χιλιοστού (203,63/1000),

3) την υπό το κεφαλαίο αλφαβητικό γράμμα Γάμα (Γ) διώροφη μεθ' υπογείου οικοδομή, η οποία θα αποτελείται από α) υπόγειο όροφο (αποθήκη) επιφανείας μέτρων τετραγωνικών σαράντα επτά και 0,70 (47,70), β) ισόγειο όροφο επιφανείας μέτρων τετραγωνικών τριάντα εννέα και 0,90 (39,90), μετά ημιυπαιθρίου χώρου επιφανείας μέτρων τετραγωνικών επτά και 0,80 (7,80) και γ) πρώτο (Α') πάνω από το ισόγειο όροφο επιφανείας μέτρων τετραγωνικών τριάντα εννέα και 0,90 (39,90), μετά ημιυπαιθρίου χώρου επιφανείας μέτρων τετραγωνικών επτά και 0,80 (7,80), συνδεομένων των ανωτέρω ορόφων μεταξύ τους με εσωτερική σκάλα, και η οποία πιο πάνω οικοδομή θα χτιστεί επί του εμφανιζόμενου στο προσαρτώμενο στο παρόν τοπογραφικό διάγραμμα υπό τα περιμετρικά στοιχεία 12-B-6-5-4-12 τμήματος του ανωτέρω οικοπέδου, επιφανείας μέτρων τετραγωνικών εκατόν πενήντα πέντε και 0,51 (155,51), θα έχει δε η πιο πάνω διηρημένη (κάθετη) ιδιοκτησία ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ' αδιαιρέτου επί του όλου οικοπέδου εκατόν εβδομήντα έξι χιλιοστά και δέκα έξι εκατοστά του χιλιοστού (176,16/1000),

4) την υπό το κεφαλαίο αλφαβητικό γράμμα Δέλτα (Δ) διώροφη μεθ' υπογείου οικοδομή, η οποία θα αποτελείται από α) υπόγειο όροφο (αποθήκη) επιφανείας μέτρων τετραγωνικών σαράντα επτά και 0,90 (47,90), β) ισόγειο όροφο επιφανείας μέτρων τετραγωνικών τριάντα εννέα και 0,90 (39,90), μετά ημιυπαιθρίου χώρου επιφανείας μέτρων τετραγωνικών οκτώ (8,00) και γ) πρώτο (Α') πάνω από το ισόγειο όροφο επιφανείας μέτρων τετραγωνικών

τριάντα εννέα και 0,90 (39,90), μετά ημιυπαιθρίου χώρου επιφανείας μέτρων τετραγωνικών (8,00), συνδεομένων των ανωτέρω ορόφων μεταξύ τους με εσωτερική σκάλα, και η οποία πιο πάνω οικοδομή θα χτιστεί επί του εμφανιζόμενου στο προσαρτώμενο στο παρόν τοπογραφικό διάγραμμα υπό τα περιμετρικά στοιχεία 5-6-7-8-9-5 τμήματος του ανωτέρω οικοπέδου, επιφανείας μέτρων τετραγωνικών εκατόν ογδόντα και 0,18 (180,18), θα έχει δε η πιο πάνω διηρημένη (κάθετη) ιδιοκτησία ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ' αδιαιρέτου επί του όλου οικοπέδου διακόσια τέσσερα χιλιοστά και έντεκα εκατοστά του χιλιοστού (204,11/1000) και

5) την υπό το κεφαλαίο αλφαριθμητικό γράμμα Έψιλον (Ε) διώροφη μεθ' υπογείου οικοδομή, η οποία θα αποτελείται από α) υπόγειο όροφο (αποθήκη) επιφανείας μέτρων τετραγωνικών σαράντα επτά και 0,70 (47,70), β) ισόγειο όροφο επιφανείας μέτρων τετραγωνικών τριάντα εννέα και 0,90 (39,90), μετά ημιυπαιθρίου χώρου επιφανείας μέτρων τετραγωνικών επτά και 0,80 (7,80) και γ) πρώτο (Α') πάνω από το ισόγειο όροφο επιφανείας μέτρων τετραγωνικών τριάντα εννέα και 0,90 (39,90), μετά ημιυπαιθρίου χώρου επιφανείας μέτρων τετραγωνικών επτά και 0,80 (7,80), συνδεομένων των ανωτέρω ορόφων μεταξύ τους με εσωτερική σκάλα, και η οποία πιο πάνω οικοδομή θα χτιστεί επί του εμφανιζόμενου στο προσαρτώμενο στο παρόν τοπογραφικό διάγραμμα υπό τα περιμετρικά στοιχεία 8-7-Γ-Δ-13-8 τμήματος του ανωτέρω οικοπέδου, επιφανείας μέτρων τετραγωνικών εκατόν πενήντα εννέα και 0,46 (159,46), θα έχει δε η πιο πάνω διηρημένη (κάθετη) ιδιοκτησία ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ' αδιαιρέτου επί του όλου οικοπέδου εκατόν ογδόντα χιλιοστά και εξήντα τέσσερα εκατοστά του χιλιοστού (180,64/1000), τμήμα δε του ανωτέρω οικοπέδου επιφανείας μέτρων τετραγωνικών εκατόν είκοσι και 0,14 (120,14), εμφανιζόμενο στο προσαρτώμενο στο παρόν τοπογραφικό διάγραμμα υπό τα στοιχεία 1-2-10-11-Ε-Ζ-Η-1, θα καταστεί κοινόχρηστο.

Ως μόνο εργολαβικό αντάλλαγμα για τα έξοδα κατασκευής του κτιριακού συγκροτήματος και ειδικότερα για τις ιδιοκτησίες που περιήλθαν στον οικοπεδούχο μαζί με τους κοινόχρηστους χώρους, μέρη, πράγματα και εγκαταστάσεις αυτών που αντιστοιχούν στα ποσοστά εξ αδιαιρέτου ολόκληρου του οικοπέδου που παρακρατούνται από αυτόν **ο οικοπεδούχος υπόσχεται και έχει υποχρέωση να μεταβιβάσει προς τον εργολήπτη ή τα τρίτα πρόσωπα που θα υποδειχθούν από αυτόν και κατά τις προϋποθέσεις, διακρίσεις και κλιμακώσεις του άρθρου 22 του παρόντος, κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή και με όλα του τα δικαιώματα, προσωπικά και εμπράγματα, και τις συναφείς αγωγές του, χωρίς δικαίωμα είσπραξης οποιουδήποτε τιμήματος, τα τετρακόσια τριάντα εννέα χιλιοστά και 0,09 του χιλιοστού (439,09/1000) εξ αδιαιρέτου του οικοπέδου, τα οποία θα κατανεμηθούν στις διηρημένες (κάθετες) ιδιοκτησίες που θα περιέλθουν στον εργολήπτη ή τα τρίτα πρόσωπα που θα υποδειχθούν από αυτόν, δηλαδή:**

α) Στην υπό το κεφαλαίο αλφαριθμητικό γράμμα Άλφα (Α) διώροφη μεθ' υπογείου οικοδομή, και

β) Στην υπό το κεφαλαίο αλφαριθμητικό γράμμα Βήτα (Β) διώροφη μεθ' υπογείου οικοδομή.

Ο οικοπεδούχοςπαρακράτησε τα υπόλοιπα πεντακόσια εξήντα χιλιοστά και 0,91 του χιλιοστού (560,91/1000) εξ αδιαιρέτου του οικοπέδου, στα οποία θα αντιστοιχούν οι παρακάτω ιδιοκτησίες, οι οποίες θα περιέλθουν σ' αυτόν:

α) Η υπό το κεφαλαίο αλφαβητικό γράμμα Γάμα (Γ) διώροφη μεθ' υπογείου οικοδομή,
β) Η υπό το κεφαλαίο αλφαβητικό γράμμα Δέλτα (Δ) διώροφη μεθ' υπογείου οικοδομή,
και

γ) Η υπό το κεφαλαίο αλφαβητικό γράμμα Έψιλον (Ε) διώροφη μεθ' υπογείου οικοδομή.

Στη συνέχεια και σε εκτέλεση του παραπάνω υπ' αριθμόν «.....»προσυμφώνου και εργολαβικού συμβολαίου, ο εργολήπτης «.....»ζήτησε και έλαβε την υπ' αριθμόν «.....» άδεια οικοδομής της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης «.....», βάσει της οποίας κατασκευάστηκαν οι παραπάνω περιγραφόμενες διηρημένες (κάθετες) ιδιοκτησίες σύμφωνα με την υπ.αριθμ. «.....»Πράξη Σύστασης Διηρημένων Κάθετων ιδιοκτησιών.

Επομένως οι ιδιοκτησίες που έλαβε ο οικοπεδούχος καθώς και το κόστος αυτών προσδιορίζεται σύμφωνα με την αναλογία της αξίας του οικοπέδου που προσφέρθηκε ως αντιπαροχή η οποία ανέρχεται στο ποσό των **34.099,45 €**, το δε κόστος εκάστης κάθετης ιδιοκτησίας (κτισμάτων) που αποδόθηκαν στον οικοπεδούχο υπολογίζεται ως ακολούθως:

ΚΤΗΡΙΟ Γ

α/α	Περιγραφή Κτισμάτων	κωδικός	Επιφάνεια Κτίσματος	Κόστος οικοπέδου που αναλογεί στο ΚΤΗΡΙΟ Γ:	
1	ΑΠΟΘΗΚΗ ΥΠΟΓΕΙΟΣ	Υ	47,70	Κόστος οικοπέδου επιφάνειας 1.002,90 τ.μ.	34.099,45
2	ΙΣΟΓΕΙΟΣ ΟΡΟΦΟΣ	0	39,90	Αναλογία χιλιοστών για το ΚΤΗΡΙΟ Γ	176,16/560,91
3	Α. ΟΡΟΦΟΣ	1	39,90	Κόστος που αναλογεί 34.099,45 X 176,16/560,91 =	10.709,31
Σύνολα Χίλιοστά επί του οικοπέδου 176,16			127,50		

ΚΤΗΡΙΟ Δ

α/α	Περιγραφή Κτισμάτων	κωδικός	Επιφάνεια Κτίσματος	Κόστος οικοπέδου που αναλογεί στο ΚΤΗΡΙΟ Δ:	
1	ΑΠΟΘΗΚΗ ΥΠΟΓΕΙΟΣ	Υ	47,70	Κόστος οικοπέδου επιφάνειας 1.002,90 τ.μ.	34.099,45
2	ΙΣΟΓΕΙΟΣ ΟΡΟΦΟΣ	0	39,90	Αναλογία χιλιοστών για το ΚΤΗΡΙΟ Δ	204,11/560,91
3	Α. ΟΡΟΦΟΣ	1	39,90	Κόστος που αναλογεί 34.099,45 X 204,11/560,91 =	12.408,48
Σύνολα Χίλιοστά επί του οικοπέδου 204,11			127,50		

ΚΤΗΡΙΟ Ε

α/α	Περιγραφή Κτισμάτων	κωδικός	Επιφάνεια Κτίσματος	Κόστος οικοπέδου που αναλογεί στο ΚΤΗΡΙΟ Ε:	
1	ΑΠΟΘΗΚΗ ΥΠΟΓΕΙΟΣ	Υ	47,70	Κόστος οικοπέδου επιφάνειας 1.002,90 τ.μ.	34.099,45
2	ΙΣΟΓΕΙΟΣ ΟΡΟΦΟΣ	0	39,90	Αναλογία χιλιοστών για	180,64/560,91
3	Α. ΟΡΟΦΟΣ	1	39,90		

Σύνολα Χιλιοστά επί του οικοπέδου 180,64	127,50	το ΚΤΗΡΙΟ Ε	
		Κόστος αναλογεί	10.981,66
		34.099,45	
		180,64/560,91 =	
ΣΥΝΟΛΟ ΚΟΣΤΟΥΣ		34.099,45	

Τις παραπάνω κάθετες ιδιοκτησίες που έλαβε ως οικοπεδούχος ο ελεγχόμενος «.....», βάσει του προαναφερθέντος εργολαβικού προσυμφώνου μεταβίβασε ως εξής:

- Με το με αριθ. «.....»συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου Καλλιθέας «.....» μεταβίβασε στον «.....»την υπό το κεφαλαίο αλφαβητικό γράμμα Γάμα (Γ) διώροφη μεθ' υπογείου οικοδομή, η οποία εμφανίζεται στο τοπογραφικό διάγραμμα υπό τα περιμετρικά στοιχεία 12-B-6-5-4-12 τμήματος του ανωτέρω οικοπέδου, επιφανείας μέτρων τετραγωνικών εκατόν πενήντα πέντε και 0,51 (155,51) και η οποία έχει ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ' αδιαιρέτου επί του όλου οικοπέδου εκατόν εβδομήντα έξι χιλιοστά και δέκα έξι εκατοστά του χιλιοστού (176,16/1000). Το τίμημα που συμφωνήθηκε ήταν **αντί ποσού 68.449,50 ευρώ και ίδιας αντικειμενικής αξίας.**

- Με το με αριθ. «.....»συμβόλαιο του Συμβολαιογράφου Αθηνών «.....» μεταβίβασε στον «.....»την υπό το κεφαλαίο αλφαβητικό γράμμα Έψιλον (Ε) διώροφη μεθ' υπογείου οικοδομή, η οποία εμφανίζεται στο τοπογραφικό διάγραμμα υπό τα περιμετρικά στοιχεία 8-7-Γ-Δ-13-8 τμήματος του ανωτέρω οικοπέδου, επιφανείας μέτρων τετραγωνικών εκατόν πενήντα εννέα και 0,46 (159,46) και η οποία έχει ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ' αδιαιρέτου επί του όλου οικοπέδου εκατόν ογδόντα χιλιοστά και εξήντα τέσσερα εκατοστά του χιλιοστού (180,64/1000). **Το τίμημα που συμφωνήθηκε ήταν αντί ποσού 58.075,50 ευρώ και ίδιας αντικειμενικής αξίας.**

- Με το με αριθ. «.....»συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου Αθηνών «.....»μεταβίβασε στους «.....»την υπό το κεφαλαίο αλφαβητικό γράμμα Δέλτα (Δ) διώροφη μεθ' υπογείου οικοδομή, η οποία εμφανίζεται στο τοπογραφικό διάγραμμα υπό τα περιμετρικά στοιχεία 5-6-7-8-9-5 τμήματος του ανωτέρω οικοπέδου, επιφανείας μέτρων τετραγωνικών εκατόν ογδόντα και 0,18 (180,18), και η οποία έχει ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ' αδιαιρέτου επί του όλου οικοπέδου διακόσια τέσσερα χιλιοστά και έντεκα εκατοστά του χιλιοστού (204,11/1000). **Το τίμημα που συμφωνήθηκε ήταν αντί ποσού 80.000,00 ευρώ και αντικειμενικής αξίας 54.655,97 ευρώ.**

Εκτός από τις ανωτέρω μεταβιβάσεις ακινήτων στην «.....» ο ελεγχόμενος προέβη στις εξής αγοραπωλησίες:

-Με το με αριθμ. «.....»συμβόλαιο του Συμβολαιογράφου Αθηνών «.....» μεταβίβασε στους «.....»την υπό στοιχεία Β-2 οριζόντια ιδιοκτησία-διαμέρισμα του Β' ορόφου σε πολυκατοικία επί της οδού στον Κορυδαλλό Αττικής έναντι τιμήματος 94.000,00 ευρώ. Η ανωτέρω οριζόντια ιδιοκτησία περιήλθε στον ελεγχόμενο βάσει του υπ.αριθμ. «.....»συμβολαίου του Συμβολαιογράφου Αθηνών «.....» αντί 34.068,22 ευρώ από την πωλήτρια «.....».

-Με το με αριθμ. «.....»συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου Αθήνας «.....»μεταβίβασε στον «.....», με Α.Φ.Μ.: «.....»-Δ.Ο.Υ. «.....»την υπ' αριθμό πέντε (5) οριζόντια

ιδιοκτησία-διαμέρισμα του δευτέρου (Β) πάνω από το ισόγειο ορόφου της πολυκατοικίας, που βρίσκεται στην Αθήνα Αττικής, εντός του εγκεκριμένου σχεδίου της περιφέρειας του Δήμου Αθηναίων Αττικής και επί της οδού «.....», στην οποία φέρει τον αριθμό «.....» έναντι τιμήματος 116.000,00 ευρώ. Η ανωτέρω οριζόντια ιδιοκτησία περιήλθε στον ελεγχόμενο βάσει του υπ.αριθμ. «.....»συμβολαίου της Συμβολαιογράφου Αθήνας «.....»από τον πωλητή «.....», συνταξιούχο, με Α.Φ.Μ.: «.....»αντί 73.095,75 ευρώ.

Με το υπ.αριθ. «.....»Σημείωμα Διαπιστώσεων, έγιναν γνωστά τα αποτελέσματα του ελέγχου, καθώς και οι προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 28 § 1 του ν.4174/2013, ως ακολούθως:

Χρηματικά ποσά πιστώσεων για τα οποία αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσης.

Για τα παρακάτω ποσά αποδείχθηκε ότι δεν συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 §3 του ν.2238/94 διότι προέρχονται από αγοροπωλησίες ακινήτων και εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 28§1,2,3 του ν 2238/94 ως κάτωθι :

Οικονομικό Έτος 2006 (Διαχειριστική Περίοδος 01.01.2005 - 31.12.2005)

Α. Για την κατάθεση των 94.000 ευρώ στον υπ.αριθμ. λογ. της, στις 18/10/2005, αφορά στο υπ.αριθμ. «.....»συμβόλαιο με αγοραστές τους «.....»και πωλητή τον ελεγχόμενο «.....»στο οποίο πράγματι αναγράφεται ως τίμημα πώλησης το ποσό των 94.000 ευρώ. Σύμφωνα με το υπ. αριθμ. «.....»συμβόλαιο του συμβολαιογράφου «.....»οι αγοραστές υπόσχονται να καταβάλουν ατόκως από εγκεκριμένο δάνειο που θα λάβουν από την «.....» Τράπεζα ή άλλο πιστωτικό ίδρυμα το συνολικό τίμημα των 94.000,00 ευρώ μέχρι τις 08-09-2005. Σε περίπτωση που δεν χορηγηθεί το δάνειο οι αγοραστές υποχρεούνται να καταβάλουν εξ ιδίων το οφειλόμενο ποσό των 94.000,00 ευρώ μέχρι τις 08-10-2005, το οποίο και έπραξαν στις 18-10-2005.

Το ως άνω ποσό από την εκποίηση του παραπάνω ακινήτου ο έλεγχος διαπίστωσε ότι αφορά αποκλειστικά και μόνο τον ελεγχόμενο και κρίνει ότι αποτελεί εισόδημα άρθρου 28 §1,2,3 του ν 2238/94 του ελεγχόμενου.

Οικονομικό Έτος 2008 (Διαχειριστική Περίοδος 01.01.2007 - 31.12.2007)

Α. Για την πίστωση ποσού 96.500 ευρώ στις 30/11/2007 στον υπ.αριθμ. «.....»λογ. της Τράπεζας «.....»ς από «.....», πρόκειται για μεταβίβαση ακινήτου με πωλητή τον ελεγχόμενο «.....»και αγοραστή τον «.....»βάσει του υπ.αριθ. «.....»συμβολαίου με τίμημα 68.449,50 ευρώ.

Ωστόσο προκύπτει από την επεξεργασία του συγκεκριμένου λογαριασμού ότι στις 24/01/2008 ο αγοραστής παρέδωσε στον πωλητή την υπ.αριθμ. «.....»επιταγή προϊόντος εκταμίευσης στεγαστικού δανείου από την τράπεζα «.....», ποσού 68.449,50 ευρώ, όσο και το αναγραφόμενο τίμημα στο συμβόλαιο.

Συνεπώς, το ποσό των 96.500 ευρώ που ευρέθη στην πίστωση του ως άνω λογαριασμού την ίδια ημέρα με την σύνταξη του συμβολαίου , αφορά σε υπερβάλλον τίμημα από την ως άνω αγοραπωλησία.

Περαιτέρω, για την κατάθεση από «.....» ποσού 1.150 ευρώ στις 08.05.2008, κατόπιν της ως άνω περιγραφής και αφού αποδεικνύεται ότι πρόκειται για συναλλαγή του ελεγχόμενου «.....» και όχι του έτερου συνδικαιούχου του λογαριασμού «.....», ο έλεγχος κρίνει ότι και η κατάθεση αυτή αφορά εξόφληση του πραγματικού τιμήματος. Επομένως το εδώ εξευρισκόμενο ποσό (166.099,50 € συνολικά) αφορά στο πραγματικό τίμημα από την εν λόγω μεταβίβαση ακινήτου.

Το ως άνω ποσό από την εκποίηση του παραπάνω ακινήτου ο έλεγχος διαπίστωσε ότι αφορά αποκλειστικά και μόνο τον ελεγχόμενο και κρίνει ότι αποτελεί εισόδημα άρθρου 28 §1,2,3 του ν 2238/94 του ελεγχόμενου.

Οικονομικό Έτος 2009 (Διαχειριστική Περίοδος 01.01.2008 - 31.12.2008)

Α. Οι καταθέσεις στις 27/02/2008 και στις 22/04/2008 ποσών 26.924,50 ευρώ και 58.075,50 ευρώ αντίστοιχα (σύνολο 85.000 ευρώ) στον υπ.αριθμ. υπ.αριθμ. «.....» λογ. της Τράπεζας «.....», αφορούν στο υπ.αριθ. «.....» συμβόλαιο του συμβολαιογράφου Αθηνών «.....», με το οποίο ομεταβίβασε την (Ε) διηρημένη κάθετη ιδιοκτησία μετά της επ' αυτής διώροφης οικοδομής στον οικισμό «.....» «.....», έναντι τιμήματος 58.075,50 ευρώ, το οποίο αντιστοιχεί ακριβώς στη δεύτερη ως άνω κατάθεση.

Αγοραστής της συγκεκριμένης ιδιοκτησίας είναι ο «.....». Περαιτέρω, η πρώτη ως άνω κατάθεση έχει ως αιτιολογία «.....», ήτοι το ποσό των 26.924,50 κατατίθεται πλέον του δηλωθέντος τιμήματος των 58.075,50 ευρώ, ως δαπάνη για επισκευές. Για τις πιστώσεις των ποσών 11.000 € και 70.000 € στον υπ.αριθμ. λογ. της στις 29/02/2008 με αιτιολογία κατάθεσης « Αποδεικτικό παραλαβής πακέτου επιταγών», πρόκειται για τίμημα πώλησης από το υπ.αριθ. «.....» συμβόλαιο με αγοραστή «.....» και πωλητή τον ελεγχόμενο «.....». Συγκεκριμένα κατατέθηκαν στον λογαριασμό της BANK με αιτιολογία κατάθεσης « Αποδεικτικό παραλαβής πακέτου επιταγών», οι εξής επιταγές:

α) Η υπ.αριθμ. «.....» επιταγή της «.....» ποσού 45.000 € σε διαταγή «.....» με δεύτερο οπισθογράφο τον «.....»,

β) Η υπ.αριθμ. «.....» επιταγή της ποσού 11.000 € σε διαταγή «.....» με δεύτερο οπισθογράφο τον «.....» και

γ) Η υπ.αριθμ. «.....» επιταγή της «.....» ποσού 25.000 € σε διαταγή «.....» με δεύτερο οπισθογράφο τον «.....»,

Το εδώ εξευρισκόμενο ποσό (166.000 € συνολικά) αφορά στο πραγματικό τίμημα από την εν λόγω μεταβίβαση ακινήτου.

Το ως άνω ποσό από την εκποίηση του παραπάνω ακινήτου ο έλεγχος διαπίστωσε ότι αφορά αποκλειστικά και μόνο τον ελεγχόμενο και κρίνει ότι αποτελεί εισόδημα άρθρου 28 §1,2,3 του ν 2238/94 του ελεγχόμενου.

Β. Οι καταθέσεις στις 11/07/2008 ποσών 50.000 ευρώ και 45.000 ευρώ αντίστοιχα στον υπ.αριθμ. λογ. της, αφορούν στο υπ.αριθ. «.....» συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Αθηνών «.....», με το οποίο ομεταβίβασε την (Δ) διηρημένη κάθετη ιδιοκτησία μετά της επ' αυτής διώροφης οικοδομής στον οικισμό «.....» έναντι

τιμήματος 80.000 ευρώ. Αγοραστές της συγκεκριμένης ιδιοκτησίας είναι ο «.....», σε ποσοστό 50% έκαστος. Η κατάθεση των 50.000, ευρώ φέρει αιτιολογία «ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ ΜΕ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΥ «.....»» ποσού 50.000 ευρώ, ενώ η δεύτερη κατάθεση φέρει αιτιολογία «ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ «.....» ΤΗΣ «.....» ποσού 45.000 ευρώ ΣΕ ΔΙΑΤΑΓΗ «.....»». Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το πραγματικό τίμημα ανήλθε στις 95.000 ευρώ (50.000 και 45.000), ήτοι κατατίθεται ποσό 15.000 ευρώ πλέον του δηλωθέντος τιμήματος των 80.000 ευρώ.

Το ως άνω ποσό από την εκποίηση του παραπάνω ακινήτου ο έλεγχος διαπίστωσε ότι αφορά αποκλειστικά και μόνο τον ελεγχόμενο και κρίνει ότι αποτελεί εισόδημα άρθρου 28 §1,2,3 του ν 2238/94 του ελεγχόμενου.

Οικονομικό Έτος 2010 (Διαχειριστική Περίοδος 01.01.2009 - 31.12.2009)

Α. Για την κατάθεση των 116.000,00 ευρώ στον υπ.αριθμ. λογ. της, στις 25/02/2010, αφορά στο υπ.αριθμ. «.....» συμβόλαιο με αγοραστή τον «.....» και πωλητή τον ελεγχόμενο «.....» στο οποίο πράγματι αναγράφεται ως τίμημα πώλησης το ποσό των 116.000 ευρώ. Ο αγοραστής υποχρεούνται, βάσει του υπ.αριθμ. «.....» συμβολαίου της συμβολαιογράφου Αθηνών «.....», να καταβάλει στον πωλητή ολόκληρο το τίμημα των 116.000,00 ευρώ άτοκα μέχρι και την 14^η Νοεμβρίου 2009, από προϊόν δανείου που εγκρίθηκε από τον Οργανισμό Εργατικής Κατοικίας μέσω πιστωτικού ιδρύματος. Σε περίπτωση μη χορηγήσεως ή μη καταβολής του άνω δανείου, για οποιονδήποτε λόγο ή αιτία, ο άνω αγοραστής υποχρεούται να καταβάλλει το άνω ποσό του οφειλόμενου τιμήματος με δικά του χρήματα, άτοκα, μέχρι και την 14^η Δεκεμβρίου 2009. Παρότι η εξόφληση λαμβάνει χώρα σε χρόνο μεταγενέστερο από το χρόνο σύνταξης του συμβολαίου, ωστόσο ο παρών έλεγχος από τα πραγματικά περιστατικά (ήτοι κατάθεση στους τραπεζικούς λογαριασμούς) έχει διαπιστώσει ότι αυτό συμβαίνει στις πλείστες των περιπτώσεων (ειδικά όσον αφορά τις εγκρίσεις και χορηγήσεις από τον Ο.Ε.Κ.) και ως εκ τούτου αποδέχεται ότι το ποσό των 116.000 ευρώ αφορά σε εξόφληση του ως άνω συμβολαίου και παρότι η συγκεκριμένη μεταβίβαση δεν έχει δηλωθεί στον κωδικό 781 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικ. έτους 2010. Από το Τaxis προκύπτει ότι ο αγοραστής «.....» δήλωσε στον κωδικό 781 για ποσά που προέρχονται από δάνεια το ανωτέρω ποσό των 116.000 ευρώ στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2011.

Το ως άνω ποσό από την εκποίηση του παραπάνω ακινήτου ο έλεγχος διαπίστωσε ότι αφορά αποκλειστικά και μόνο τον ελεγχόμενο και κρίνει ότι αποτελεί εισόδημα άρθρου 28 §1,2,3 του ν 2238/94 του ελεγχόμενου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.2238/94, «εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48. Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους,»

Επειδή όπως έχει κατ' επανάληψη κριθεί από τα διοικητικά δικαστήρια και το ΣΤΕ (αποφάσεις ΣΤΕ 1618,1619, 3065, 3384/1980, 1577/1985) ο «σκοπός της αποκομίσεως κέρδους» ή η «κερδοσκοπική πρόθεση» είναι απαραίτητο στοιχείο προκειμένου να αποτελέσει φορολογητέο εισόδημα η ωφέλεια από μια συμπτωματική πράξη, ενώ, **η «κερδοσκοπική πρόθεση» μπορεί να συναχθεί εκ των συντρεχόντων πραγματικών περιστατικών (ΣΤΕ 4264/1985).**

Επειδή από την διοικητική και δικαστηριακή νομολογία έχει γίνει κατά καιρούς δεκτό ότι, εισόδημα από εμπορική επιχείρηση, είναι και αυτό που προκύπτει από την ανέγερση μεμονωμένης πολυωρόφου οικοδομής σε ιδιόκτητο οικοπέδο, εφόσον η ανέγερση δεν γίνεται με σκοπό την αξιοποίηση του κεφαλαίου, αλλά με σκοπό την πραγματοποίηση κέρδους από τη μεταβίβαση των ανεγειρόμενων διαμερισμάτων. Ο σκοπός αυτός μπορεί να συναχθεί από περιστατικά συναφή με την ανέγερση της οικοδομής, **όπως από την ανέγερση της οικοδομής σε χρόνο που δεν απέχει πολύ από την αγορά του οικοπέδου, από το μέγεθος της οικοδομής, από την πώληση των διαμερισμάτων μέσα σε σύντομο χρονικό διάστημα και μάλιστα σε μεγάλη αναλογία σχετικά με τα διαμερίσματα που παραμένουν στον ιδιοκτήτη.** Επίσης δεν αίρουν την εμπορικότητα των πιο πάνω πράξεων ακόμη και το γεγονός ότι το οικόπεδο μπορεί να έχει αποκτηθεί από μη επαχθή αιτία π.χ. από κληρονομιά, ακόμη και αν υπάρχει χρονική απόσταση μεταξύ τα απόκτησης του οικοπέδου και της ανέγερσης της οικοδομής καθώς και η μη ιδιότητα του εργολάβου του ανεγείροντος την οικοδομή. (Σ.Τ.Ε. 2316/1991, 2842/1992, 4035/1988, 1369/1989, 1096318/1760/A0012/2005 διαταγή του Υπ. Οικονομικών κ.λ.π).

Επειδή η τεκμηριωμένη θέση του ελέγχου επί τη βάση της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προκύπτει από αδιαμφισβήτητα στοιχεία όπως:

- το πραγματικό γεγονός της ανέγερσης των ακινήτων εντός μικρού χρονικού διαστήματος από την αγορά του οικοπέδου,
- την άμεση αποπεράτωση των τριών αυτοτελών κατοικιών,
- την πώληση τους εντός μικρού χρονικού διαστήματος από την ανέγερση τους και με σειρά διαδοχικών πράξεων πώλησης ακινήτων και
- τη μη εκμίσθωση των ανωτέρω ιδιοκτησιών σε τρίτους και τη μη ιδιοχρησιμοποίησή τους,

Επιπλέον η σημαντική ωφέλεια που προέκυψε από τις πωλήσεις αποδεικνύει ότι ο σκοπός των συγκεκριμένων πωλήσεων , σύμφωνα με τα όσα ορίζονται από τις παραπάνω αποφάσεις του Σ.Τ.Ε. ήταν πραγματοποίηση κέρδους και όχι αξιοποίηση της περιουσίας.

Κατά συνέπεια των ανωτέρω ισχυριζόμενη πρόθεση «αξιοποίησης κεφαλαίου» είναι ισχυρισμός που θα είχε νομική βάση μόνο στην περίπτωση όπου εξέλειπαν τα παραπάνω στοιχεία που καταδεικνύουν την κερδοσκοπική πρόθεση των προσφευγόντων.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1100/2014 ορίζεται ότι : Αποδοχή της με αρ. 355/2013 γνωμοδότησης του Β΄ Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, σχετικά με την μη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 32 καθώς και της παραγράφου 10 του άρθρου 70 του ν.2238/1994, περί εξωλογιστικού προσδιορισμού και διοικητικής επίλυσης της διαφοράς αντίστοιχα, στις περιπτώσεις που, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής, κρίνονται εφαρμοστέες οι διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ επί πωλήσεων ακινήτων που αποκτήθηκαν από επαχθή ή μη επαχθή αιτία.

Με την γνωμοδότηση αυτή έγινε δεκτό ότι, ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος στις περιπτώσεις επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων ρυθμίζεται ειδικά και εξαντλητικά στις διατάξεις των περιπτώσεων α΄ και β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ και επομένως δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 32 του ΚΦΕ, περί εξωλογιστικού προσδιορισμού, αλλά αποκλειστικά των διατάξεων του άρθρου 31 του ΚΦΕ περί λογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, με την αιτιολογία ότι, ο νομοθέτης ρητά αναφέρει ότι, από το εισόδημα αυτό

αφαιρούνται οι δαπάνες του άρθρου 31 του ΚΦΕ που βαρύνουν τον πωλητή, κάτι που δεν συμβιβάζεται με την έννοια του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, στον οποίο οι δαπάνες που εμφανίζονται στα βιβλία του ελεγχόμενου δεν λαμβάνονται καθόλου υπόψη, προκειμένου να εξευρεθεί το ύψος των καθαρών κερδών του, τα οποία εξευρίσκονται αποκλειστικά με τη χρήση συγκεκριμένου μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους επί του ακαθάριστου εισοδήματος.

Και εν κατακλείδι κρίθηκε ότι, για την εξεύρεση των κερδών από πωλήσεις ακινήτων, για τις οποίες, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής, προκύπτει εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις του άρθρου 28 του ν.2238/1994 δεν δύναται να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου περί εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος. Ενόψει τούτου και με δεδομένο ότι εν προκειμένω δεν πρόκειται για εισόδημα τεχνικών επιχειρήσεων(άρθρο 34 του ν.2238/1994), ούτε για εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα(άρθρο 49 ν.2238/1994) προκύπτει ότι δεν τυγχάνουν εφαρμογής και οι διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 70 του ίδιου νόμου.

Η παρούσα γνωμοδότηση εφαρμόζεται και για την 532/2012 γνωμοδότηση η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών(ΠΟΛ. 1047/2013), σχετικά με την εφαρμογή διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ σε περιπτώσεις πωλήσεων ακινήτων που αποκτήθηκαν από επαχθή ή μη επαχθή αιτία.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1088/28.3.2001 με θέμα "Φορολογική μεταχείριση τεχνικής επιχείρησης από πώληση διαμερισμάτων που περιήλθαν σ' αυτή λόγω αντιπαροχής."ορίζεται ότι :

"Με αφορμή ερωτήματα που μας έχουν υποβληθεί, σχετικά με το πιο πάνω θέμα, σας πληροφορούμε τα εξής:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994,

εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση, εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48 του ίδιου νόμου.

2. Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994, θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις το κέρδος από την άσκηση αγοραπωλησίας ακινήτων γενικά.

3. Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του ν. 2238/1994, ως ακαθάριστο έσοδο των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών λαμβάνεται η αξία αυτών όπως προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982.

4. Με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.δ. 4444/1964, με τις οποίες τέθηκαν για πρώτη φορά οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του ν. 2238/1994, ορίζονταν: Επί πωλήσεως οικοδομών, υπό επιχειρήσεων ασχολουμένων εις την ανέγερση και πώληση αυτών.

Επίσης, η παράγραφος 2 του άρθρου 34 του ν. 2238/1994, αναφέρεται σε δαπάνες κατασκευής ανεγειρόμενων οικοδομών, πράγμα που υποδηλώνει ότι για την υπαγωγή στις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2238/1994, απαιτείται, εκτός από το στοιχείο της πώλησης και το στοιχείο της ανέγερσης."

Επειδή σύμφωνα με το με αρ. πρωτ.1012815/230/14-3-2001 έγγραφο Υπ. Οικονομικών "Ο.Ε. η οποία έχει ως αντικείμενο εργασιών την ανέγερση και πώληση οικοδομών , εφόσον σε οικόπεδο ιδιοκτησίας της **δεν ανεγείρει η ίδια την οικοδομή ούτε αναθέτει σε τρίτο την ανέγερση για λογαριασμό της, αλλά γίνεται ανέγερση οικοδομής σε οικόπεδό της από τρίτον εργολάβο με το σύστημα της αντιπαροχής**, από τη πώληση των διαμερισμάτων τα οποία περιήλθαν σε αυτή λόγω της αντιπαροχής , αποκτά εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις το οποίο φορολογείται, σύμφωνα με τη παρ. 3 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. και όχι με το άρθρο 34 του ίδιου κώδικα ως εισόδημα από τεχνικές επιχειρήσεις...."

Επειδή με βάση τα παραπάνω , επιχείρηση η οποία δεν ανεγείρει η ίδια οικοδομή σε οικόπεδό της, ούτε αναθέτει σε τρίτο την ανέγερση αυτής για λογαριασμό της, αλλά η οικοδομή ανεγίρεται από εργολάβο κατά το σύστημα της αντιπαροχής, από την πώληση των διαμερισμάτων που περιήλθαν σ' αυτή, λόγω της αντιπαροχής, αποκτά εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, το οποίο φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994.

Ως εκ τούτου αβάσιμος και αόριστος είναι ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ο έλεγχος δεν εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 34§2 του Ν. 2238/94 λόγω άσκησης επιχείρησης ανέγερσης και πώλησης οικοδομών και αντί αυτών εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 28§3 του Ν. 2238/94.

Επειδή οι προσφεύγοντες δεν προσκόμισαν, κανένα αποδεικτικό στοιχείο όσον αφορά ότι μετά την λήψη των δανείων από τους αγοραστές και την κατάθεση στους τραπεζικούς λογαριασμό τους του προϊόντος του δανείων αυτών, τα χρηματικά ποσά της εγγύησης επιστράφηκαν στους αγοραστές των ακινήτων.

Επομένως ορθώς η επιπλέον διαφορά μεταξύ τιμήματος πώλησης που αναγραφόταν στα συμβόλαια και των ποσών που κατατέθηκαν από τους αγοραστές στους τραπεζικούς λογαριασμούς θεωρήθηκε από τον έλεγχο επιπλέον εισόδημα του αρ.28 του Ν.2238/94 και απορρίπτονται οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων περί του αντιθέτου ως αβάσιμοι και αόριστοι.

A2. ΤΥΠΙΚΟΙ ΛΟΓΟΙ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

1. Ως προς την αρμοδιότητα του Προϊσταμένου του για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου και την έκδοση πράξεων.

Επειδή με το άρθρο 34 του Ν.4141/2013 (ΦΕΚ 81 Α') συστάθηκε ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία φορολογικού ελέγχου επιπέδου Διεύθυνσης, με τίτλο «Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (.....)», η οποία υπάγεται στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, έχει έδρα στο Δήμο Αθηναίων και η κατά τόπον αρμοδιότητά του εκτείνεται σε όλη την Επικράτεια.

Το «.....»είναι αρμόδιο για τον έλεγχο των υποθέσεων που προβλέπονται από την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών 1039/2012 (ΦΕΚ 342 Β'), όπως ισχύει μετά από την τροποποίησή της με την όμοια απόφαση 1202/2012 (ΦΕΚ 3007 Β'), των υποθέσεων που έχουν ανατεθεί στο Δ.Ε.Κ Αθηνών με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών αριθ. ΔΕΛ Α 1139975 ΕΞ 2012/10.10.2012 (ΦΕΚ 2756 Β'), καθώς και των αλλοδαπών εταιρειών εκμετάλλευσης ακινήτων, για τις οποίες δεν προκύπτει το φυσικό πρόσωπο ή των ημεδαπών εταιρειών εκμετάλλευσης ακινήτων, στις οποίες συμμετέχει αλλοδαπή εταιρεία χωρίς να εμφανίζεται το φυσικό πρόσωπο.

Οι υφιστάμενες, κατά την έναρξη λειτουργίας του «.....», εκκρεμείς υποθέσεις φορολογουμένων μεγάλου πλούτου του Διαπεριφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου Αθηνών ολοκληρώνονται από το «.....», στο οποίο μεταφέρονται οι αρμοδιότητες της υποπαραγράφου α' της παρούσας παραγράφου γι' αυτές, μαζί με το σχετικό αρχείο. Ο έλεγχος των υποθέσεων αυτών θα συνεχιστεί και θα ολοκληρωθεί, χωρίς να απαιτείται η έκδοση νέας εντολής, από τον ίδιο ή τους ίδιους ελεγκτές, στους οποίους έχει ανατεθεί, οι οποίοι μετακινούνται για αυτόν το σκοπό στο Από το «.....»ασκείται επίσης η εκπροσώπηση της φορολογικής αρχής στα δικαστήρια για τις υποθέσεις αυτές.

Με το άρθρο 1 της με αριθμό πρωτοκόλλου Δ6Α 1058824 ΕΞ 8.4.2014 (ΦΕΚ Β' 865) εγκυκλίου διαταγής του Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», το «.....»υπάγεται στην αρμοδιότητα της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας

Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου των Οικονομικών, με επιχειρησιακούς στόχους και αρμοδιότητες που αναφέρονται στο άρθρο 26 της εν λόγω εγκυκλίου. Κατά τα λοιπά ισχύουν όσα αναφέρονται στους παραπάνω δύο νόμους.

Με τις διατάξεις υποπαραγράφου Δ.1. της παραγράφου Δ του πρώτου άρθρου του Ν.4152/2013 (ΦΕΚ 107 Α') προστίθεται εδάφιο μετά το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1γ' του άρθρου 34 του Ν.4141/2013, που έχει ως εξής :

Το είναι αρμόδιο για την έκδοση των φύλλων ελέγχου των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και των λοιπών καταλογιστικών πράξεων που αφορούν τις εν λόγω εκκρεμείς υποθέσεις, καθώς και για την περαιτέρω διαδικασία επίλυσης των φορολογικών διαφορών και βεβαίωσης των καταλογιζόμενων διαφορών φόρων, πρόσθετων φόρων, προσαυξήσεων, τελών, εισφορών και προστίμων κατά τις ισχύουσες διατάξεις.

Με τα άρθρα 1 & 2 της με αριθμό πρωτοκόλλου Δ6Α 1198349 ΕΞ 31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 3368) εγκυκλίου διαταγής του Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής "Με Εντολή Γενικού Γραμματέα της Γ.Γ.Δ.Ε." στους Προϊσταμένους των Δ.Ο.Υ, των Ελεγκτικών Κέντρων, της Επιχειρησιακής Μονάδας Είσπραξης και της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, καθώς και των υφιστάμενων αυτών οργάνων», όπως αυτή τροποποιήθηκε και ισχύει με τις με αριθμούς πρωτοκόλλων Δ6Α 1036682 ΕΞ 25.2.2014 (ΦΕΚ Β' 478), Δ6Α 1054391ΕΞ 1.4.2014 (ΦΕΚ Β' 796), Δ6Α 1067875 ΕΞ 29.4.2014 (ΦΕΚ Β' 1076), Δ.ΟΡΓ.Α 1164268ΕΞ15.12.2014 (ΦΕΚ Β' 3365) εγκυκλίου διαταγής του Γ.Γ.Δ.Ε., μεταβιβάστηκαν οι αρμοδιότητες που προβλέπονται στις διατάξεις του Ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», όπως ισχύουν, στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης.

Επιπρόσθετα αναφέρουμε ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ), «η Φορολογική Διοίκηση επιλέγει τις προς έλεγχο υποθέσεις με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, ή εξαιρετικά με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Γενικό Γραμματέα, και δεν δημοσιοποιούνται».

Σύμφωνα με το **Άρθρο 15 του Ν.4174/2013** η φορολογική αρχή έχει το δικαίωμα να αντλεί πληροφορίες από τρίτους και πιο συγκεκριμένα: «οι κρατικές υπηρεσίες και κάθε φορέας της Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών και εισαγγελικών αρχών και όλων των δημόσιων οργανισμών, φορέων και εταιρειών, όπου συμμετέχει ή έχει την εποπτεία το Κράτος, καθώς και των ανεξάρτητων αρχών, υποχρεούνται να παρέχουν στη Φορολογική Διοίκηση κάθε διαθέσιμη πληροφορία και να επιδεικνύουν, χωρίς τη μεταφορά τους εκτός των εγκαταστάσεων, όλα τα πρωτότυπα έγγραφα, μητρώα και στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους.».

2. Ως προς την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρου εισοδήματος και λοιπών εισφορών.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του της παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η

προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.».

Επειδή για τις εκκρεμείς υποθέσεις χρήσεων 2000 -2006 είχε δοθεί παράταση παραγραφής μέχρι 31-12-2013 με τους εξής νόμους: α) Με το άρθρο 11 του Ν. 3513/2006, με το άρθρο 29 του Ν. 3697/2008, με το άρθρο 10 του Ν. 3790/2009, με το άρθρο 82 του Ν. 3842/2010, με το άρθρο 12 του Ν. 3888/2010 , με το άρθρο 18 του Ν. 4002/2011, με το άρθρο Δεύτερο του Ν. 4098/2012.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν 4203/2013 ορίζεται ότι «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης. ».

Επειδή η Α.Β.Μ. «.....»Εισαγγελική Παραγγελία ρητά αφορά όλο τα φυσικά πρόσωπα που περιέχονται στα ηλεκτρονικά αρχεία, που απεστάλησαν από τα πιστωτικά ιδρύματα, τα οποία (φυσικά πρόσωπα) διακίνησαν χρηματικά ποσά μέσω τραπεζικών λογαριασμών, κατά συνέπεια η εν λόγω Εισαγγελική Παραγγελία αφορά συγκεκριμένα φυσικά πρόσωπα, δηλαδή είναι προσωποποιημένη, αφού αναφέρεται σε φυσικά πρόσωπα, δικαιούχους-συνδικαιούχους τραπεζικών λογαριασμών από τους οποίους διακινήθηκαν χρηματικά ποσά, τα στοιχεία των οποίων περιέχονται στα ως άνω ηλεκτρονικά αρχεία.

Επειδή για τους προσφεύγοντες πρόσωπα παραγγέλθηκε, με την ως άνω εισαγγελική παραγγελία, να διερευνηθεί εάν τέλεσαν αδικήματα φοροδιαφυγής και άλλα οικονομικής φύσης αδικήματα. Ακολούθως, ο έλεγχος επεξεργάστηκε όλα τα παραπάνω στοιχεία που παρελήφθησαν αρμοδίως από τον κ.Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος και αφορούσαν τις καταθέσεις του ελεγχόμενου στις Ελληνικές τράπεζες και διενήργησε τις επαληθεύσεις, προκειμένου να εξεύρει την αιτία ή την πηγή προέλευσης όλων των πρωτογενών καταθέσεων στους τραπεζικούς τους λογαριασμούς, δηλαδή όλων των

καταθέσεων/πιστώσεων που εμφανίζονται για πρώτη φορά στους λογαριασμούς των προσφευγόντων.

Επειδή κατά τα ανωτέρω το δικαίωμα του δημοσίου για την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων δεν είχε παραγραφεί κατά τον χρόνο κοινοποίησης τους, και οι σχετικοί ισχυρισμοί των προσφευγόντων απορρίπτονται ως νόμω αβάσιμοι .

3. Ως προς την πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων

Ως προς τον ισχυρισμό των προσφευγόντων ότι οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις που τους επιδόθηκαν τυγχάνουν νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες επειδή στο σώμα τους δεν φέρουν την ημερομηνία έκδοσής τους, τις διατάξεις οι οποίες προβλέπουν την έκδοση των πράξεων, τις ειδικότερες διατάξεις οι οποίες προβλέπουν τον υπολογισμό του κύριου φόρου επί του φορολογητέου εισοδήματος και του πρόσθετου φόρου επί του κυρίου φόρου και το ύψος αυτού, σύμφωνα με τα αντίγραφα των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και έκτακτης εισφοράς, αναφέρουμε τα εξής :

Οι ως άνω πράξεις φέρουν την **ημερομηνία 22/01/2016**, τις διατάξεις οι οποίες προβλέπουν την έκδοση τους, ήτοι τις διατάξεις των άρθρων 28,30,34 και 37 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.) - Ν. 4174/2013, τις ειδικότερες διατάξεις οι οποίες προβλέπουν τον υπολογισμό του φόρου επί του φορολογητέου εισοδήματος, και τον πρόσθετο φόρο επί του κυρίου φόρου, ήτοι τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του Ν. 2523/1997.

Νομίμως κοινοποιήθηκαν θεωρημένα αντίγραφα των από 22/01/2016 οριστικών πράξεων, τα οποία φέρουν τα ονόματα των διοικητικών οργάνων που τις εξέδωσαν. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 69 του Ν.2238/1994 (κοινοποίηση φύλλων ελέγχου), «**αντίγραφο** του φύλλου ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 κοινοποιείται στον υπόχρεο μαζί με την σχετική έκθεση ελέγχου». Επιπλέον, οι διατάξεις του άρθρου 37 του Ν.4174/2013(έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου), δεν αναφέρονται σε κοινοποίηση στον ελεγχόμενο των πρωτότυπων πράξεων προσδιορισμού φόρου, αλλά ορίζουν ότι «η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου».

Τα αντίγραφα των οριστικών πράξεων συντάσσονται από αρμόδιο δημόσιο υπάλληλο, ο οποίος βεβαιώνει την ακρίβεια της αντιγραφής από το πρωτότυπο.

Οι πρωτότυπες ως άνω πράξεις ,φέρουν υπογραφή και σφραγίδα του ελεγκτή, του Επόπτη Ελέγχου, του Υποδιευθυντή και του Προϊσταμένου του, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ.16/05-01-1989 (Φ.Ε.Κ.6 ΤΑ΄05-01-1989).

Επομένως απορρίπτεται ο εν λόγω ισχυρισμός των προσφευγόντων ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος .

4. Ως προς την πλημμελή έκθεση ελέγχου περί του εσφαλμένου τρόπου εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 15§3 του Ν.3888/10 εκ μέρους του και της μετάθεσης του βάρους της απόδειξης στην ελεγκτική αρχή.

Επειδή, με το άρθρο 48 § 3 του Ν. 2238/1994 όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010, ορίζεται ότι « Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την **πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη**, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.

Επειδή στην εγκύκλιο 1095/2011 §§ 1, 2, 11 μεταξύ άλλων αναφέρεται 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....

6...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.»**

Επειδή, σχετικά με την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 το οποίο προστέθηκε στο άρθρο 48 παρ.3 του Ν.2238/94, ως δεύτερο εδάφιο, ορίζεται ότι αυτές ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30.09.2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30/09/2010.

Επειδή σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις τα ποσά που θεωρούνται ως προσαύξηση περιουσίας πρέπει να προέρχονται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή. Επίσης η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1095/2011 Υπ.Οικ. 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. 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. 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. **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.**

Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων

επαγγελματιών, 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 Κ.Φ.Ε.

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.

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. « ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 - Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας ».

α) Η προσαύξηση της περιουσίας που μπορεί να εντοπιστεί από τις ελεγκτικές αρχές δεν είναι μόνο η χρηματική προσαύξηση περιουσίας αλλά και μεταβολές σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικοπέδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.). Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της.

β) Ο ελεγχόμενος μπορεί να δικαιολογήσει την προσαύξηση περιουσίας του με όλους του νόμιμους τρόπους κι έτσι φυσικά να αποφύγει την φορολογία.

γ) Ξεκαθαρίζεται ότι, ο φορολογούμενος μπορεί να επικαλεστεί για τη δικαιολόγηση της αύξησης περιουσίας και εισοδήματα τα οποία δεν ήταν υποχρεωμένος βάσει διατάξεων να είχε καταχωρήσει στις φορολογικές του δηλώσεις, εφόσον φυσικά έχει αποδεικτικά στοιχεία για αυτά τα εισοδήματα.

δ) Δίνεται λύση σε περιπτώσεις που μεταφράζονται ως προσαύξηση περιουσίας οι μεταφορές χρημάτων από ένα λογαριασμό σε άλλο. Θα πρέπει να τεκμηριώνεται πλέον κατά τον έλεγχο των τραπεζικών καταθέσεων, εάν ορισμένες καταθέσεις, είναι ή όχι «πρωτογενείς καταθέσεις» ή για μεταφορές από άλλους λογαριασμούς. Αναλυτικά η εγκύκλιος προβλέπει σε αυτό το σημείο τα ακόλουθα:

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.²

ε) 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.).

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

Επειδή σε ότι αφορά καθορισμό του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, τον οποίο επικαλούνται στην προσφυγή τους οι προσφεύγοντες, η εκδοθείσα εντολή μερικού ελέγχου από από το αναφέρει **μη εφαρμοζομένων των διατάξεων του άρθρου 27 του ΚΦΔ (Ν.4174/2013)**. Οι διατάξεις του άρθρου 27 που παραπέμπουν στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και /τις οποίες επικαλούνται στην παρούσα προσφυγή, κάνοντας χρήση της Τεχνικής τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure /method) δεν έχουν εφαρμογή στο παρόντα έλεγχο, διότι δεν προσδιορίστηκαν τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογούμενων στην αρχή και στο τέλος κάθε ελεγχόμενης χρήσης, όπως αυτή η μέθοδος εφαρμόζεται βάσει των διατάξεων του άρθρου 27 του ΚΦΔ (Ν.4174/2013), αλλά βάσει των διατάξεων του άρθρου 48 του Ν.2238/1994.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων περί εσφαλμένου τρόπου εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 15§3 του Ν.3888/10 εκ μέρους του και περί της μετάθεσης του βάρους της απόδειξης στην ελεγκτική αρχή είναι αβάσιμοι, και αόριστοι.

5. Ως προς την παραβίαση της διαδικασίας που προβλέπεται στις διατάξεις του άρθρου 28§2 του Ν.4174/2013.

Επειδή , σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 § 1 και § 2 του Ν.4174/2013: « 1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο 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 , από τις διατάξεις του άρθρου 28§2 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι η οριστική πράξη πρέπει να εκδοθεί εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου. Δεν ορίζεται ότι αυτό πρέπει να γίνει εντός **αποκλειστικής** προθεσμίας και επίσης το ότι εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις είκοσι δύο μέρες μετά την από 30/11/2015 κατάθεση των απόψεων των προσφευγόντων δεν καθιστά αυτές άκυρες και δεν επιφέρουν καμία βλάβη στους προσφεύγοντες.

Επομένως οι ως άνω προβαλλόμενοι από τους προσφεύγοντες ισχυρισμοί είναι αβάσιμοι , και αναπόδεικτοι.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 22/01/2016 έκθεση ελέγχου του επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΑΥΤΟΥΣ

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ. με αρ. πρωτ. «.....»ενδικοφανούς προσφυγής α) του «.....»με ΑΦΜ και β) της «.....», με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση, 1)

της υπ' αριθ. οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2003, διαχ/κης περιόδου 1/1-31/12/2002, **2)** της υπ' αριθ. οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004, διαχ/κης περιόδου 1/1-31/12/2003, **3)** της υπ' αριθ. οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005, διαχ/κης περιόδου 1/1-31/12/2004, **4)** της υπ' αριθ. οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006, διαχ/κης περιόδου 1/1-31/12/2005, **5)** της υπ' αριθ. οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007, διαχ/κης περιόδου 1/1-31/12/2006, **6)** της υπ' αριθ. οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, διαχ/κης περιόδου 1/1-31/12/2008, **7)** της υπ' αριθ. οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, διαχ/κης περιόδου 1/1-31/12/2009, **8)** της υπ' αριθ. οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς οικονομικού έτους 2008, , του Προϊσταμένου του

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

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2003 (διαχ/κης περιόδου 1/1-31/12/2002)

Διαφορά φόρου	57.699,88
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	69.554,34
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	127.509,74

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2004 (διαχ/κης περιόδου 1/1-31/12/2003)

Διαφορά φόρου	36.582,87
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	44.229,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	81.079,63

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2005 (διαχ/κης περιόδου 1/1-31/12/2004)

Διαφορά φόρου	46.521,97
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	56.194,17
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	103.014,99

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2006 (διαχ/κης περιόδου 1/1-31/12/2005)

Διαφορά φόρου	20.378,13
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	24.781,03
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	45.427,80

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2008 (διαχ/κης περιόδου 1/1-31/12/2006)

Διαφορά φόρου	59.556,23
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	71.982,93
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	131.962,27

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2009 (διαχ/κης περιόδου 1/1-31/12/2008)

Διαφορά φόρου	91.338,28
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	110.012,24
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	201.684,02

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2010 (διαχ/κης περιόδου 1/1-31/12/2009)

Διαφορά φόρου	11.540,38
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	14.614,04
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	26.782,83

Ως προς την επιβολή έκτακτης εισφοράς οικ. έτους 2008

ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	169.212,65	3.143,04
ΑΥΤ.ΦΟΡΟΛ.ΠΟΣΑ	284,22	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	169.496,87	3.143,04

ΕΚΤΑΚΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑ	5.000,00	0,00
ΠΡΟΣΘΕΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ	6.000,00	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.000,00	

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

Ακριβές Αντίγραφο

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).