



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28/06/2019

Αριθμός απόφασης: 2130

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

ΦΑΞ : 213 1604567

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 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

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

4. Την από 30/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά της υπ' αριθ./31-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2013 (εισοδήματα 01.01.2012–31.12.2012) της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς τη και με ημερομηνία θεώρησης 31/12/2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/09-05-2019 Υπόμνημα του προσφεύγοντος.
8. Το με αρ. πρωτ. /13-05-2019 έγγραφο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με θέμα «Στοιχεία βάση αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής», που περιλαμβάνει τις κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα στις τράπεζες και, οι οποίες εφόσον δεν ήταν στη διάθεση του ελέγχου, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία (αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/13-05-2019).
9. Το με αρ. πρωτ. /31-05-2019 πόρισμα του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/05-06-2019, επί της με αριθ. /14-05-2019 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας.
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /31-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2013 (εισοδήματα 01.01.2012–31.12.2012) της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 1.022.165,86 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 958.791,58 ευρώ, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 68.271,03 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 2.049.228,46 ευρώ.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε μετά τον μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος - έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48 §3 Ν. 2238/1994 που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα για τη χρήση 01/01/2012 έως 31/12/2012 από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με την με αριθμό /29-11-2018 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, βάσει των δεδομένων του οπτικού δίσκου (CD) με κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα σε πιστωτικά ιδρύματα της ημεδαπής, το οποίο παρελήφθη από το Γραφείο του κου Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, στο πλαίσιο της υπ' αριθμ. Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε. /2013 εισαγγελικής παραγγελίας. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το γεγονός ότι ο προσφεύγων είναι συνδικαιούχος σε τραπεζικούς λογαριασμούς, στους οποίους πιστώνονται εισερχόμενα εμβάσματα από την, με το κ με ΑΦΜ, ο οποίος ελέγχθηκε με την /2016 εντολή μερικού ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, κατόπιν της με αριθμό Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε. /2016 παραγγελίας του κου Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος.

Αφού ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα με αριθμ. πρωτ. /01-09-2017, /20-11-2017 και /15-12-2017 υπομνήματα που υπέβαλε ο προσφεύγων, μετά τη κοινοποίηση σε αυτόν του αρχικού υπ' αριθμ. /03-08-2017 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και το με αριθμ. πρωτ. /31-12-2018 υπόμνημα που υπέβαλε ο προσφεύγων, μετά τη κοινοποίηση σε αυτόν του τελικού με αριθμ. βιβλίου /10-12-2018 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, προκειμένου να αιτιολογήσει τις τραπεζικές του κινήσεις, ο έλεγχος έκρινε ότι έχει επέλθει προσαύξηση της περιουσίας του, προερχόμενη από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου

48 του ν. 2238/1994 κατά το ποσό των **2.283.837,39 ευρώ για το οικονομικό έτος 2013**, η οποία προέκυψε από τις κάτωθι κινήσεις:

A/A	Ημερομηνία Συναλλαγής	Επωνυμία	Αριθμός Λογαριασμού	Αιτιολογία Συναλλαγής	Πίστωση (€)	Πίστωσης άρθ. 48 §3 Ν.2238/94
1	16/01/2012	..... .	.....	.....	150.000,00	150.000,00
2	17/01/2012	..... .	.....	.....	80.000,00	80.000,00
3	27/01/2012	..... .	.....	.....	60.000,00	60.000,00
4	10/02/2012	..... .	.....	.....	240.000,00	240.000,00
6	19/03/2012	..... .	.....	.....	220.000,00	220.000,00
7	05/04/2012	..... .	.....	.....	50.000,00	50.000,00
8	25/04/2012	..... .	.....	.....	150.000,00	150.000,00
9	02/05/2012	..... .	.....	.....	135.000,00	135.000,00
10	25/05/2012	..... .	.....	.....	175.000,00	175.000,00
11	02/07/2012	..... .	.....	.....	60.000,00	60.000,00
12	26/07/2012	..... .	.....	.....	65.000,00	65.000,00
13	06/08/2012	..... .	.....	.....	51.000,00	51.000,00

						
14	24/08/2012				85.000,00	85.000,00
						
15	28/08/2012				60.000,00	60.000,00
						
16	24/09/2012				180.000,00	180.000,00
						
17	27/09/2012				52.837,39	52.837,39
						
18	23/10/2012				240.000,00	240.000,00
						
19	21/11/2012				100.000,00	100.000,00
						
20	27/11/2012				50.000,00	50.000,00
						
24	28/12/2012				80.000,00	80.000,00
				ΣΥΝΟΛΟ		2.283.837,39

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το υποβληθέν υπόμνημα ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους εξής ισχυρισμούς:

- Μη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης, λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίησή της
 - η παράλειψη κοινοποίησης ή η ελαττωματική κοινοποίηση της καταλογιστικής του φόρου πράξης στον αποδέκτη της θίγει τη νομιμότητα της, με την έννοια της μη παραγωγής εννόμων αποτελεσμάτων, όπως είναι η μη διακοπή του προβλεπόμενου από το νόμο χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίησή της
 - η επίδοση με θυροκόλληση στην οικία του της προσβαλλόμενης πράξης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., δεν είναι νόμιμη, προεχόντως διότι έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας, όπως ρητά αναφέρεται σ' αυτή και όχι σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως ορίζει η περίπτωση γ' της παρ. 2 του άρθρου 5 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013) (Διοικ. Εφ. Αθηνών 6246/2017, πρβλ. Σ.Τ.Ε. 1354/2017),
 - η εν λόγω επίδοση της προσβαλλόμενης πράξης δεν είναι νόμιμη και για τον πρόσθετο λόγο ότι, η υπ' αριθμ./31-12-2018 έγγραφη παραγγελία προς επίδοσή της δόθηκε, όχι από την έχουσα (με εντολή του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.) την προς τούτο αρμοδιότητα Προϊσταμένη του

Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., αλλά από τον Υποδιευθυντή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., χωρίς να προκύπτει από την ως άνω παραγγελία, ότι του είχε μεταβιβασθεί με κανονιστική απόφαση από την εν λόγω Προϊσταμένη η αρμοδιότητα ή η εξουσιοδότηση υπογραφής των σχετικών παραγγελιών προς επίδοση καταλογιστικών πράξεων, όπως ορίζει το άρθρο 9 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999), ενώ, εξάλλου, δεν μπορεί να γίνει λόγος για αναπλήρωση της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. από τον ως άνω Υποδιευθυντή, λόγω απουσίας ή κωλύματός της, σύμφωνα με το άρθρο 8 του ίδιου ως άνω Κ.Δ. Διαδικασίας, δοθέντος ότι κατά την ίδια ημερομηνία, που δόθηκε η παραγγελία (31/12/2018), η Προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. βρισκόταν στα γραφεία της Υπηρεσίας και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη με τη χρονολόγηση και την υπογραφή της, όπως προκύπτει από το σώμα της εν λόγω πράξης (...../31-12-2018),

- Μη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης λόγω έλλειψης νόμιμης και επαρκούς αιτιολογίας και λόγω εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών.

-οι επίμαχες τραπεζικές πιστώσεις – καταθέσεις προήλθαν από την εν γένει επιχειρηματική του δραστηριότητα και από εισοδήματα που είχαν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί από το φόρο εισοδήματος,

-τα επίμαχα εισελθόντα το έτος (χρήση) 2012, εμβάσματα από την ελβετική (με τα οποία πιστώθηκε ο τηρούμενος στην ως άνω λογαριασμός του) προέρχονται από εξελθόντα εμβάσματα κατά τα έτη 2000 – 2010, συνολικού ποσού 24.301.423,00 ευρώ (18.651.423,33 συν 2.150.000,00 και 3.500.000,00 ευρώ), τα οποία προήλθαν από τα φορολογηθέντα εισοδήματα των ετών 1996 – 2000, από το τίμημα εκποιηθεισών μετοχών κατά τα έτη 1998, 1999 και 2000 τιμήματος ύψους 45.276.679,00 ευρώ και από το ληφθέν δάνειο κατά το έτος 2009 από την τράπεζα, ύψους 13.000.000,00 ευρώ, από το οποίο εκταμιεύθηκε το έτος 2009 ποσό 5.000.000,00 ευρώ, το έτος 2010 ποσό 7.000.000,00 ευρώ και το έτος 2011 ποσό 1.000.000,00 ευρώ,

-δεν έχει στο εξωτερικό περιουσιακά στοιχεία, ούτε κάποια πηγή εισοδήματος (γι' αυτό άλλωστε και δεν δήλωσε σχετικά στοιχεία στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος),

-η προσκόμιση της κίνησης του λογαριασμού στην, του ζητήθηκε μόλις το Νοέμβριο του 2018 (αίτημα 33111/30-11-2018) και ως εκ τούτου ήταν αδύνατο σε τόσο σύντομο χρονικό διάστημα να τη λάβει και να την προσκομίσει, όταν μάλιστα αυτή αφορά το έτος 2012 (ήτοι επτά και πλέον χρόνια πριν),

-ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι η αιτιολόγηση των επίμαχων εμβασμάτων και συνακόλουθα των αντίστοιχων καταθέσεων – πιστώσεων του λογαριασμού του στην, μπορεί να επιτευχθεί μόνο με την προσκόμιση της αναλυτικής κίνησης του ως άνω λογαριασμού του στην, είναι μη νόμιμος και αβάσιμος,

-αν ο φορολογικός έλεγχος προέβαινε στην κατάρτιση πίνακα μη αναλωθέντος κεφαλαίου, των οικ. ετών 2003 – 2013 (χρήσεων 2002 – 2012), ως όφειλε, θα διαπίστωνε την ύπαρξη μη αναλωθέντος κεφαλαίου των προηγούμενων ετών, στις 31/12/2011, πλέον των 9.000.000,00 ευρώ και, κατά την 31^η.12.2012, ποσό που υπερκαλύπτει τις επίμαχες πιστώσεις των τραπεζικών λογαριασμών του, ποσού 2.283.837,39 ευρώ.

- Μη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης, λόγω παράβασης της γενικής αρχής του δικαίου, περί αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης ποινής (κύρωσης).

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του επικαλείται την με αριθμό 1354/2017 απόφαση ΣΤΕ και την με αριθμό 6246/2017 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Επειδή την 13/05/2019, η Υπηρεσία μας παρέλαβε το με αρ. πρωτ./13-05-2019 έγγραφο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με θέμα «Στοιχεία βάση αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής», που περιλαμβάνει τις κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών (συνημμένα 107 σελίδες) του προσφεύγοντα στις τράπεζες και, τα οποία **κρίθηκαν ως νέα στοιχεία**.

Επειδή, όπως προέκυψε από την οικεία έκθεση ελέγχου, τα ανωτέρω στοιχεία δεν ήταν στη διάθεσή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π κατά την διενέργεια του ελέγχου και επομένως δεν ήταν δυνατό να ληφθούν υπόψη πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξεως.

Επειδή η παραλαβή του εν λόγω εγγράφου με τα συνημμένα σε αυτό νέα στοιχεία, έλαβε χώρα εντός του οριζομένου στο ενδέκατο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 63 ΚΦΔ, διαστήματος των 30 ημερών πριν από την πάροδο της προθεσμίας για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, εκδόθηκε η υπ'αρ./14.05.2019 ΑΠΟΦΑΣΗ παράτασης προθεσμίας εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής, του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, για επιπλέον τριάντα (30) ημέρες από τη λήξη της, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 4587/2018.

Η παραπάνω απόφαση κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με το αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2019 ΕΜΠ/14.05.2019 έγγραφο, καθώς και στην αρμόδια ελεγκτική αρχή με το αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2019/14.05.2019 έγγραφο.

Ακολουθώντας και στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, και βάσει των προσκομιζόμενων νέων στοιχείων, η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π και εκδόθηκε η υπ' αριθμ./14.05.2019 πράξη αναπομπής της Δ.Ε.Δ προκειμένου το αρμόδιο ελεγκτικό κέντρο να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ή έρευνες), ως προς τα νέα στοιχεία, σε συνδυασμό με τα λοιπά στοιχεία που έχει στη διάθεση του.

Επειδή, σε εκτέλεση της ως άνω πράξης αναπομπής της υπηρεσίας μας, η ελέγχουσα φορολογική αρχή (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), διενήργησε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις, με βάση τα νέα στοιχεία που παραλήφθηκαν από την Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων της Α.Α.Δ.Ε., και μας διαβίβασε με το υπ' αριθμ./31-05-2019 έγγραφό της (**ΔΕΔΕΙ2019/05-06-2019**) την από **31/05/2019** Έκθεση Συμπληρωματικού Ελέγχου Υπόθεσης, στο οποίο αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Σε απάντηση του με αρ.πρωτ./31-12-2018 εγγράφου της Υπηρεσίας μας προς την Δ/ση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων της Α.Α.Δ.Ε. για διοικητική συνδρομή από τις φορολογικές αρχές της Ελβετίας, λάβαμε το με αρ.πρωτ. πρωτ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2019 ΕΜΠ/19-4-2019 (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π./30-4-2019) έγγραφο, με συνημμένες τις κινήσεις των παρακάτω τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα στην Ελβετία, για τα έτη 2012 έως 2015, όπως επίσης και την αποτίμηση του χαρτοφυλακίου του στην τράπεζαστις 31/12/2011-2012-2013-2014-2015.

Α/Α	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΤΡΑΠΕΖΑ ΕΛΒΕΤΙΑΣ
1		
2		
3		
4		
5		

Τα παραπάνω δεν ήταν στην διάθεση μας κατά την ολοκλήρωση του ελέγχου και δεν είχαν ληφθεί υπόψη. Στη συνέχεια, όσα στοιχεία αφορούν τη χρήση 2012, διαβιβάστηκαν στην Υπηρεσία σας με το με αρ. πρωτ./13-5-2019 έγγραφο μας.

Έπειτα από την με αρ./14-5-2019 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας σας, η οποία μας στάλθηκε με το με αρ.πρωτ. Δ.Ε.Δ.ΕΞ 2019 ΕΜΠ/14-5-2019 (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π./21-5-2019) έγγραφο, για συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις ως προς τα στοιχεία βάση της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής διαπιστώσαμε, για την χρήση 2012, τα ακόλουθα:

Ως προς την τράπεζα, οι φορολογικές αρχές της Ελβετίας μας ενημέρωσαν ότι ο λογαριασμός με IBAN, έχει μοναδικό δικαιούχο τον κο, είχε ανοίξει πριν το 2012 και συνδέεται με τους λογαριασμούς και Στον λογαριασμό με IBAN, πιστώνονται ποσά από επενδύσεις και επιπλέον, πίστωση ποσού 585.000,00 \$ στις 25/5/2012 από μεταφορά. Στον λογαριασμό με IBAN (EUR) πιστώνονται ποσά από επενδύσεις και από μεταφορές ποσών από τον παραπάνω συνδεδεμένο λογαριασμό με IBAN

Ως προς την τράπεζα οι φορολογικές αρχές της Ελβετίας μας ενημέρωσαν ότι οι λογαριασμοί με IBAN και είναι συνδεδεμένοι, είχαν ανοίξει πριν το 2012 και συνδέονται με τον λογαριασμό με IBAN

Στον λογαριασμό με IBAN δεν έχουμε πιστώσεις ποσών κατά το έτος 2012.

Στον λογαριασμό με IBAN πιστώνεται συνολικό ποσό 4.877.729,24 \$, χωρίς ο έλεγχος, με τα στοιχεία που έχει στη διάθεση του, να μπορεί να βγάλει ασφαλή συμπεράσματα για την προέλευση των χρημάτων.

Στον λογαριασμό με IBAN μεταφέρονται από τον παραπάνω συνδεδεμένο λογαριασμό με IBAN, ποσά συνολικής αξίας 3.037.416,81 €. Επιπλέον, παρατηρούμε πιστώσεις συνολικού ποσού 3.630.000,00 €, όπου και εδώ ο έλεγχος δεν έχει επαρκή στοιχεία για το τι αφορούν. Επίσης, οι παρακάτω πιστώσεις του με αρ. πρωτ./30-11-2018 Αιτήματος Παροχής Πληροφοριών (ΠΙΝΑΚΑΣ σελ. 14 της από 31/12/2018 Έκθεσης Ελέγχου) μεταφέρονται από τον εν λόγω λογαριασμό:

A/A	Ημερομηνία Συναλλαγής	Επωνυμία	Αριθμός Λογαριασμού	Αιτιολογία Συναλλαγής	Πίστωση (€)
1	16/1/2012	.....	.....	.....	150.000,00
3	27/1/2012	.....	.....	.....	60.000,00
4	10/2/2012	.....	.....	.....	240.000,00
6	19/3/2012	.....	.....	.....	220.000,00
7	5/4/2012	.....	.....	.....	50.000,00
8	25/4/2012	.....	.....	.....	150.000,00
9	2/5/2012	.....	.....	.....	135.000,00
10	25/5/2012	.....	.....	.....	175.000,00
11	2/7/2012	.....	.....	.....	60.000,00
12	26/7/2012	.....	.....	.....	65.000,00
13	6/8/2012	.....	.....	.....	51.000,00
14	24/8/2012	.....	.....	.....	85.000,00
15	28/8/2012	.....	.....	.....	60.000,00
16	24/9/2012	.....	.....	.....	180.000,00

18	23/10/2012	.....	.....	.....	240.000,00
19	21/11/2012	.....	.....	.....	100.000,00
20	27/11/2012	.....	.....	.....	50.000,00
24	28/12/2012	.....	.....	.....	80.000,00
				ΣΥΝΟΛΟ	2.151.000,00

Εν κατακλείδι, από το συνολικό ποσό των 2.283.837,39 € που προέκυψε ως προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αιτία, από τον έλεγχο που ολοκληρώθηκε στις 31/12/2018, ποσό 2.151.000,00 € μεταφέρθηκε από τον λογαριασμό με IBAN (EUR), του οποίου οι κινήσεις μας παραδόθηκαν από τις φορολογικές αρχές της Ελβετίας. Παρόλα αυτά, με βάση τα στοιχεία που έχουμε στη διάθεση μας και χωρίς πρόσθετες επεξηγήσεις από τον προσφεύγοντα, δεν μπορεί να εξακριβωθεί το αν τα χρήματα προέρχονται από εισοδήματα τα οποία έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί του φόρου, ή αν έχουν σχηματιστεί σε χρήσεις όπου το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση φύλλων έλεγχου έχει παραγραφεί.»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα επίμαχα εισελθόντα το έτος (χρήση) 2012, εμβάσματα από την (με τα οποία πιστώθηκε ο τηρούμενος στην ως άνω λογαριασμός του) προέρχονται από εξελθόντα εμβάσματα κατά τα έτη 2000 – 2010, συνολικού ποσού 24.301.423,00 ευρώ (18.651.423,33 συν 2.150.000,00 και 3.500.000,00 ευρώ), τα οποία προήλθαν από τα φορολογηθέντα εισοδήματα των ετών 1996 – 2000, από το τίμημα εκποιηθεισών μετοχών κατά τα έτη 1998, 1999 και 2000 τιμήματος ύψους 45.276.679,00 ευρώ και από το ληφθέν δάνειο κατά το έτος 2009 από την τράπεζα, ύψους 13.000.000,00 ευρώ, από το οποίο εκταμιεύθηκε το έτος 2009 ποσό 5.000.000,00 ευρώ, το έτος 2010 ποσό 7.000.000,00 ευρώ και το έτος 2011 ποσό 1.000.000,00 ευρώ.

Επειδή, από στην με ημερομηνία θεώρησης 31/12/2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, αναφέρεται σχετικά με του ισχυρισμούς του προσφεύγοντα ότι:

«

5.3. ΑΠΟΦΕΙΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΤΟΥ ΥΠΟΜΝΗΜΑΤΟΣ

A) Επί των ποσών ανάλωσης πού επικαλείται ο ελεγχόμενος των άρθρων 15-19 ν.2238/94

Η εντολή ελέγχου έχει εκδοθεί για τον έλεγχο προσαύξησης περιουσίας με βάση τις τραπεζικές καταθέσεις και δεν διενεργείται με τον τεκμαρτό τρόπο του πίνακα ανάλωσης των ανωτέρω άρθρων. Η αιτιολόγηση των εμβασμάτων δεν γίνεται με την επίκληση εισοδημάτων προηγούμενων ετών, μέρος των οποίων είχε αποσταλεί στο εξωτερικό, αλλά με την αναλυτική κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών στην αλλοδαπή από την οποία θα προέκυπτε ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου περί παλαιών φορολογημένων εισοδημάτων. Σημειώνουμε δε ότι σε καμία χρήση δεν δηλώνεται εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης ή περιουσία στην αλλοδαπή.

B) Δανειακή σύμβαση με α/α/18-5-2009 ποσού 13.000.000 € από τηνγια κάλυψη προσωπικών δαπανών

Η επίκληση της ανωτέρω δανειακής σύμβασης καθώς και ή εκταμίευσή της επιβεβαιώνεται από το πρόγραμμα «Εφαρμογής Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας» και εκταμιεύτηκε ως εξής :

--εντός του έτους 2009 εκταμιεύθηκαν ποσά 5.000.000,00 € , μεταφέρονται στον καταθετικό λογ/μό από τον οποίο αποστέλλονται στην UBS 2.150.000 €.

--εντός του έτους 2010 εκταμιεύθηκαν ποσά 7.000.000,00 € , μεταφέρονται στον καταθετικό λογ/μό από τον οποίο αποστέλλονται στην UBS 3.500.000€.

-εντός του έτους 2011 εκταμιεύθηκε ποσό 1.000.000,00 €

Από το ίδιο πρόγραμμα όμως προκύπτει και πλήθος εισερχόμενων εμβασμάτων στο έτος 2009, 2010, 2011 και της ελεγχόμενης χρήσης 2.151.000,00 (18) €

Ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο για την κίνηση του εν λόγω λογαριασμού στην Ελβετία, ούτε και το υπόλοιπό του κατά την 31/12/2011. Το δάνειο το οποίο χορηγήθηκε για προσωπικές δαπάνες και εστάλη στην Ελβετία δύναται να έχει αναλωθεί και συνεπώς να μην μπορεί να καλύψει τα εισερχόμενα εμβάσματα της ελεγχόμενης χρήσης.

6. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Κατόπιν των διαπιστώσεων του ελέγχου, όπως αυτές αναλυτικά διατυπώθηκαν παραπάνω, και δεδομένου ότι δεν τεκμηριώθηκε εκ μέρους του ελεγχόμενου οποιαδήποτε νέα θέση ή διαφορετική επεξήγηση μετά το Σημείωμα Διαπιστώσεων, διαπιστώθηκε για τον ελεγχόμενο με Α.Φ.Μ. **προσαύξηση της περιουσίας**, από αδιευκρίνιστες καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς Ελληνικών τραπεζικών ιδρυμάτων, η οποία χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα (Ζ` πηγή), σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994, **διότι δεν προκύπτει η πηγή ή αιτία προέλευσής της καθώς και το γεγονός του αν προέρχεται από εισοδήματα τα οποία έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο.**

Η οποιαδήποτε προσαύξηση (ΠΟΛ. 1095/2011) της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Για τη χρήση 2012 προκύπτει συνολικό ποσό 2.283.837,39 €, καθώς χρόνος φορολογίας θεωρείται ο χρόνος εκάστης κατάθεσης εφόσον από τα στην διάθεση του ελέγχου τεθέντα και προσκομισθέντα στοιχεία δεν αποδείχθηκε διαφορετικά.

.....

9. ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο παρόν έλεγχος είναι μερικός και διενεργήθηκε από το γραφείο της Υπηρεσίας μας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23, 25 και 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας Ν.4174/2013, για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.).

Επίσης επιφυλάσσετε για τα στοιχεία πού τυχόν θα προκύψουν κατόπιν της απάντησης στο έγγραφο που εστάλη στη Δ.Ο.Σ. με αριθμ. πρωτ. /31-12-2018 για διοικητική συνδρομή από την Ελβετία.

Η φορολογική αρχή δεν δεσμεύεται να εκδώσει και άλλη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για την ίδια φορολογική περίοδο είτε για προγενέστερη ή μεταγενέστερη αυτής, περιοριζόμενη από τις ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής, μετά από τη διενέργεια άλλου μερικού ή πλήρους φορολογικού ελέγχου όπως επίσης και επιφυλάσσεται παντός νομίμου δικαιώματος του Δημοσίου για τυχόν διαφορές που προκύψουν σε μελλοντικό έλεγχο....»

Επειδή το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. είχε αποστείλει στη Δ.Ο.Σ το με αριθμ. πρωτ. /31-12-2018 έγγραφο για διοικητική συνδρομή από την Ελβετία, προκειμένου να ενημερωθεί σχετικά με τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα στις τράπεζες, ωστόσο δεν είχε λάβει απάντηση μέχρι την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Την 13/05/2019, η Υπηρεσία μας παρέλαβε το με αρ. πρωτ. /13-05-2019 έγγραφο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με θέμα «Στοιχεία βάση αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής», που περιλαμβάνει την απάντηση της Δ.Ο.Σ. σχετικά με τις κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών (συνημμένα 107 σελίδες) του προσφεύγοντα στις τράπεζες

.....

Επειδή στην από **31/05/2019** Έκθεση Συμπληρωματικού Ελέγχου που συντάχθηκε από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, συνεπεία της Απόφασης του προϊσταμένου της υπηρεσίας μας περί αναπομπής, σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι επίμαχες τραπεζικές πιστώσεις – καταθέσεις προήλθαν από την εν γένει επιχειρηματική του δραστηριότητα και από εισοδήματα που είχαν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί από το φόρο εισοδήματος αναφέρεται ότι :

«...με βάση τα στοιχεία που έχουμε στη διάθεση μας και χωρίς πρόσθετες επεξηγήσεις από τον προσφεύγοντα, δεν μπορεί να εξακριβωθεί το αν τα χρήματα προέρχονται από εισοδήματα τα οποία έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί του φόρου, ή αν έχουν σχηματιστεί σε χρήσεις όπου το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση φύλλων έλεγχου έχει παραγραφεί.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28§1 του ν. 4174/2013 – Κ.Φ.Δ (Α' 170), ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο*»,

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ίδιου κώδικα ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*»

Συναφώς με τις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητική Διαδικασία ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν. 2690/1999 (Α' 45) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1) *Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2) Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης*»

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5 Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

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

Επειδή ο φορολογικός έλεγχος, δεν έλαβε υπόψη τις κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα στις τράπεζες και, ούτε θα μπορούσε να λάβει αυτές υπόψη του, δεδομένου ότι κατά τη διάρκεια του ελέγχου η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα αναλυτικές κινήσεις των λογαριασμών και η Δ.Ο.Σ. δεν είχε απαντήσει στο με αριθμ. πρωτ./31-12-2018 έγγραφο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για διοικητική συνδρομή από την Ελβετία. Αυτό έχει ως συνέπεια, να μην

αντικρούεται επαρκώς ο βασικός ισχυρισμός του προσφεύγουσας ότι οι επίμαχες τραπεζικές πιστώσεις – καταθέσεις προήλθαν από την εν γένει επιχειρηματική του δραστηριότητα και από εισοδήματα που είχαν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί από το φόρο εισοδήματος.

Κατά συνέπεια, η έκθεση ελέγχου και οι προσβαλλόμενες πράξεις, είναι πλημμελώς αιτιολογημένες και ο έλεγχος πρέπει να διενεργηθεί εκ νέου, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των ανωτέρω στοιχείων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72§11 του Ν. 4174/2013 – Κ.Φ.Δ (Α' 170), ορίζεται ότι :

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν..».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84§6 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι

«6. Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.

Επειδή, παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέας οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 6 του ν. 4174/2013,

Επειδή βάσει των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από **30/01/2019** και αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., και την **ακύρωση** της της υπ' αριθ. /31-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2013 (εισοδήματα 01.01.2012–31.12.2012) της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, **ως πλημμελώς αιτιολογημένης.**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.