



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 21.05.2019

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 1645

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «*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 21.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, κατά: **1) της υπ' αριθ./**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2013), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., **2)** της υπ' αριθ./**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.**

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ., η οποία

κατατέθηκε εμπρόθεσμα, ως το υπ' αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019 έγγραφο (αρ. πρωτ./2019 Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) σε σχετικό ερώτημα της Υπηρεσίας μας (αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2019 ΕΜΠ/2019), 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./**2018** Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2013), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό φόρου εισοδήματος 11.130,09 €, πλέον 9.952,52 € (πρόσθετος φόρος/πρόστιμο), επιπλέον δε εισφορά αλληλεγγύης ποσού 5.882,05 € και συνολικά 26.964,66 €.

2) Με την υπ' αριθ./**2018** Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό φόρου εισοδήματος 75.806,86 €, πλέον 37.903,83 € (πρόσθετος φόρος/πρόστιμο), επιπλέον δε εισφορά αλληλεγγύης ποσού 9.613,84 € και συνολικά 123.324,53 €.

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν διότι, στα πλαίσια γενόμενου ελέγχου στα εισοδήματα του προσφεύγοντα, κατόπιν της υπ' αρ./...../...../2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για την διενέργεια μερικού ελέγχου των χρήσεων 01.01.2013 έως 31.12.2014 διαπιστώθηκε βάσει της 19.11.2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ίδιας ως άνω φορολογικής αρχής, αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, η οποία:

δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες εισοδήματος Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4 του ν. 2238/1994 και θεωρείται ισόποση προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη αιτία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/1994 για τη διαχειριστική χρήση 2013, και ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 ν. 4172/2013 για το φορολογικό έτος 2014.

Ειδικότερα, ο έλεγχος διενεργήθηκε εξ' αιτίας αποστολής εμβασμάτων στο εξωτερικό, καθώς και για να εξακριβωθεί αν συντρέχει εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 § 3 και του άρθρου 21 ν§ 4 ν. 4172/2013 βάσει πληροφοριών που παραδόθηκαν στην αρμόδια φορολογική αρχή, βάσει του ειδικού λογισμικού αυτοματοποιημένου συστήματος ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, το οποίο περιλαμβάνει κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του όλα τα στοιχεία που είχε στην διάθεση του, όπως στα με αρ. πρωτ./2018,/2018,/2018,/2018 υπομνήματα του προσφεύγοντα κατόπιν του με αρ. πρωτ./2018 αιτήματος παροχής πληροφοριών της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και στο με αρ. πρωτ./2018 υπόμνημα του προσφεύγοντα μετά το κοινοποιηθέν σημείωμα διαπιστώσεων άρθρου 28 ν. 4174/2013, κατέληξε στα παρακάτω μη δηλωθέντα εισοδήματα:

ΟΙΚ/ΦΟΡΟΛ ΕΤΟΣ	ΧΡΗΣΗ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΓΝΩΣΤΟΥ ΠΗΓΗΣ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014	2013	42.808,06
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014	2014	240.326,21

Τα μη δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντα, αναλύονται ως κατωτέρω:

1. διαχειριστική χρήση 2013

A/A	REC ID	TARGET Π.Ι.	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡ. ΣΥΝΑΛΛ.	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΩΔ. ΣΥΝΑΛ. ΤΡΑΠΕΖΑΣ	NOM	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
5				28/2/2013....	ΣΥΜΨ/.....	EUR	15.586,96

6				4/3/2013 10:58	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	EUR	720,00
17				3/9/2013 13:20	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	EUR	26.501,10
ΣΥΝΟΛΟ							42.808,06

2. φορολογικό έτος 2014

A/A	REC ID	TARGET Π.Ι.	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡ. ΣΥΝΑΛΛ.	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΩΔ. ΣΥΝΑΛ. ΤΡΑΠΕΖΑΣ	NOM	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
27				16/1/2014 12:43	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	EUR	45.000,00
29				20/2/2014 12:54	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	EUR	15.000,00
ΣΥΝΟΛΟ							60.000,00

Επιπλέον δε, καταλογίσθηκε ποσό ύψους 180.326,21 € ως προσαύξηση περιουσίας, το οποίο αποτελεί το τίμημα που καταβλήθηκε σε μετρητά από τον προσφεύγοντα στην του και της, για την αγορά ακινήτου στη θέση της κτηματικής περιφέρειας κοινότητας, αντί τιμήματος 165.000,00 € με εκτίμηση από την ΔΟΥ ΚΟΡΙΝΘΟΥ 365.504,42 € και επί πλέον 11.294,08 € ως φόρος μεταβίβασης, 3.276,53 € ως συμβολαιογραφικά έξοδα και 753,60 € για Φ.Π.Α., ήτοι σύνολο 180.326,21 €. { συμβόλαιο αριθμός/2014 – της συμβολαιογράφου κας }.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο συντάχθηκε η από 19.11.2018 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και εκδόθηκαν στο όνομα του προσφεύγοντα, οι ως άνω προσβαλλόμενες Οριστικές πράξεις, διαχειριστικής χρήσης 2013 και φορολογικού έτους 2014..

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. παντελής έλλειψη αιτιολόγησης από τον έλεγχο για την άποψη σχετικά με τις δήθεν 5 αναιτιολόγητες πιστώσεις που περιέχονται στους τραπεζικούς λογαριασμούς και για το ποσό που αφορά στην αγορά συγκεκριμένου ακινήτου.
2. ειδικότερα, οι λόγοι που αφορούν στην κάθε μία από τις 5 δήθεν αναιτιολόγητες πιστώσεις των τραπεζικών λογαριασμών, που οδήγησαν στις δύο εις βάρος του οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, που διά της παρούσης προσβάλλονται.

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 επαγγελλμάτων 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 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.

Επειδή στην **ΠΟΛ 1175/16.11.2017** με Θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας», μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: “1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της [παρ. 3 του άρθρου 48](#) του ν. [2238/1994](#) ή της [παρ. 4 του άρθρου 21](#) του ν. [4172/2013](#), στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν. [2238/1994](#), πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν. [2238/1994](#) ή του ν. [4172/2013](#), αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της [παρ. 3 του άρθρου 48](#) του ν. [2238/1994](#) ή της [παρ. 4 του άρθρου 21](#) του ν. [4172/2013](#) του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει”.

Επειδή, σύμφωνα και με την δημοσιευθείσα στις 07-04-2016 απόφαση του **ΣτΕ 884/2016 Β' Τμήμα επταμ.** : «**(Α)** ...Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος –

“(Β) Η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος – Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 Σ.), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α’ Σ.), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ’ Σ.) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων (πρβλ. ΔΕΕ 21.1.2016, C-74/14 Eturas, σκέψη 38 και ΔΕΕ 23.12.2009, C-45/08, Spector Photo Group, σκέψεις 42-44), το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ’ αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.) – Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

“4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας”.

Άρθρο 29. Φορολογικός συντελεστής

“4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)”.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 23. Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

“1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της.....”

Άρθρο 28. Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

“1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

Άρθρο 30. Προσδιορισμός φόρου

“1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή

περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου:

α)β) γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και δ).....”.

Άρθρο 39. Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας

Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε κατ’ εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994 και του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, έπειτα από την επεξεργασία των δεδομένων και στοιχείων των φορολογικών δηλώσεων, των δεδομένων που υπάρχουν σε ηλεκτρονική μορφή στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων και των υποσυστημάτων TAXIS και ELENXIS, σε συνδυασμό με το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας.

Η μεθοδολογία του εν λόγω ελέγχου, βασίζεται αρχικώς στα επεξεργασμένα αρχεία του ως άνω Λογισμικού και εν συνεχεία για όσες τραπεζικές πιστώσεις της ελεγχόμενης περιόδου δεν υπάρχει συσχέτιση με δηλωθέν εισόδημα ή με κίνηση γνωστής προέλευσης ζητείται από τον φορολογούμενο όπως αιτιολογήσει την προέλευση αυτών. Η εν λόγω αιτιολόγηση θα πρέπει να βασίζεται σε έγγραφα και παραστατικά από τα οποία να προκύπτει και η ροή του χρήματος στους υπό κρίση τραπεζικούς λογαριασμούς δεδομένου ότι ο έλεγχος αφορά αποκλειστικά σε κρίση επί τραπεζικών κινήσεων.

Επειδή στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, για τη υπ’ αρ. 5 με REC ID 8489 πίστωση (συμψηφιστική εγγραφή), ποσού 15.586,96 € στον λογαριασμό, ο προσφεύγων επικαλείται, ότι “αφορά κατάθεση της εταιρείας «.....», στην οποία φαίνεται το ποσό των 15.586,96 € τόσο ως χρέωση όσο και ως πίστωση”, προς τούτο δε προσκομίζει: 1. καρτέλα του λογαριασμού 38-03-12 – καταθ. Όψεως σε ευρώ της 28.02.2013, 2. καρτέλα του λογαριασμού 38-00-00 ταμείο κεντρικό της 28.02.2013, 3. καρτέλα του λογαριασμού 53-98-0122 της 28.02.2013, 4. Γενικό Ημερολόγιο του 2^{ου} μήνα 2013, 5. Ισοζύγιο Αναλυτικών καθολικών του 2^{ου} μήνα 2013, 6. Την αρχική και δύο (2) τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ του 2^{ου} μήνα 2013 της εταιρείας ‘.....”.

Επειδή, από τα ως άνω προσκομιζόμενα στοιχεία, προκύπτουν οι εξής εγγραφές:

1^η εγγραφή με α/α Χ Γενικού Ημερολογίου

Χρέωση του λογ. 53-98-0122 πιστωτές διάφοροι –..... 15.586,96

(ανάληψη μετρητών από για λογ.)

Πίστωση του λογ. 38-03-12 καταθ. Όψεως σε ευρώ 15.586,96

(ανάληψη μετρητών από για λογ.)

2^η εγγραφή με α/α 855 Χ511 Γενικού Ημερολογίου

Πίστωση του λογ. 53-98-0122 πιστωτές διάφοροι –..... 15.586,96

(καταβολή μετρητών για λογ.)

Χρέωση του λογ. 38-00-00 Ταμείο Κεντρικό 15.586,96

(καταβολή μετρητών για λογ.)

Από τα ανωτέρω, συμπεραίνουμε, ότι πρόκειται για χρήματα που, λόγω ταυτότητας ποσού και χρήσης του λογαριασμού 53 κατατέθηκαν στον προσφεύγοντα από την Άρα είναι γνωστή η αιτία κατάθεσης, η δε ορθότητα της λογιστικής απεικόνισης και η τυχόν δημιουργία εξ' αυτής άλλης φορολογικής υποχρέωσης, είναι θέμα ιδιαίτερου ελέγχου που δύναται να διενεργηθεί στην ανωτέρω επιχείρηση.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, γίνεται δεκτός.

Επειδή, η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας του φορολογουμένου, πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το ύψος και το είδος των εισοδημάτων του, το επάγγελμά του, την περιοδικότητα των καταθέσεων του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ, το δε τιθέμενο όριο καταθέσεων πάνω από το οποίο θα πρέπει να ζητείται από τον φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας κατάθεσης πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος ουσιαστικά να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα.

Επειδή, ο προσφεύγων, εκτός των ανωτέρω εισοδημάτων για το φορολογικό έτος 2014, δήλωσε εισοδήματα και για τη διαχειριστική χρήση 2013 ύψους 28.848,07 € και η σύζυγός του 8.135,14 €. Επιπλέον, ως προκύπτει από το σύστημα TAXIS, ο προσφεύγων από 31.12.1997 {α/α δήλωσης/2011} είναι Διευθύνων Σύμβουλος στην εταιρεία '.....' – Α.Φ.Μ., με ημερομηνία διακοπής την 16.06.2014 {α/α δήλωσης/2014} και Πρόεδρος στην ως άνω εταιρεία από 16.07.1998 {α/α δήλωσης/2011} και ημερομηνία διακοπής την 16.06.2014 {α/α δήλωσης/2014}.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη, την υπ' αρ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ, τα συναλλακτικά ήθη (καταθέσεις μικροποσών κλπ) καθώς και την οικονομική δυνατότητα του προσφεύγοντα, κρίνοντας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός του, όπως αυτές αποτυπώνονται στην από 19.11.2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, γίνεται δεκτό σύμφωνα με τα δεδομένα της **λογικής και της κοινής πείρας**, ότι τα ποσά κάτω των 1.000,00 € για τον προσφεύγοντα, που κατατίθενται σε μετρητά στους λογαριασμούς του και δεν αποδεικνύεται ότι προέρχονται από τρίτα πρόσωπα, δεν αποτελούν **προσαύξηση περιουσίας** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994, και επομένως πρέπει να **διαγραφούν, ως κάτωθι:**

A/A	REC ID	TARGET Π.Ι.	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡ. ΣΥΝΑΛΛ.	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΩΔ. ΣΥΝΑΛ. ΤΡΑΠΕΖΑΣ	NOM	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
6				4/3/2013 10:58	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	EUR	720,00

Ως προς τις πιστώσεις με REC ID 8603, 8704, 8719 καθώς και με την αγορά του ακινήτου.

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος μεταξύ άλλων καταλόγισε ως προσαύξηση περιουσίας για μεν τη χρήση 2013 και το ποσό των 26.501,10 €, για δε το φορολογικό έτος 2014 τα ποσά των 45.000,00 και 15.000,00 €. Επιπλέον δε, για το φορολογικό έτος 2014 καταλογίσθηκε και το ποσό των 180.326,21 € για την αγορά ακινήτου.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή, και προς αιτιολόγηση των ανωτέρω καταλογιζόμενων ποσών, επικαλείται, προηγούμενες αναλήψεις ως κάτωθι:

- "Διέθετα στις 31-10-2011 ποσόν **301.000,00 €** μετρητών (που δεν είχα επανακαταθέσει από την ανάληψη μετρητών ποσού 628.500,00 €, που είχα κάνει ο ίδιος στις 21-10-2011, όπως ακριβώς εξηγώ στις σελίδες 4, 5 και 6 της υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου/2018 Απαντήσεώς μου –

Σχετικό 4. Μάλιστα και μόνον για τη συγκεκριμένη ανάληψη μετρητών και για την επανακατάθεση του ποσού 301.000,00 €, προσκομίζω και ενώπιον της Υπηρεσίας σας την Έκθεση Μερικού Ελέγχου Γραφείου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς – **Σχετικό 15**, στη σελίδα 141 της οποίας αποδεικνύω ότι από την ανάληψη μετρητών ύψους 628.000,00 € και την επανακατάθεση διαδοχικά 6.500,00 € + 321.000,00 €, μου είχε απομείνει σε μετρητά το ποσόν 301.000,00 €).

- Στις 04-11-2011 έκανα ανάληψη μετρητών ποσού **30.000,00 €** (αποδεικνύεται από την προσκομιζόμενη εκτύπωση από τον ψηφιακό δίσκο που μου είχε δώσει η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, για τον έλεγχο που διενήργησε στο πρόσωπό μου, τα αποτελέσματα του οποίου γνωστοποίησα στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., μάλιστα δε προσκομίζω ενώπιον της Υπηρεσίας σας πλήρη εκτύπωση των τραπεζικών κινήσεων μου – **Σχετικό 24** - από τον εν λόγω ψηφιακό δίσκο της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, για όλο το έτος 2011, στην οποία η συγκεκριμένη ανάληψη είναι η υπό REC ID 8055).
- Την ίδια ημέρα, ήτοι 04-11-2011, αλλά από άλλον τραπεζικό λογαριασμό μου έκανα ανάληψη μετρητών ποσού **380.000,00 €** (αποδεικνύεται από την ίδια προσκομιζόμενη εκτύπωση από τον ψηφιακό δίσκο – **Σχετικό 24** – που μου είχε δώσει η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, στην οποία η συγκεκριμένη ανάληψη είναι η υπό REC ID 8057).
- Στις 03-01-2012 έκανα ανάληψη μετρητών ποσού **10.000,00 €** (είναι η υπό REC ID 8139 κίνηση, όπως αποτυπώνεται στο CD που μου παρέδωσε το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., – που προσκομίζω και ενώπιον της Υπηρεσίας σας ως **Σχετικό 7** – για την οποία κίνηση δεν ρωτήθηκα, επειδή τελικά το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. περιόρισε χρονικά τον έλεγχό του, εξαιρώντας το έτος 2012, επειδή για το έτος αυτό είχα ελεγχθεί από τη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς).
- Στις 15-05-2012 έκανα ανάληψη μετρητών ποσού **3.800,00 €** (είναι η υπό REC ID 8217 κίνηση, όπως αποτυπώνεται στο CD που μου παρέδωσε το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., – που προσκομίζω και ενώπιον της Υπηρεσίας σας ως **Σχετικό 7** – για την οποία κίνηση δεν ρωτήθηκα, επειδή τελικά το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. περιόρισε χρονικά τον έλεγχό του, εξαιρώντας το έτος 2012, επειδή για το έτος αυτό είχα ελεγχθεί από τη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς).
- Στις 26-06-2012 έκανα ανάληψη μετρητών ποσού **16.000,00 €** (είναι η υπό REC ID 8248 κίνηση, όπως αποτυπώνεται στο CD που μου παρέδωσε το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., – που προσκομίζω και ενώπιον της Υπηρεσίας σας ως **Σχετικό 7** – για την οποία κίνηση δεν ρωτήθηκα, επειδή τελικά το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. περιόρισε χρονικά τον έλεγχό του, εξαιρώντας το έτος 2012, επειδή για το έτος αυτό είχα ελεγχθεί από τη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς).
- Στις 23-08-2012 έκανα ανάληψη μετρητών ποσού **110.000,00 €** (είναι η υπό REC ID 8300 κίνηση, όπως αποτυπώνεται στο CD που μου παρέδωσε το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., – που προσκομίζω και ενώπιον της Υπηρεσίας σας ως **Σχετικό 7** – για την οποία κίνηση δεν ρωτήθηκα, επειδή τελικά το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. περιόρισε χρονικά τον έλεγχό του, εξαιρώντας το έτος 2012, επειδή για το έτος αυτό είχα ελεγχθεί από τη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς).
- Στις 29-08-2012 έκανα ανάληψη μετρητών ποσού **100.000,00 €** (είναι η υπό REC ID 8307 κίνηση, όπως αποτυπώνεται στο CD που μου παρέδωσε το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., – που προσκομίζω και ενώπιον της Υπηρεσίας σας ως **Σχετικό 7** – για την οποία κίνηση δεν ρωτήθηκα, επειδή τελικά το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. περιόρισε χρονικά τον έλεγχό του, εξαιρώντας το έτος 2012, επειδή για το έτος αυτό είχα ελεγχθεί από τη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς).
- Στις 20-11-2012 έκανα ανάληψη μετρητών ποσού **7.000,00 €** (είναι η υπό REC ID 8355 κίνηση, όπως αποτυπώνεται στο CD που μου παρέδωσε το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., – που προσκομίζω και ενώπιον της Υπηρεσίας σας ως **Σχετικό 7** – για την οποία κίνηση δεν ρωτήθηκα, επειδή τελικά το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. περιόρισε χρονικά τον έλεγχό του, εξαιρώντας το έτος 2012, επειδή για το έτος αυτό είχα ελεγχθεί από τη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς).
- Στις 03-12-2012 έκανα ανάληψη μετρητών ποσού **112.000,00 €** (είναι η υπό REC ID 8369 κίνηση, όπως αποτυπώνεται στο CD που μου παρέδωσε το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., – που προσκομίζω και ενώπιον της Υπηρεσίας σας ως **Σχετικό 7** – για την οποία κίνηση δεν ρωτήθηκα, επειδή τελικά το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. περιόρισε χρονικά τον έλεγχό του, εξαιρώντας το έτος 2012, επειδή για το έτος αυτό είχα ελεγχθεί από τη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς).

- Τέλος την ίδια ημέρα με την ανωτέρω κίνηση, ήτοι στις 03-12-2012 έκανα ανάληψη μετρητών, από άλλον τραπεζικό λογαριασμό μου ποσού **151.000,00 €** (είναι η υπό REC ID 8355 κίνηση, όπως αποτυπώνεται στο CD που μου παρέδωσε το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., – που προσκομίζω και ενώπιον της Υπηρεσίας σας ως **Σχετικό 7** – για την οποία κίνηση δεν ρωτήθηκα, επειδή τελικά το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. περιόρισε χρονικά τον έλεγχό του, εξαιρώντας το έτος 2012, επειδή για το έτος αυτό είχα ελεγχθεί από τη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς).

ΔΗΛΑΔΗ ΜΕ ΤΙΣ ΑΝΩΤΕΡΩ ΔΙΑΔΟΧΙΚΕΣ ΑΝΑΛΗΨΕΙΣ (που πραγματοποιήσα από τον Νοέμβριο του έτους 2011, όταν είχε γίνει πλέον ορατός ο κίνδυνος εξόδου της χώρας από το ευρώ, έως το τέλος του έτους 2012) ΑΝΕΛΑΒΑ ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΑΠΟ ΤΟΥΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ ΜΟΥ ΣΕ ΜΕΤΡΗΤΑ ΤΟ ΠΟΣΟΝ ΤΟΥ 1.220.800,00 €. (301.000,00 + 30.000,00 + 380.000,00 + 10.000,00 + 3.800,00 + 16.000,00 + 110.000,00 + 100.000,00 + 7.000,00 + 112.000,00 + 151.000,00 = 1.220.800,00)."

Επιπλέον δε, για τη δικαιολόγηση της πίστωσης του ποσού των 26.501,10 € επικαλείται προηγούμενη ανάληψη στις 17.02.2009 ύψους 400.000 \$ από τον λογαριασμό

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 28. Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

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, περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα εξής: **«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»**.

Επειδή, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) 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, σύμφωνα με την **Αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015** με Θέμα: "Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας"

“.... **Β' Προσαύξηση περιουσίας** 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.”

Επειδή, τους ίδιους λόγους καθώς και τα ίδια δικαιολογητικά έγγραφα επικαλείται και στο με αρ. πρωτ./2018 “ΥΠΟΜΝΗΜΑ – ΕΞΗΓΗΣΕΙΣ – ΑΝΤΙΡΡΗΣΕΙΣ ΣΕ ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡ. 28 Ν. 4174/13 (Κ.Φ.Δ.) & ΔΕΛ Α11980404 ΕΞ2013/31.12.13 (ΦΕΚ Β’ 3366/31.12.13)”

Επειδή, η αρμόδια φορολογική αρχή, απέρριψε τους ανωτέρω ισχυρισμούς του προσφεύγοντα με την αιτιολογία “ ο παρών έλεγχος δεν δέχεται τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου καθώς αφενός μεταξύ ανάληψης και πίστωσης μεσολάβησε αρκετά μεγάλο χρονικό διάστημα, αφετέρου από την κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών προκύπτει ότι κατά το διάστημα αυτό πραγματοποιήθηκαν αναλήψεις, γεγονός που υποδηλώνει ότι τα συγκεκριμένα ποσά ως προγενέστερα είχαν ήδη δαπανηθεί για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσή τους ”.

Επειδή, ούτε από την οικία έκθεση ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής αλλά ούτε και από την έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής δεν προκύπτει, αν οι επικαλούμενες εκ μέρους του προσφεύγοντα αναλήψεις χρηματικών ποσών, συσχετίζονται με άλλες πιθανώς καταθέσεις του προσφεύγοντα σε διαφορετικές ημερομηνίες και που να δικαιολογούν τις καταθέσεις αυτές, χωρίς να υπολείπεται κάποιο ποσό ή και ολόκληρο προς δικαιολόγηση των υπό κρίση πρωτογενών καταθέσεων.

Επειδή, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, δεν προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων και δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών.

Επειδή, ο προσφεύγων, στην υποβληθείσα με α/α καταχώρησης και με ημερομηνία υποβολής 09.10.2015 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014, έχει δηλώσει στον Κ.Α. 735 (για αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής) το ποσό των 176.294,08 €.

Επειδή, όπως προκύπτει από την ως άνω 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014, ο προσφεύγων μαζί με τη σύζυγό του δηλώνει τα παρακάτω ποσά εισοδήματος από διάφορες πηγές, καθώς και ότι διαθέτει τόσο ο ίδιος όσο και η σύζυγός του περιουσία (ακίνητα, καταθέσεις κλπ) στην αλλοδαπή – κωδ. 029 και 030.

ΚΩΔ. ΔΗΛ	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	ΠΟΣΑ	
		ΤΟΥ ΣΥΖΥΓΟΥ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ
301-302	μισθοί-συντάξεις	6.782,56	
667-668	τόκοι ημεδαπής προέλευσης	46,67	43,67
669-670	τόκοι αλλοδαπής προέλευσης	152.392,87	47.422,24
103-104	εκμίσθωση κατοικιών	6.200,00	
105-106	εκμίσθωση καταστημάτων κλπ	5.278,86	
101-102	εκμίσθωση γαιών κλπ	10.927,32	
659-660	εισοδήματα απαλλάσσονται από φόρο ...	4.230,00	702,00
	ΣΥΝΟΛΟ	185.858,28	48.167,91

Επειδή, ο προσφεύγων δηλώνει τόκους εξωτερικού που υποδηλώνουν ύπαρξη λογαριασμών στο εξωτερικό με μεγάλο ύψος καταθέσεων, που δεν τέθηκαν υπόψη του φορολογικού ελέγχου.

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος δεν απέδειξε ότι οι αρχικές επικαλούμενες εκ μέρους του προσφεύγοντα αναλήψεις χρηματικών ποσών, διατέθηκαν για την κάλυψη δαπανών διαβίωσης αυτού και της οικογενείας του, ή επανακατατέθηκαν ή εξήχθησαν στο εξωτερικό, ούτως ώστε να δικαιολογηθεί ο καταλογισμός των ως άνω πιστώσεων ως προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος δεν απέδειξε ότι οι αρχικές επικαλούμενες εκ μέρους του προσφεύγοντα αναλήψεις χρηματικών ποσών, διατέθηκαν για την αγορά κάποιου περιουσιακού στοιχείου { από 01.01.2012 έως και την 20.02.2014 τελευταία καταλογισθείσα πίστωση ως προσαύξηση περιουσίας }, ούτως ώστε να δικαιολογηθεί ο καταλογισμός των ως άνω πιστώσεων ως προσαύξηση περιουσίας, με δεδομένο ότι η αγορά του ως άνω ακινήτου και ο καταλογισμός του τιμήματος ως προσαύξηση περιουσίας έγινε την 24.07.2014.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προβάλλει ισχυρισμό σχετικά με την παντελή έλλειψη αιτιολογίας σχετικά με τις υπό κρίση πιστώσεις { με REC ID 8603, 8704, 8719 καθώς και με την αγορά του ακινήτου }.

Επειδή, εν προκειμένω λόγω της πλημμελούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων ως προς τις ανωτέρω πιστώσεις, ο προσφεύγων στερήθηκε του δικαιώματος να αντικρούσει επαρκώς την καταλογιζόμενη σε αυτήν παραβίαση της φορολογικής νομοθεσίας.
Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα γίνονται δεκτοί.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, ορίζουν, ότι:

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

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

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

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

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, ορίζουν, ότι:

“11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχυουσες 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. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί”.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994, ορίζουν, 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 (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης”.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με αριθ. πρωτ./21.01.2019 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ., και την ακύρωση, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό, της υπ' αριθ./**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2013), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και της υπ' αρ./**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για λόγους τυπικής πλημμέλειας, προκειμένου ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ενεργήσει αναλόγως.

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/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.