



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10/01/2020

Αριθμός Απόφασης: 48

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

Fax : 213 1604567

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
- β. του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει
- γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

3. Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 12/09/2019 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ., κατοίκου , περιοχή , κατά της υπ' αρ./2019 Οριστικής

Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης, οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 10/07/2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

6. Τις απόψεις της ως άνω Δ.Ο.Υ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12/09/2019 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του 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' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 101.935,00 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου βάσει ν. 4509/2017 ύψους 96.359,15 ευρώ, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 12.780,00 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό 211.074,15 ευρώ.

Ειδικότερα, δυνάμει της υπ' αριθ./2018 εντολής ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα για την χρήση 2013 προκειμένου να διαπιστωθεί εάν συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/94 βάσει των δεδομένων που περιλαμβάνονται στο ειδικό Ηλεκτρονικό Αρχείο Επεξεργασίας Δεδομένων Τραπεζικών Λογαριασμών το οποίο τέθηκε στη διάθεση της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης και στο οποίο περιλαμβάνονταν οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων, στους οποίους εμφανίζεται ο προσφεύγων και η σύζυγος του ως δικαιούχος ή ως συνδικαιούχος κατά το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα.

Κατά την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, προέκυψαν πιστώσεις που δεν ήταν δυνατόν να συσχετισθούν με τα δηλωθέντα εισοδήματά του προσφεύγοντος ούτε και με χρεωστικές κινήσεις ελεγχόμενων τραπεζικών λογαριασμών.

Στη συνέχεια και αφού αιτιολογήθηκαν από τον προσφεύγοντα οι περισσότερες εξ αυτών, δεν έγιναν αποδεκτές και καταλογίστηκαν με την προσβαλλόμενη πράξη, οι συναλλαγές που απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα, καθόσον κρίθηκε από τον έλεγχο ότι δεν αιτιολογούνται ως προς την πηγή ή αιτία προέλευσης και συνεπώς χαρακτηρίζονται προσαύξηση περιουσίας, φορολογούμενη ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/94:

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ
1			04/07/2013	4.000,00
2			01/10/2013	4.000,00
3			11/06/2013	300.000,00
4			07/08/2013	11.500,00
ΣΥΝΟΛΟ				319.500.00

Ο προσφεύγων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένος χαρακτηρισμός εκ μέρους της φορολογικής Αρχής των αναφερομένων στον ανωτέρω πίνακα κινήσεων ως μη δικαιολογημένης προσαύξησης περιουσίας. 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. Ειδικότερα, ο προσφεύγων προβάλλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς σχετικά με τις επιμέρους κινήσεις, οι οποίοι θα αναλυθούν κατά περίπτωση κατωτέρω.
- Η διάταξη του άρθρου 53 παρ. 4 του Ν. 4174/2013, στο βαθμό που καθιστά τον προσδιορισμό του επιτοκίου υπολογισμού του τόκου εκπρόθεσμης καταβολής φορολογικής οφειλής, που προβλέπει το άρθρο αυτό, για τη μη εμπρόθεσμη καταβολή φόρων, αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης, αντίκειται στα άρθρα 78 παρ. 1 και 4 και 43 παρ. 2 του Συντάγματος και συνεπώς πρέπει να διαγραφούν τα ποσά τόκου που επιβλήθηκαν σε βάρος του με τη σχετική οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε κατά τη χρήση 2013, ορίζεται:

«3. 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 ΠΟΛ 1095/29.4.2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» ορίζεται:

«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.»

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΕ 2015/5.11.2015 έγγραφο της

Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«.....

B' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

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

.....

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν

συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

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

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

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

Επειδή στην ΠΟΛ 1175/16-11-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται:

«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.

.....

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013: «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, λαμβάνοντας υπόψη τα ποσά που θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας με βάση την έκθεση ελέγχου, τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, όπως αυτοί προβάλλονται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αναφέρουμε ανά περίπτωση τα εξής:

Ως προς το ποσό ύψους 300.000,00€ προκειμένου να αγοραστούν την 11/06/2013 Ομολογίες, ο προσφεύγων ισχυρίζεται τα ακόλουθα «στις 31/12/2012, το διαθέσιμο υπόλοιπό του προς ανάλωση σύμφωνα με τα μέχρι τότε δηλωθέντα εισοδήματά του ανήρχετο σε €1.622.224,48 (σχετικό 1), το οποίο και καλύπτει πλήρως την εν θέματι φερόμενη αγορά ομολογιών, ύψους μόλις €300.000.

Επιπροσθέτως, ισχυρίζεται ότι «κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, αλλά και προγενέστερα αυτής, διατέλεσε εκτελεστικό μέλος της ανώνυμης χρηματιστηριακής εταιρείας με την επωνυμία «.....». Η ανωτέρω εταιρεία, ήδη από το 2006, με σκοπό την ενίσχυση της ρευστότητάς της, προχώρησε σε έκδοση κοινού ομολογιακού δανείου που απευθύνονταν σε κάθε ενδιαφερόμενο και δη, α) σε ήδη υφιστάμενους πελάτες της εταιρείας, β) σε νέους, δυνητικούς πελάτες-επενδυτές, και γ) στα στελέχη της Εταιρείας.

Αναφορικά δηλαδή με το εν λόγω ομολογιακό δάνειο δεν υφίστατο ουδεμία απαγόρευση χορήγησης αυτού σε στελέχη και δη και σε μέλη του Δ.Σ. της εταιρείας. Το εν λόγω ομολογιακό δάνειο ορίστηκε τρίμηνης διάρκειας ανανεούμενο για ίσο χρονικό διάστημα, οι δε αγορές των ομολογιών, η επιστροφή του κεφαλαίου, οι καταβολές των σχετικών τόκων και εν γένει όλες οι συναλλαγές οι σχετικές με την έκδοση του ομολογιακού δανείου, παρακολουθούνταν μέσω του εκάστοτε ατομικού χρηματιστηριακού κωδικού κάθε πελάτη/επενδυτή. Επειδή και ο ίδιος επιθυμούσε να συμμετάσχει στο εν λόγω ομολογιακό δάνειο, αλλά για δικούς του προσωπικούς λόγους, συνισταμένους στο ότι ήδη ήταν μέλος του Δ.Σ. της εταιρείας και γνώριζε από επαφές του με τα λοιπά στελέχη του Δ.Σ. ότι αναμενόταν στο προσεχές μέλλον να υπογράψει εκείνος, μαζί με έτερο μέλος του Δ.Σ. τις σχετικές συμβάσεις που καταρτίζονταν μεταξύ της εταιρείας και του εκάστοτε ομολογιούχου, γεγονός που άλλωστε συνέβη λίγο αργότερα, δεν ήθελε να φαίνεται ο ίδιος ως συμβαλλόμενος στις σχετικές συμβάσεις. Έτσι επέλεξε να συμμετάσχει στο εν λόγω δάνειο, ως ομολογιούχος, μέσω έμμεσης αντιπροσώπευσης (δηλαδή μέσω αντιπροσώπου ενεργούντος στο όνομά του και όχι άμεσα επ' ονόματί του) και συγκεκριμένα δια της αδελφής του, , η οποία ενεργούσε δυνάμει προφορικής εντολής του, ως έμμεση πληρεξουσία και αντιπρόσωπός του, σύναψε δε για λογαριασμό του, στο όνομά της όμως, δυνάμει εμμέσου πληρεξουσιότητας, την από 30.8.2006 αρχική σύμβαση κοινού ομολογιακού δανείου, στο πλαίσιο της οποίας η ίδια αγόρασε, στο όνομά της μεν, ωστόσο για δικό του λογαριασμό, έγχαρτες ανώνυμες ομολογίες, συνολικής αξίας 200.000 ευρώ (σχετικό 3). Η σύμβαση αυτή ανανεώθηκε διαδοχικά, ανά τρίμηνο, με τις με ημερομηνία 4.12.2006, 5.3.2007, 5.6.2007 και 5.9.2007 συμβάσεις (σχετικά 4 έως και 7). Ακολούθως, δυνάμει της με ημερομηνία 5.12.2007 συμβάσεως που καταρτίστηκε ομοίως μεταξύ της ανωτέρω εταιρείας «.....» και της αδελφής του, , η οποία, ενεργούσε δυνάμει προφορικής εντολής του, ως έμμεση πληρεξουσία και αντιπρόσωπός του, το ύψος του ομολογιακού δανείου αυξήθηκε στις 300.000 ευρώ (σχετικό 8). Η σύμβαση αυτή ανανεώθηκε διαδοχικά, ανά τρίμηνο, με τις με ημερομηνία 5.3.2008, 5.6.2008, 5.9.2008, 5.12.2008, 5.3.2009, 5.6.2009 (δυνάμει της οποίας αυξήθηκε το ύψος του ομολογιακού δανείου σε 400.000 ευρώ και μειώθηκε με την αμέσως επόμενη, με ημερομηνία 4.9.2009 σύμβαση στο ίδιο ποσό των 300.000 ευρώ), 4.9.2009 και 7.12.2009 συμβάσεις (σχετικά 9 έως και 16). Ακολούθως, δυνάμει της με ημερομηνία 8.3.2010 συμβάσεως ομολογιακού δανείου, το εν λόγω ομολογιακό δάνειο αυξήθηκε και ανήλθε συνολικά σε 10 κοινές έγχαρτες ανώνυμες ομολογίες, συνολικής ονομαστικής αξίας 1.000.000 ευρώ (σχετικό 17). Η σύμβαση αυτή ανανεώθηκε διαδοχικά, ανά τρίμηνο, με τις με ημερομηνία 8.6.2010, 8.9.2010, 8.12.2010, 8.3.2011 και 8.6.2011 συμβάσεις

(σχετικά 18 έως και 22). Η πραγματοποίηση όλων των συναλλαγών που σχετίζονταν με το ομολογιακό δάνειο, πραγματοποιείτο στην καρτέλα του οικείου χρηματιστηριακού κωδικού της αδελφής του, με αριθμό (σχετικό 22Α). Συνεπώς κάθε φορά που μετέφερε ή κατέθετε σε μετρητά τα απαιτούμενα ποσά για τη συμμετοχή του στο ομολογιακό δάνειο χρήματα, η εν λόγω κίνηση αποτυπωνόταν στην καρτέλα του χρηματιστηριακού κωδικού της αδελφής του (.....), Ωστόσο, αποδεικνύεται πλήρως και εγγράφως ότι το σύνολο της συμμετοχής στο ομολογιακό δάνειο, ποσού 1.000.000 ευρώ, καλύφθηκε από δικά του χρηματικά κεφάλαια. Έτσι στις 29.8.2006 (μία ημέρα πριν την από 30.8.2006 αρχική σύμβαση κοινού ομολογιακού δανείου), μετέφερε σε τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας «.....» στην τράπεζα (αρ. λογαριασμού:), το ποσό των 200.000 ευρώ (σχετικό 23). Επίσης μεταγενέστερα, στις 5.12.2007 μετέφερε σε τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας «.....» στην, με αριθμό, το ποσό των 100.000 ευρώ (σχετικό 24-25). Εν συνεχεία, κατά το έτος 2010 και συγκεκριμένα στις 2, 3 και 4/3/2010, μετέφερε από τον λογαριασμό του στην με αριθμό (σχετικό 26), στον λογαριασμό πελατείας της Εταιρείας στην με αριθμό, το συνολικό ποσό των €600.000, σε τρεις ισόποσες διαδοχικές καταθέσεις των €200.000 με σκοπό την αύξηση της συμμετοχής του στο ΚΟΔ. Στην περιγραφή των καταθέσεων ανέγραφε πάντα ως αιτιολογία τον χρηματιστηριακό κωδικό που αντιστοιχεί στην αδελφή του Επιπλέον, στις 4/3/2010 με την ίδια αιτιολογία ως ανωτέρω, μετέφερε ακόμη €100.000 στον λογαριασμό της εταιρείας, εκ των οποίων €3.600 κατατέθηκαν από εκείνον μετρητά στον λογαριασμό πελατείας της Εταιρείας στην με αριθμό και €96.400 μετεφέρθησαν από τον λογαριασμό του στην με αριθμό (σχετικό 27) στον λογαριασμό πελατείας της Εταιρείας στην με αριθμό Επισυνάπτει άλλωστε και τη σχετική χρηματική καρτέλα της για τον κωδικό (σχετικό 22Α) όπου απεικονίζονται οι εν λόγω καταθέσεις των €800.000 (η προγενέστερη κατάθεση άλλωστε των 200.000 ευρώ στις 29.8.2006, αποδεικνύεται ήδη από το σχετικό προσκομισθέν ανωτέρω παραστατικό) και η ύπαρξη συνολικού ποσού €1.000.000 στο ομολογιακό δάνειο. Συνεπώς αποδεικνύεται ήδη πασιφανώς ότι η πλήρης χρηματοδότηση του εν λόγω ομολογιακού δανείου, ύψους 1.000.000 ευρώ και μάλιστα κατά ποσό 996.400 ευρώ μέσω προσωπικών του τραπεζικών λογαριασμών, έγινε αποκλειστικά από εκείνον και όχι από την αδελφή του, η οποία, αποδεικνύεται έτσι, ότι μόνο τυπικά φερόταν ως ομολογιούχος, για τους λόγους που προανέφερε

και ουσιαστικά δρούσε ως έμμεση αντιπρόσωπός του. Σταδιακά, μεταξύ του χρονικού διαστήματος Αυγούστου – Σεπτεμβρίου 2009 και ακολούθως από την έκδοση ομολογιακού δανείου του Σεπτεμβρίου του 2011 (ίδετε σύμβαση, με ημερομηνία 8.9.2011, σχετικό 28, καθώς και τις μεταγενέστερης αυτής, με ημερομηνίες 8.12.2011, 8.3.2012, 8.6.2012, 10.9.2012, 10.12.2012 και 11.3.2013, σχετικά 29 – 34) άρχισε να ζητάει από την Εταιρεία να του αποδίδει χρηματικά ποσά των €100.000 σε διάφορα χρονικά διαστήματα, περιορίζοντας έτσι τη συμμετοχή του στο ομολογιακό δάνειο της Εταιρείας έως το 2013 σε €300.000.

Συγκεκριμένα υποστηρίζει ότι η εν λόγω εταιρεία του επέστρεψε:

«(α) 100.000 ευρώ στις 9.9.2009 σε τραπεζικό του λογαριασμό στην (ίδετε απόδειξη είσπραξης και παραστατικό μεταφοράς, σχετικό 35).

(β) 100.000 ευρώ στις 9.9.2011 σε τραπεζικό του λογαριασμό στην (ίδετε απόδειξη είσπραξης και παραστατικό μεταφοράς, σχετικό 36).

(γ) 45.839,89 ευρώ στις 7.12.2011 στον επενδυτικό του λογαριασμό στην εταιρεία «.....» με αρ. χρηματιστηριακού κωδικού (ίδετε συμψηφιστική κίνηση και αντίγραφο καρτέλας, σχετικό 36Α).

(δ) 54.160,11 ευρώ στις 8.12.2011 σε τραπεζικό του λογαριασμό στην (ίδετε απόδειξη είσπραξης και παραστατικό μεταφοράς, σχετικό 36Β).

(ε) 100.000 ευρώ στις 20.2.2012 σε τραπεζικό του λογαριασμό στην (ίδετε απόδειξη είσπραξης και παραστατικό μεταφοράς, σχετικό 37).

(ε) 100.000 ευρώ στις 16.5.2012 σε τραπεζικό του λογαριασμό στην (ίδετε απόδειξη είσπραξης και παραστατικό μεταφοράς, σχετικό 38).

(στ) 100.000 ευρώ στις 13.7.2012 σε τραπεζικό του λογαριασμό στην (ίδετε απόδειξη είσπραξης και παραστατικό μεταφοράς, σχετικό 39).

(ζ) 100.000 ευρώ σε δέκα ισόποσες καταβολές μετρητών, όπως προκύπτει από τα σχετικά παραστατικά πληρωμής μετρητών (σχετικό 40), που αποδόθηκαν τυπικά μεν στο όνομα της αδελφής του, ουσιαστικά όμως σε εκείνον.»

Επιπροσθέτως, διατείνεται με τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς ότι «πλην του ανωτέρω κεφαλαίου, αποδεικνύεται ότι και οι τόκοι που του αναλογούσαν από το δάνειο, κατατίθεντο σε προσωπικούς του λογαριασμούς στην και στην (ίδετε ενδεικτικά παραστατικά πληρωμής με συνημμένους τους σχετικούς τραπεζικούς μου λογαριασμούς, σχετικό 41). Αποδεικνύεται συνεπώς περίτρανα ότι εκείνος ήταν ο αποκλειστικός χρηματοδότης του εν λόγω ομολογιακού δανείου, καθ' όλο το ποσό του 1.000.000 ευρώ, σε εκείνον δε επεστράφη μέρος του χρηματοδοτηθέντος κεφαλαίου, ύψους 700.000 ευρώ, εκ του

οποίου μάλιστα ποσό 600.000 ευρώ κατατέθηκε σε προσωπικούς του τραπεζικούς λογαριασμούς και το υπόλοιπο ποσό των 100.000 ευρώ επεστράφη σε μετρητά (ίδετε ανωτέρω σχετικά 35 – 40) και οι τόκοι του ομολογιακού δανείου επίσης καταβάλλονταν σε εκείνον.»

Περαιτέρω, ισχυρίζεται ότι: «Οι ανωτέρω αναφερόμενες συνολικές καταβολές χρημάτων της Εταιρείας προς εκείνον, όπως αναφέρεται ανωτέρω, περιόρισαν τελικά τη συμμετοχή του στο ομολογιακό δάνειο, στο τρίμηνο έκδοσης 11/03/2013 σε €300.000, όπως προκύπτει από τη σχετική προσκομιζόμενη με ημερομηνία 11.3.2013 σύμβαση (σχετικό 34). Έτσι, με τη λήξη του ως άνω τριμήνου και ειδικότερα την 11/06/2013, όταν πλέον εξέλειπε ο λόγος για τον οποίο χρησιμοποίησε τον κωδικό της αδελφής του καθ' ότι πλέον υπέγραφαν τις συμβάσεις και τα σώματα των ομολογιών από την πλευρά της Εταιρείας οι κ.κ. και (αμφότεροι εκτελεστικά μέλη του ΔΣ της Εταιρείας) και όχι εκείνος, μετέφερε η άνω χρηματιστηριακή Εταιρεία, κατόπιν εντολής του, και καθώς γνώριζε ότι ήταν ο ουσιαστικός δικαιούχος των χρημάτων καθ' ότι προέρχονταν από μεταφορές δικών του χρημάτων, εκ του ατομικού του λογαριασμού στην με αριθμό, το ποσό των €300.000 από τον χρηματιστηριακό κωδικό στον κωδικό (.....) εσωτερικά στα μηχανογραφικά συστήματα της Εταιρείας (ίδετε προσκομιζόμενη καρτέλα με την κίνηση του εν λόγω δανείου, στο όνομα της αδελφής του, περιόδου από 31.2.2008 έως και 11.6.2013, σχετικό 22^Α, καθώς και παραστατικό συμψηφιστικής κίνησης, σχετικό 41Α). Κατόπιν προχώρησε στην υπογραφή της με ημερομηνία 11.6.2013 σύμβασης ως αντισυμβαλλόμενος πλέον ο ίδιος (σχετικό 42).»

Τέλος, ο προσφεύγων, καταλήγει με τις προβαλλόμενες αιτιάσεις του ότι: «Από όλα τα παραπάνω καθίσταται σαφές ότι το ποσό των €300.000, δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας, αλλά ποσό που καλύπτεται από προγενέστερες και δη σε παραγεγραμμένες χρήσεις, μεταφορές χρηματικών του ποσών, για την κάλυψη του ανωτέρω ομολογιακού δανείου, προερχόμενες, από νομίμως φορολογημένα εισοδήματά του (ίδετε και αποφ. Δ.Ε.Δ. 1371/2019, 1667/2019, 2378/2019), όπως άλλωστε ήδη προκύπτει από το διαθέσιμο προοδευτικά προς ανάλωση κεφάλαιό του, η δε εσφαλμένα διαληφθείσα ως τεκμήριο ύπαρξης προσαύξησης περιουσίας, με ημερομηνία 11.6.2013 σύμβαση ομολογιακού δανείου, αποτελεί κατ' ουσίαν μεταφορά από την ανωτέρω αδελφή του σε εκείνον, ως πραγματικό δικαιούχο, προϋφιστάμενου, ήδη από το έτος 2009 ομολογιακού δανείου, το οποίο είχε χρηματοδοτηθεί από εκείνον, ως πραγματικό δικαιούχο αυτού και είχε καταρτιστεί στο όνομα της αδελφής του, ως εντολοδόχου και εμμέσου αντιπροσώπου του, και όχι πρωτογενής σύμβαση, καταρτισθείσα το πρώτον τη χρήση 2013.»

Επειδή η φορολογική αρχή δεν αποδέχτηκε τους ανωτέρω ισχυρισμούς με το σκεπτικό ότι: «Ο ελεγχόμενος υποστηρίζει ότι το ποσό που κατέθεσε σε προγενέστερο χρόνο αποδεικνύει τη ροή των εμβασμάτων προς την από το 2010 αλλά και τα εμβάσματα από την προς τους λογ/σμούς για την πληρωμή τόκων ομολογιών αφορά τη σύμβαση έκδοσης Ομολογιακού δανείου με τη διαφορά ότι ως υπογράφουσα τη σύμβαση έκδοσης του ομολογιακού δανείου εμφανίζεται η αδελφή του κ διότι ο ίδιος ως μέλος του Δ.Σ. υπέγραφε τις συμβάσεις και δεν επιθυμούσε να εμφανίζεται στους Ομολογιούχους.

Ο έλεγχος δεν μπορεί να αποδεχθεί τους εν λόγω ισχυρισμούς, ούτε τις παρατυπίες που ομολογεί ο ελεγχόμενος αφού από όσο γνωρίζουμε η αγορά Ομολογίας από Χρηματιστηριακή πρέπει να προκύπτει με πλήρη διαφάνεια από καταθετήρια που να αποδεικνύουν το όνομα του κατόχου της Ομολογίας και να συνδέονται με τον αντίστοιχο λογαριασμό του. Για το εν λόγω ποσό των 300.000,00 ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε αντίστοιχες αναλήψεις από τραπεζικό λογαριασμό.

Οι αποσπασματικές αναλήψεις τις οποίες μας προσκόμισε ο ελεγχόμενος στην χρήση του 2010 από τον λογαριασμό της, οι οποίες χρησιμοποιήθηκαν για να συνταχθεί σύμβαση Ομολόγου στο όνομα της αδελφής του όπως ισχυρίζεται ο ίδιος, σε καμία περίπτωση δεν δικαιολογούν την αγορά του ομολόγου που έκανε ο ίδιος στις 11/06/2013 ποσού 300.000,00.»

Επειδή από το σύνολο των εξετασθέντων στοιχείων που συμπεριλαμβάνονται στον φάκελο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, προκύπτουν τα ακόλουθα:

- Ο προσφεύγων, δυνάμει της ανακοίνωσης που δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ/2005 (Τεύχος ΑΕ-ΕΠΕ), εκλέχθηκε Διοικητικό Συμβούλιο από την Γενική Συνέλευση της εταιρείας «.....» και ο προσφεύγων απέκτησε την ιδιότητα του Διευθύνοντος Συμβούλου.
- Στη συνέχεια με την ανακοίνωση της ως άνω εταιρείας που δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ/2007, εκλέχθηκε και συγκροτήθηκε σε σώμα νέο Διοικητικό Συμβούλιο, μέλος του οποίου παρέμεινε ο προσφεύγων διατηρώντας την ιδιότητα του Διευθύνοντος Συμβούλου.
- Ακολούθως, με επόμενη ανακοίνωση της εταιρείας στο ΦΕΚ/2008, ο προσφεύγων, δυνάμει των από 12/06/2008 πρακτικών Γενικής Συνέλευσης και Διοικητικού Συμβουλίου, εκλέχθηκε και απέκτησε την ιδιότητα του Μέλους-Γενικού Διευθυντή. Τις ιδιότητες αυτές, τις διατήρησε και με τις μεταγενέστερες αποφάσεις της Γενικής Συνέλευσης που δημοσιεύτηκαν στα ΦΕΚ/2010,/2010,/2010.

- Σύμφωνα δε με επόμενες ανακοινώσεις που δημοσιεύτηκαν στα ΦΕΚ/2012,/2012 και/2014, ο προσφεύγων, διατηρεί στην εν λόγω εταιρεία την ιδιότητα του Γενικού Διευθυντή.

Επειδή περαιτέρω μεταξύ της εταιρείας και της του (αδερφής του προσφεύγοντος), συνάφθηκαν συμβάσεις κοινού ομολογιακού δανείου μετά πρωτογενούς διαθέσεως των ομολογιών αυτού, όπως αυτές απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΟΥ ΔΑΝΕΙΟΥ	ΣΥΝΟΛΙΚΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ ΟΜΟΛΟΓΙΩΝ ΔΑΝΕΙΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΟΜΟΛΟΓΙΩΝ ΠΟΥ ΑΓΟΡΑΣΕ Η	ΑΞΙΑ ΟΜΟΛΟΓΙΩΝ ΠΟΥ ΑΓΟΡΑΣΕ Η	ΣΧΕΤΙΚΟ ΕΓΓΡΑΦΟ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ
30/08/2006	1.100.000,00	22	4	200.000,00	3
04/12/2006	1.000.000,00	11	2	200.000,00	4
05/03/2007	900.000,00	9	2	200.000,00	5
05/06/2007	900.000,00	9	2	200.000,00	6
05/09/2007	900.000,00	9	2	200.000,00	7
05/12/2007	1.000.000,00	10	3	300.000,00	8
05/03/2008	3.000.000,00	30	3	300.000,00	9
05/06/2008	3.000.000,00	30	3	300.000,00	10
05/09/2008	2.400.000,00	24	3	300.000,00	11
05/12/2008	2.400.000,00	24	3	300.000,00	12
05/03/2009	2.400.000,00	24	3	300.000,00	13
05/06/2009	2.900.000,00	29	4	400.000,00	14
04/09/2009	3.000.000,00	30	3	300.000,00	15
07/12/2009	3.000.000,00	30	3	300.000,00	16
08/03/2010	5.100.000,00	51	10	1.000.000,00	17
08/06/2010	5.000.000,00	50	10	1.000.000,00	18
08/09/2010	5.000.000,00	50	10	1.000.000,00	19
08/12/2010	4.800.000,00	48	10	1.000.000,00	20
08/03/2011	5.300.000,00	53	10	1.000.000,00	21
08/06/2011	5.200.000,00	52	10	1.000.000,00	22
08/09/2011	4.600.000,00	46	9	900.000,00	28
08/12/2011	3.700.000,00	37	8	800.000,00	29

08/03/2012	2.900.000,00	29	7	700.000,00	30
08/06/2012	1.200.000,00	12	5	500.000,00	31
10/09/2012	1.000.000,00	10	4	400.000,00	32
10/12/2012	900.000,00	9	3	300.000,00	33
11/03/2013	1.700.000,00	17	3	300.000,00	34

Επειδή στη συνέχεια, όπως προκύπτει από τα συνημμένα έγγραφα της παρούσας, ο προσφεύγων σύναψε την 11/06/2013, Σύμβαση Κοινού Ομολογιακού Δανείου ευρώ 2.400.000,00 μετά πρωτογενούς διαθέσεως των ομολογιών αυτού, με την προαναφερθείσα εταιρεία (σχετ. 42). Το ομολογιακό δάνειο ήταν διαιρεμένο σε είκοσι τέσσερις (24) ομολογίες, αξίας εκάστης εξ αυτών 100.000,00€. Ο προσφεύγων με την εν λόγω σύμβαση, κάλυψε, ανέλαβε και αγόρασε τρεις (3) κοινές, έγχαρτες, ανώνυμες Ομολογίες συνολικής ονομαστικής αξίας 300.000,00€ οι οποίες παραδόθηκαν σε εκείνον με την υπογραφή της σύμβασης και την ταυτόχρονη καταβολή του εν λόγω ποσού στην εκδότρια εταιρεία.

Επειδή επιπλέον σε ότι αφορά τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, από τα προσκομισθέντα με την παρούσα στοιχεία προκύπτουν κατά χρονολογική σειρά οι ακόλουθες συναλλαγές:

- Την 29/08/2006 μεταφέρθηκε από τον λογαριασμό της τράπεζας στον οποίο είναι δικαιούχος ο προσφεύγων, το ποσό των 200.000,00€ προς τον λογαριασμό της εταιρείας που τηρούσε στην ίδια τράπεζα. (σχετ. 23)
- Την 05/12/2007 μεταφέρεται από τον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην ποσό 100.000,00€ προς τον λογαριασμό με δικαιούχο την εταιρεία (σχε. 24-25)
- Την 02/03/2010 μεταφέρεται από τον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην ποσό 200.000,00€ προς τον λογαριασμό με δικαιούχο την εταιρεία (σχετ. 26)
- Την 03/03/2010 μεταφέρεται από τον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην ποσό 200.000,00€ προς τον λογαριασμό με δικαιούχο την εταιρεία (σχετ. 26)

- Την 04/03/2010 μεταφέρεται ομοίως από τον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην ποσό 200.000,00€ προς τον λογαριασμό με δικαιούχο την εταιρεία (σχετ. 26)
- Την 04/03/2010 μεταφέρεται και πάλι από τον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην ποσό 3.600,00€ προς τον λογαριασμό με δικαιούχο την εταιρεία (σχετ. 26)
- Την 04/03/2010 μεταφέρεται από τον κοινό λογαριασμό της το ποσό των 96.400,00€ με περιγραφή συναλλαγής «.....» προς τον λογαριασμό της χρηματιστηριακής με αριθμό στην ίδια τράπεζα και χειρόγραφη επισημείωση επί του τραπεζικού δελτίου αναφοράς «.....» (σχετ. 27).

Επειδή σε ότι αφορά τις διενεργηθείσες από τη χρηματιστηριακή εταιρεία επιστροφές του επενδυμένου κεφαλαίου, από τα προσκομισθέντα με την παρούσα στοιχεία προκύπτουν κατά χρονολογική σειρά τα παρακάτω:

- Την 09/09/2009 κατατίθεται από την εταιρεία στον υπ' αριθ. ατομικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στην το ποσό των 100.000,00 ευρώ. Παράλληλα, από το παραστατικό πληρωμής της εταιρείας, φέρεται ότι εισέπραξε σε μετρητά την 09/09/2009 η κυρία το ποσό των 100.000,00 ευρώ (χρέωση λογαριασμού και πίστωση λογαριασμού και σχόλια επί του παραστατικού «.....»). (σχετ. 35).
- Την 09/09/2011 κατατίθεται από την εταιρεία στον υπ' αριθ. ατομικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στην το ποσό των 100.000,00 ευρώ. Ωστόσο, από το παραστατικό πληρωμής της εταιρείας, προκύπτει ότι εισέπραξε σε μετρητά την 09/09/2011 η κυρία το ποσό των 100.000,00 ευρώ (χρέωση λογαριασμού και πίστωση λογαριασμού και σχόλιο επί του παραστατικού «.....»). (σχετ. 36).
- Την 07/12/2011 συμψηφίζεται (αρ. εντύπου κίνησης 38756) από την εταιρεία στην καρτέλα πελάτη που τηρούσε ο προσφεύγων στην χρηματιστηριακή με κωδικό πελάτη 321 το ποσό των 45.839,89€ με αιτιολογία «Έναντι Ομολογιακού» (σχετ. 36^A). Παράλληλα, από την καρτέλα πελάτη του προσφεύγοντος στην ως άνω εταιρεία, προκύπτει ότι με την ως άνω συμψηφιστική εγγραφή, το υπόλοιπο την 07/11/2011 μειώνεται κατά 45.839,89€ και διαμορφώνεται σε 25.809,81€.

- Την 08/12/2011 κατατίθεται από την εταιρεία στον υπ' αριθ. ατομικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στην το ποσό των 54.160,11 ευρώ. Παράλληλα, από το παραστατικό πληρωμής της εταιρείας, προκύπτει ότι εισέπραξε σε μετρητά την 08/12/2011 η κυρία το ποσό των 54.160,11 ευρώ (χρέωση λογαριασμού και πίστωση λογαριασμού και σχόλιο επί του παραστατικού «.....»). (σχετ. 36B).
- Την 20/02/2012 κατατίθεται από την εταιρεία στον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην το ποσό των 100.000,00 ευρώ. Παράλληλα, από το παραστατικό πληρωμής της εταιρείας, προκύπτει ότι εισέπραξε σε μετρητά την 20/02/2012 η κυρία το ποσό των 100.000,00 ευρώ (χρέωση λογαριασμού και πίστωση λογαριασμού και σχόλιο επί του παραστατικού «.....»). (σχετ. 37).
- Την 16/05/2012 κατατίθεται από την εταιρεία στον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην το ποσό των 100.000,00 ευρώ. Παράλληλα, από το παραστατικό πληρωμής της εταιρείας, προκύπτει ότι εισέπραξε σε μετρητά την 16/05/2012 η κυρία το ποσό των 100.000,00 ευρώ (χρέωση λογαριασμού και πίστωση λογαριασμού και σχόλιο επί του παραστατικού «.....»). (σχετ. 38).
- Την 13/07/2012 πραγματοποιούνται από την εταιρεία ΧΑΕ δύο αναλήψεις μετρητών ύψους 50.000,00€ εκάστης εξ αυτών (συνολικό ποσό 100.000,00€) από τον λογαριασμό που τηρούσε η εταιρεία στην Επιπροσθέτως, επί του παραστατικού πληρωμής της εταιρείας αναγράφεται «Λογαριασμός Χρέωσης , Λογαριασμός Πίστωσης», ενώ ως σχόλιο αναφέρεται «.....»). (σχετ. 39).
- Την 13/12/2012 καταβάλλεται σε μετρητά στην κυρία από την εταιρεία το ποσό των 10.000,00 ευρώ (χρέωση λογαριασμού και πίστωση λογαριασμού και σχόλιο επί του παραστατικού «.....»). (σχετ. 40).
- Την 14/12/2012 καταβάλλεται σε μετρητά στην κυρία από την εταιρεία το ποσό των 10.000,00 ευρώ (χρέωση λογαριασμού και πίστωση λογαριασμού και σχόλιο επί του παραστατικού «.....»). (σχετ. 40).
- Την 17/12/2012 καταβάλλεται σε μετρητά στην κυρία από την εταιρεία το ποσό των 10.000,00 ευρώ (χρέωση λογαριασμού και πίστωση λογαριασμού και σχόλιο επί του παραστατικού «.....»). (σχετ. 40).

- Την 18/12/2012 καταβάλλεται σε μετρητά στην κυρία από την εταιρεία το ποσό των 10.000,00 ευρώ (χρέωση λογαριασμού και πίστωση λογαριασμού και σχόλιο επί του παραστατικού «.....»). (σχετ. 40).
- Την 19/12/2012 καταβάλλεται σε μετρητά στην κυρία από την εταιρεία το ποσό των 10.000,00 ευρώ (χρέωση λογαριασμού και πίστωση λογαριασμού και σχόλιο επί του παραστατικού «.....»). (σχετ. 40).
- Την 20/12/2012 καταβάλλεται σε μετρητά στην κυρία από την εταιρεία το ποσό των 10.000,00 ευρώ (χρέωση λογαριασμού και πίστωση λογαριασμού και σχόλιο επί του παραστατικού «.....»). (σχετ. 40).
- Την 21/12/2012 καταβάλλεται σε μετρητά στην κυρία από την εταιρεία το ποσό των 10.000,00 ευρώ (χρέωση λογαριασμού και πίστωση λογαριασμού και σχόλιο επί του παραστατικού «.....»). (σχετ. 40).
- Την 27/12/2012 καταβάλλεται σε μετρητά στην κυρία από την εταιρεία το ποσό των 10.000,00 ευρώ (χρέωση λογαριασμού και πίστωση λογαριασμού και σχόλιο επί του παραστατικού «.....»). (σχετ. 40).
- Την 28/12/2012 καταβάλλεται σε μετρητά στην κυρία από την εταιρεία το ποσό των 10.000,00 ευρώ (χρέωση λογαριασμού και πίστωση λογαριασμού και σχόλιο επί του παραστατικού «.....»). (σχετ. 40).
- Την 31/12/2012 καταβάλλεται σε μετρητά στην κυρία από την εταιρεία το ποσό των 10.000,00 ευρώ (χρέωση λογαριασμού και πίστωση λογαριασμού και σχόλιο επί του παραστατικού «.....»). (σχετ. 40).

Επειδή αναφορικά με τις καταβολές τόκων που προήλθαν από το επενδυμένο κεφάλαιο, από τα προσκομισθέντα παραστατικά με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή (σχετ. 41) διαπιστώνονται κατά χρονολογική σειρά τα παρακάτω:

- Την 06/06/2007 φέρεται να καταβάλλεται σε μετρητά από την εταιρεία στην κυρία το ποσό των 2.782,36€ με σχόλιο επί του παραστατικού πληρωμής «.....». Ωστόσο, την ίδια ημέρα, ήτοι την 06/06/2007 πραγματοποιείται από την εν λόγω εταιρεία κατάθεση του προαναφερομένου ποσού των 2.782,36€ σε λογαριασμούς του προσφεύγοντος. Συγκεκριμένα, στον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην κατατίθεται από την χρηματιστηριακή εταιρεία ποσό 1.800,00€ και στον υπ' αριθ. λογαριασμό στην ίδια τράπεζα διενεργείται μια δεύτερη κατάθεση ύψους 982,36€.

- Την 06/12/2007 φέρεται να καταβάλλεται σε μετρητά από την εταιρεία στην κυρία το ποσό των 2.873,84€ με σχόλιο επί του παραστατικού πληρωμής «.....». Ωστόσο, την ίδια ημέρα, ήτοι την 06/12/2007 πραγματοποιείται από την εν λόγω εταιρεία κατάθεση του προαναφερομένου ποσού των 2.873,84€ στον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος που τηρούσε στην
- Την 06/03/2008 φέρεται να καταβάλλεται σε μετρητά από την εταιρεία στην κυρία το ποσό των 4.310,75€ με σχόλιο επί του παραστατικού πληρωμής «.....». Περαιτέρω, την ίδια ημέρα, ήτοι την 06/03/2008 πραγματοποιείται από την εν λόγω εταιρεία κατάθεση ποσού ύψους 3.374,96€ στον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην
- Την 06/06/2008 φέρεται να καταβάλλεται σε μετρητά από την εταιρεία στην κυρία το ποσό των 4.358,65€ με σχόλιο επί του παραστατικού πληρωμής «.....». Περαιτέρω, την ίδια ημέρα, ήτοι την 06/06/2008 πραγματοποιείται από την προαναφερθείσα εταιρεία κατάθεση του ποσού των 4.358,65€ στον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην
- Την 05/12/2008 φέρεται να καταβάλλεται σε μετρητά από την εταιρεία στην κυρία το ποσό των 4.626,99€ με σχόλιο επί του παραστατικού πληρωμής «.....». Παράλληλα, την ίδια ημέρα, ήτοι την 05/12/2008 πραγματοποιείται από την προαναφερθείσα εταιρεία κατάθεση του ποσού των 4.626,99€ στον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην
- Την 04/03/2009 φέρεται να καταβάλλεται σε μετρητά από την εταιρεία στην κυρία το ποσό των 4.608,49€ με σχόλιο επί του παραστατικού πληρωμής «.....». Παράλληλα, την ίδια ημέρα, ήτοι την 04/03/2009 πραγματοποιείται από την προαναφερθείσα εταιρεία κατάθεση του ως άνω ποσού των 4.608,49€ στον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην
- Την 05/06/2009 φέρεται να καταβάλλεται σε μετρητά από την εταιρεία στην κυρία το ποσό των 3.412,50€ με σχόλιο επί του παραστατικού πληρωμής «.....». Ταυτόχρονα, την ίδια ημέρα, ήτοι την 05/06/2009 πραγματοποιείται από την προαναφερθείσα εταιρεία κατάθεση του ποσού των 3.412,50€ στον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην
- Την 04/12/2009 φέρεται να καταβάλλεται σε μετρητά από την εταιρεία στην κυρία το ποσό των 3.037,50€ με σχόλιο επί του παραστατικού πληρωμής «.....». Παράλληλα, την ίδια ημέρα, ήτοι την 04/12/2009 πραγματοποιείται

από την προαναφερθείσα εταιρεία κατάθεση του ποσού των 3.037,50€ στον υπ' αριθ.
..... λογαριασμό του προσφεύγοντος στην

- Την 05/03/2010 φέρεται να καταβάλλεται σε μετρητά από την εταιρεία στην κυρία
..... το ποσό των 3.003,75€ με σχόλιο επί του παραστατικού πληρωμής
«.....». Παράλληλα, την ίδια ημέρα, ήτοι την 05/03/2010 πραγματοποιείται από την προαναφερθείσα εταιρεία μεταφορά ποσού 3.600,00€ από τον υπ' αριθ. 1965204 στον υπ' αριθ. 12240904 λογαριασμό της πρώην συζύγου του προσφεύγοντος στην

- Την 09/06/2010 φέρεται να καταβάλλεται σε μετρητά από την εταιρεία στην κυρία
..... το ποσό των 13.062,50€ με σχόλιο επί του παραστατικού πληρωμής
«.....». Παράλληλα, την ίδια ημέρα, ήτοι την 09/06/2010 το ως άνω ποσό των 13.062,50€ κατατίθεται από την προαναφερθείσα εταιρεία σε λογαριασμούς του προσφεύγοντος. Συγκεκριμένα, πραγματοποιείται μία κατάθεση ποσού 1.800,00€ στον υπ' αριθ. λογαριασμό της με δικαιούχο την πρώην σύζυγο του προσφεύγοντος, ποσού 5.000,00€ και 6.262,50€ στους υπ' αριθ. και αντίστοιχα λογαριασμούς του προσφεύγοντος στην

- Την 09/09/2010 φέρεται να καταβάλλεται σε μετρητά από την εταιρεία στην κυρία
..... το ποσό των 15.242,50€ με σχόλιο επί του παραστατικού πληρωμής
«.....». Την ίδια ημέρα, πραγματοποιείται από την προαναφερθείσα εταιρεία κατάθεση ποσού 13.993,34€ στον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην

- Την 09/12/2010 φέρεται να καταβάλλεται σε μετρητά από την εταιρεία στην κυρία
..... το ποσό των 15.750,00€ με σχόλιο επί του παραστατικού πληρωμής
«.....». Παράλληλα, την ίδια ημέρα, ήτοι την 09/12/2010 πραγματοποιείται από την προαναφερθείσα εταιρεία κατάθεση ποσού ύψους 9.982,42€ στον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην

- Την 09/03/2011 εμφανίζεται να καταβάλλεται σε μετρητά από την εταιρεία στην κυρία
..... το ποσό των 15.575,00€ με σχόλιο επί του παραστατικού πληρωμής
«.....», ενώ την ίδια ημέρα, κατατίθεται από την εταιρεία ποσό ύψους 11.775,00€ στον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην

- Την 08/06/2011 φέρεται να καταβάλλεται σε μετρητά από την εταιρεία στην κυρία
..... το ποσό των 15.925,00€ με σχόλιο επί του παραστατικού πληρωμής

«.....». Την ίδια ημέρα ωστόσο, κατατίθεται από την παραπάνω εταιρεία το ποσό των 15.925,00€ στον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην

- Την 09/09/2011 φέρεται να καταβάλλεται σε μετρητά από την εταιρεία στην κυρία το ποσό των 16.675,00€ με σχόλιο επί του παραστατικού πληρωμής «.....». Την ίδια ημέρα ωστόσο, ήτοι την 09/09/2011 πραγματοποιείται από την προαναφερθείσα εταιρεία κατάθεση του ποσού των 16.675,00€ στον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην

- Την 08/12/2011 φέρεται να καταβάλλεται σε μετρητά από την εταιρεία στην κυρία το ποσό των 14.681,25€ με σχόλιο επί του παραστατικού πληρωμής «.....». Παράλληλα, την ίδια ημέρα, ήτοι την 08/12/2011 πραγματοποιείται από την προαναφερθείσα εταιρεία κατάθεση του ποσού των 14.681,25€ στον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην

- Την 08/03/2012 φέρεται να καταβάλλεται σε μετρητά από την εταιρεία στην κυρία το ποσό των 11.418,75€ με σχόλιο επί του παραστατικού πληρωμής «.....». Παράλληλα, την ίδια ημέρα, ήτοι την 08/03/2012 πραγματοποιείται από την προαναφερθείσα εταιρεία κατάθεση του ανωτέρω ποσού των 11.418,75€ στον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην

- Την 09/03/2012 φέρεται να καταβάλλεται σε μετρητά από την εταιρεία στην κυρία το ποσό των 1.631,25€ με σχόλιο επί του παραστατικού πληρωμής «.....». Παράλληλα, την ίδια ημέρα, ήτοι την 09/03/2012 πραγματοποιείται από την προαναφερθείσα εταιρεία κατάθεση του ποσού των 1.631,25€ στον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην

- Την 11/06/2012 φέρεται ομοίως να καταβάλλεται σε μετρητά από την εταιρεία στην κυρία το ποσό των 10.893,12€ με σχόλιο επί του παραστατικού πληρωμής «.....». Την ίδια ημέρα εντούτοις, κατατίθεται από την εταιρεία το ως άνω ποσό των 10.893,12€ στον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην

- Την 11/09/2012 φέρεται να καταβάλλεται σε μετρητά από την εταιρεία στην κυρία το ποσό των 7.286,24€ με σχόλιο επί του παραστατικού πληρωμής «.....». Παράλληλα, την ίδια ημέρα, ήτοι την 11/09/2012 πραγματοποιείται από την προαναφερθείσα εταιρεία κατάθεση του ποσού των 7.286,24€ στον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην

- Την 11/12/2012 φέρεται να καταβάλλεται σε μετρητά από την εταιρεία στην κυρία το ποσό των 4.797,50€ με σχόλιο επί του παραστατικού πληρωμής «.....». Παράλληλα, την ίδια ημέρα, ήτοι την 11/12/2012 πραγματοποιείται από την προαναφερθείσα εταιρεία κατάθεση του παραπάνω ποσού των 4.797,50€ στον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην
- Την 11/12/2012 φέρεται και πάλι να καταβάλλεται σε μετρητά από την εταιρεία στην κυρία το ποσό των 1.800,00€ με σχόλιο επί του παραστατικού πληρωμής «.....».
- Την 11/03/2013 φέρεται να καταβάλλεται σε μετρητά από την εταιρεία στην κυρία το ποσό των 721,87€ με σχόλιο επί του παραστατικού πληρωμής «.....». Παράλληλα, την ίδια ημέρα, το ανωτέρω ποσό κατατίθεται από την εταιρεία στον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην
- Την 11/06/2013 φέρεται να καταβάλλεται σε μετρητά από την εταιρεία στην κυρία το ποσό των 4.887,50€ με σχόλιο επί του παραστατικού πληρωμής «.....». Ταυτόχρονα, την ίδια ημέρα, πραγματοποιείται από την προαναφερθείσα εταιρεία κατάθεση του προαναφερθέντος ποσού των 4.887,50€ στον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην

Επειδή την 11/06/2013 με την με αριθ. συμφηφιστική κίνηση (σχετ. 41^Α) της εταιρείας μεταφέρεται το ομολογιακό δάνειο ύψους 300.000,00€ από την αδερφή του προσφεύγοντος με χρέωση του λογαριασμού (.....) στον ίδιο τον προσφεύγοντα με αντίστοιχη πίστωση του λογαριασμού (.....).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 ορίζεται ότι:

- «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 περαιτέρω, από τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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 σύμφωνα με τη θεωρία και την πάγια νομολογία, η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή επιπροσθέτως, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*»

Επειδή όπως έχει ήδη κριθεί με τις αποφάσεις ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994, η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης.

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, ο έλεγχος, για το ποσό των 300.000,00€ που καταλόγισε ως προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος, στήριξε την κρίση του σε ενδεχόμενες παρατυπίες από τους κανόνες που ακολουθούνται στη χρηματιστηριακή αγορά και στο γεγονός ότι δεν προσκομίστηκαν μέχρι και την ολοκλήρωση του ελέγχου δικαιολογητικά εκ μέρους του προσφεύγοντος. Εξ αυτού του λόγου, απέρριψε τους ισχυρισμούς του, καθόσον έκρινε ότι δεν προκύπτει με πλήρη διαφάνεια από τα καταθετήρια

η επίμαχη αγορά ομολογίας, ώστε αφενός να αποδεικνύεται το όνομα του κατόχου αυτής και αφετέρου να συνδέεται με τον αντίστοιχο λογαριασμό του.

Επειδή ωστόσο, οι τυχόν αποκλίσεις από τις συνήθεις χρηματιστηριακές πρακτικές δεν συνιστούν κατ' ανάγκη αποδεικτικά στοιχεία ύπαρξης προσάυξης περιουσίας, τα οποία να είναι ικανά να τεκμηριώσουν τον επίμαχο καταλογισμό. Το γεγονός ότι ενδεχομένως δεν συνάδει με την χρηματιστηριακή πρακτική ή δεν διέπεται από διαφάνεια η κρινόμενη συναλλαγή, είναι ζήτημα που άπτεται των κανόνων της κεφαλαιαγοράς και δεν αποτελεί αντικείμενο εξέτασης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής. Επιπροσθέτως, τυχόν παρατυπίες ως προς τις εγγραφές που διενεργούσε η χρηματιστηριακή εταιρεία, καθώς και η ύπαρξη δωρεών ή τεκμηρίων, ομοίως δεν εξετάζεται στα πλαίσια της παρούσας, καθόσον συνιστά αντικείμενο ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής στα πλαίσια των διατάξεων περί παραγραφής. Εν προκειμένω, αντικείμενο διερεύνησης ως προς την καταλογισθείσα προσάυξη περιουσίας, αποτελεί αποκλειστικά η πηγή ή η αιτία προέλευσης του ποσού των 300.000,00€.

Επειδή, από τα προσκομισθέντα αντίγραφα της κίνησης λογαριασμού της (σχετ. 22^Α) στην προαναφερθείσα χρηματιστηριακή εταιρεία για το διάστημα από 01/01/2009 έως 19/08/2019 (λογ/μος), σε συνδυασμό με το υπ' αριθ. /2013 παραστατικό της (σχετ. 41^Α), διαπιστώνεται ότι η κάλυψη του ομολογιακού δανείου δεν πραγματοποιήθηκε με καταβολή μετρητών από τον προσφεύγοντα, όπως λανθασμένα ο έλεγχος ισχυρίζεται, αλλά με συμψηφισμό της απαίτησης της αδερφής του ύψους 300.000,00€ από τον επενδυτικό λογαριασμό της και ταυτόχρονη μεταφορά του ομολογιακού δανείου στον επενδυτικό λογαριασμό του προσφεύγοντος. Συνεπώς, από τα συνημμένα στην παρούσα έγγραφα και τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης, αποδεικνύεται ότι δεν υφίσταται κατά την κρινόμενη χρήση καταβολή μετρητών εκ μέρους του προσφεύγοντος για την απόκτηση του κρινόμενου ομολογιακού δανείου από την οποία να μπορεί να τεκμηριωθεί ενδεχόμενος καταλογισμός προσάυξης περιουσίας.

Επειδή, από όλα τα προεκτεθέντα συνάγεται ότι το ποσό των 300.000,00€ που επενδύθηκε από τον προσφεύγοντα την 11/06/2013 στο επίμαχο ομολογιακό δάνειο με τον τρόπο που περιγράφηκε ανωτέρω, ασχέτως αν αντίκειται στην ηθική και τις πρακτικές της κεφαλαιαγοράς, δεν συνιστά σε καμία περίπτωση προσάυξη περιουσίας κατ' άρθρο 48 του

ν. 2238/1994, καθόσον προκύπτει τόσο η πηγή όσο και η αιτία προέλευσής του και ως εκ τούτου πρέπει να διαγραφεί.

Επειδή ο προσφεύγων ως προς τις τραπεζικές πιστώσεις στις 04.07.2013 και 01.10.2013, στον υπ' αριθ. λογαριασμό, ποσού 4.000,00 €, εκάστης εξ αυτών, ισχυρίζεται ότι αφορούσαν σε επιστροφή δανείου. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι με τον καταθέτη των ανωτέρω ποσών, κ., συνδέεται με στενή φιλική σχέση. Στο πλαίσιο της ανωτέρω φιλικής σχέσης τους, αρχές του έτους 2013 τον διευκόλυνε προσωρινά, με την καταβολή σε αυτόν σε μετρητά χρήματα, 8.000 ευρώ, διότι είχε άμεση οικογενειακή ανάγκη και ως φίλος του συνέδραμε στην προσωρινή του οικονομική ενίσχυση. Η ΠΟΛ 1175/2017 επιβεβαιώνει τον ισχυρισμό του ότι για την επίκληση λήψης δανείου, για τη δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας, δεν απαιτείται, για την αποδοχή του ως τέτοιας εμφανούς πηγής της προσαύξησης, η συμπερίληψή του στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή η ύπαρξη εγγράφου, εφόσον το δάνειο είτε κατά τη λήψη είτε κατά την αποπληρωμή του, μπορεί να προκύπτει και από τη σχετική πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό. Οι εν λόγω καταρτιζόμενες προφορικές δανειακές συμβάσεις, δεν απαιτείται μάλιστα να υπαχθούν και σε τέλος χαρτοσήμου, καθώς όπως έχει παγίως κριθεί (ΣτΕ 190/2009, 6172/1995, 6170/1995, 4287/1995, 2805/1994, 1802/1993, 725/1990), κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων εν όψει και της εκ του ανωτέρω Κώδικα βασικής αρχής της τυπικότητας της φορολογίας Χαρτοσήμου, σε τέλη χαρτοσήμου υπόκεινται κατά κανόνα τα έγγραφα περί συνάψεως των συμβάσεων και όχι απλώς οι συνομολογούμενες συμβάσεις (ΣτΕ 190/2009, 1966/1998 7μελ., 1368/1989, 2230/1988, 2746/1987).

Επειδή η φορολογική αρχή δεν αποδέχτηκε τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος καθόσον δεν προκύπτει η βέβαια χρονολογία χορήγησης του δανείου και η υπεύθυνη δήλωση συνάφθηκε συνεπεία του ελέγχου σε χρόνο μεταγενέστερο 06/02/2019, ενώ επιπλέον δεν αποδεικνύεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού το αρχικό ποσό δανείου που χορήγησε ο προσφεύγων στον Κο

Επειδή με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 806 του Αστικού Κώδικα: «*Με τη σύμβαση του δανείου ο ένας από τους συμβαλλομένους μεταβιβάζει στον άλλον κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας.*»

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, για τη σύσταση του δανείου, απαιτείται να

συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- 1) συμφωνία δανειστή και οφειλέτη, σχετικά με την αιτία, για την οποία μεταβιβάζεται η κυριότητα των αντικαταστατών πραγμάτων
- 2) παράδοση του πράγματος από τον δανειστή στον οφειλέτη, και
- 3) απόδοση του πράγματος από τον οφειλέτη στον δανειστή.

Εφόσον πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις, υπάρχει δάνειο κατά την έννοια του άρθρου 806 του ΑΚ, έστω και αν η σύμβαση δεν χαρακτηρίστηκε ως δάνειο από τα συμβαλλόμενα μέρη (Α.Π. 137/1968, Εφ.Αθ. 2447/1962).

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την περ. ε' της παρ. 8 του άρθρου 5 της 1037956/356/Α0012/ΠΟΛ. 1094/23-3-1989: «...τα δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί πρέπει να αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία»

Επειδή με τα διαλαμβανόμενα στην ΠΟΛ. 1175/2017 χορηγήθηκαν διευκρινήσεις σε θέματα προσαύξησης περιουσίας και μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: «...Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός....»

Επειδή βάσει των ανωτέρω διατάξεων και εγκυκλίων οδηγιών, συνάγεται ότι, προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ένα δάνειο προς δικαιολόγηση ποσών που χαρακτηρίζονται από τη φορολογική αρχή ως «πρωτογενείς πιστώσεις» θα πρέπει να συντρέχουν, και μάλιστα αθροιστικά, οι ακόλουθες προϋποθέσεις: α) Το δάνειο να είναι πραγματικό, β) το έγγραφο να φέρει βέβαιη χρονολογία θεωρημένη από αρμόδια αρχή και γ) το δάνειο να έχει ληφθεί πριν την πραγματοποίηση της σχετικής πίστωσης.

Επειδή, ο φορολογούμενος, ο οποίος φέρει το βάρος της απόδειξης, δεν αρκεί μόνο να επικαλείται αλλά οφείλει να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο.

Επειδή ο προσφεύγων για την επίρρωση του ισχυρισμού του ότι οι πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν σε λογαριασμό του από τον Κο, αφορούν σε επιστροφή δανείου που είχε χορηγήσει ο προσφεύγων σε εκείνον κατά το έτος 2012, επικαλείται και προσκομίζει Υπεύθυνη Δήλωση του κυρίου Η εν λόγω δήλωση φέρει βεβαίωση του

γνησίου υπογραφής από το Αστυνομικό Τμήμα με ημερομηνία 06/02/2019 (σχετ. 43). Σύμφωνα με αυτή, ο κύριοςς δηλώνει ότι «*Το 2012 τον Νοέμβριο έλαβα χρηματική διευκόλυνση (δάνειο) από τον προσωπικό μου φίλο , ΑΦΜ , το ποσόν των οκτώ χιλιάδων (8.000,00) ΕΥΡΩ. Το ποσόν αυτό το επέστρεψα (ατόκως) σε δύο (2) δόσεις το 2013. Έκαστη δόση ήταν €4.000,00 (τέσσερες). Το δάνειο εξυπακούεται ότι ήταν άτοκο.*»

Επειδή κατ' αρχάς η υπεύθυνη δήλωση του κυρίου φέρει ημερομηνία την 06/02/2019, ήτοι την ημερομηνία θεώρησης του γνησίου υπογραφής. Επιπροσθέτως, στην εν λόγω δήλωση δεν αναφέρεται ο τρόπος χορήγησης του φερόμενου δανείου. Περαιτέρω, δεν υφίσταται άλλο έγγραφο το οποίο να φέρει βεβαία χρονολογία και να ανάγεται στο χρόνο χορήγησης ή στο χρόνο αποπληρωμής του επικαλούμενου δανείου. Ειδικότερα, δεν υφίσταται οποιοδήποτε ιδιωτικό συμφωνητικό, το οποίο κατά τη σύνταξή του να έχει θεωρηθεί από δημόσια αρχή ή συμβολαιογράφο, ούτε να έχει κατατεθεί στην αρμόδια φορολογική αρχή προς χαρτοσήμανση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου περί δανείων μεταξύ ιδιωτών. Επιπλέον, δεν προσκομίσθηκαν τόσο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. φορολογίας, όσο και στα συνημμένα της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, λοιπά στοιχεία, πέραν των προαναφερθέντων, από τα οποία να αποδεικνύεται ότι η επίμαχη δανειοδότηση έλαβε πράγματι χώρα όπως λ.χ. κατάθεση ποσού μέσω τραπεζής του προσφεύγοντος προς τον δανειζόμενο. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, δεν συντρέχουν στην εξεταζόμενη περίπτωση οι προϋποθέσεις σύστασης ή συννομολόγησης δανείου κατά το άρθρο 806 του Αστικού Κώδικα και ως εκ τούτου λαμβάνοντας υπ' όψιν τα διαθέσιμα στοιχεία και κρίνοντας τα πραγματικά περιστατικά, οι πιστώσεις ποσών από τον Κο που πραγματοποιήθηκαν σε λογαριασμό του προσφεύγοντος, δεν αιτιολογούνται ως προς την αιτία προέλευσής τους και ως εκ τούτου συνιστούν προσαύξηση περιουσίας η οποία φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994.

Επειδή ως προς την πίστωση ποσού 11.500 ευρώ την 07/08/2013 στον επενδυτικό του λογαριασμό στη , ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αντιστοιχεί σε επιταγή εκδόσεως της ανωτέρω εταιρείας (σχετ. 44). Όπως προκύπτει από την καρτέλα του ανωτέρω λογαριασμού, στον λογαριασμό αυτό καταχωρούνται αγορές μετοχών επί πιστώσει, που πραγματοποιούνται δυνάμει της με ημερομηνία 2.6.2008 σύμβασης παροχής πιστώσεως στο πλαίσιο παροχής επενδυτικών υπηρεσιών, που έχει συνάψει με την ανωτέρω εταιρεία (σχετικό 45), χρεώνεται δε αυτός ο

λογαριασμός με τα έσοδα από πώληση μετοχών και τις εισπράξεις από χρήματα που καταβάλει, που μειώνουν ισόποσα το ποσό των επί πιστώσει αγορών μετοχών, δηλαδή την οφειλή του προς την ανωτέρω εταιρεία. Στην προκειμένη περίπτωση το ανωτέρω ποσό των 11.500 ευρώ, που πιστώθηκε στον επενδυτικό λογαριασμό του, αφορά χρηματική διευκόλυνση που του παρασχέθηκε από την εταιρεία», όπως δε προκύπτει από την κίνηση της σχετικής καρτέλας, το ποσό αυτό επιστράφηκε, δια συμψηφισμού από έσοδά του από πώληση μετοχών. Άλλωστε ο ίδιος ο έλεγχος έχει υπαγάγει τις εγγραφές στη χρηματική καρτέλα του ανωτέρω επενδυτικού λογαριασμού, κατά το σχηματισθέν στην καρτέλα αυτή υπόλοιπο προς καταβολή στην εταιρεία» στις 31.12.2013, στο οποίο υπάγεται και το ανωτέρω ποσό των 11.500 ευρώ, σε τέλη χαρτοσήμου, όπως προκύπτει από την από 27.6.2019 και με ημερομηνία θεώρησης 10.7.2019 έκθεση μερικού ελέγχου Κώδικα Νόμου Τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης και σε συνέχεια αυτής την εκδοθείσα, με αριθμό/2019 καταλογιστική πράξη του κ. Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης. Επομένως, η επιβολή φόρου εισοδήματος επί συναλλαγής, η οποία ήδη έχει υπαχθεί σε τέλη χαρτοσήμου, στο πλαίσιο της συνολικής υπαγωγής σε τέλη χαρτοσήμου του υπολοίπου της σχετικής χρηματικής καρτέλας, στην οποία απεικονίζεται και αυτή η συναλλαγή, αποτελεί πρόδηλη αντίφαση και ασυνέπεια της φορολογικής διοίκησης, γεγονός που τελεί σε ευθεία παραβίαση της αρχής της ασφάλειας δικαίου.

Επειδή σύμφωνα με την από 02/06/2008 υπογραφείσα μεταξύ του προσφεύγοντος και της εταιρείας «Σύμβαση Παροχής Πίστωσης στο Πλαίσιο Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών από την στον Πελάτη» (σχετ. 45) ο λογαριασμός πίστωσης είναι ειδικός αλληλόχρεος λογαριασμός του Πελάτη (1.2). Περαιτέρω, σύμφωνα με τον υπ' αριθ. 3.2 όρο της εν λόγω Σύμβασης, κάθε εντολή του πελάτη για αγορά κινητών αξιών μέσω του ΧΑΑ χωρίς προκαταβολή του τιμήματος της αγοράς και εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά στην εντολή, θα ισοδυναμεί με αίτηση του πελάτη για παροχή πίστωσης. Άλλωστε όλες οι συναλλαγές μεταξύ της και του πελάτη θεωρούνται ότι απορρέουν από μια ενιαία συναλλακτική σχέση (3.4). Επιπλέον, με τις τελικές διατάξεις, η Σύμβαση συμφωνείται ότι είναι αόριστης διάρκειας, ενώ στο Παράρτημα Ι συμφωνήθηκε ότι το επιτόκιο χορήγησης πίστωσης είναι μηδενικό, ενώ παράλληλα δεν τέθηκε ανώτατο όριο πίστωσης.

Επειδή η φορολογική αρχή από τα προσκομισθέντα στοιχεία έκρινε ότι το ποσό των 11.500,00€ είναι αγνώστου προέλευσης. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις έγγραφες απόψεις το

κρινόμενο ποσό καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας, διότι η εν λόγω επιταγή δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο, επιπλέον δεν βρίσκεται στην στήλη Πωλήσεις Μτχ στην Χρηματική Καρτέλα του προσφεύγοντος (Κωδ. 321) άρα δεν αφορά ρευστοποίηση κάποιων χρηματοοικονομικών προϊόντων και δεν προκύπτει ο λόγος που κατατέθηκε αυτή η επιταγή ως πληρωμή σε εκείνον.

Επειδή σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην με ημερομηνία θεώρησης 10/07/2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ. της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, από τα προσκομισθέντα μηνιαία Statement παραγώγων αλλά και την Χρηματική Καρτέλα Αγοραπωλησίας μετοχών του προσφεύγοντος από 01/01/2013-31/12/2013 προέκυψε ότι από ενάρξεως μεταφέρεται υπόλοιπο προς καταβολή ύψους 55.261,28€ και το οποίο διαρκώς αυξάνεται χωρίς ποτέ να εξοφλούνται οι αγορές των νέων μετοχών (εντός τριών ημερών όπως προβλέπει η χρηματιστηριακή πρακτική) και να μηδενίζεται το υπόλοιπο με συνέπεια στο τέλος της χρήσης διαμορφώνεται ποσό προς καταβολή ύψους 205.696,00 ευρώ. Το εν λόγω ποσό το οποίο εγγράφεται στην Χρηματική Καρτέλα –..... (Κωδικός Επενδυτή) ο έλεγχος το θεώρησε ως δάνειο από την προς τον προσφεύγοντα. Εν συνεχεία, καταλόγισε χαρτόσημο δανείου 2% για την εν λόγω συναλλαγή πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου, σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 1^α του ΚΝΤΧ, και εξέδωσε την υπ' αριθ. /2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, η οποία δεν αποτελεί αντικείμενο της παρούσας αλλά εξετάζεται στα πλαίσια της με αρ. πρωτ. /2019 υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή εν προκειμένω, το επίμαχο ποσό των 11.500,00 ευρώ χαρακτηρίστηκε από τη φορολογική αρχή ως προσαύξηση περιουσίας για την οποία δεν εξακριβώθηκε η πηγή ή η αιτία προέλευσης. Ωστόσο, τόσο επί της οικείας έκθεσης εισοδήματος, όσο και επί της έκθεσης τελών χαρτοσήμου, το ποσό των 205.696,00€, το οποίο αποτελεί το μεγαλύτερο υπόλοιπο το οποίο εγγράφεται στην Χρηματική Καρτέλα –..... (Κωδικός Επενδυτή) κατά την 31/12/2013, κρίθηκε από τον έλεγχο ότι συνιστά δάνειο της προς τον προσφεύγοντα και εξ αυτού του λόγου άλλωστε επέβαλε τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου. Επισημαίνεται δε από τον έλεγχο, ότι το υπόλοιπο προς καταβολή ύψους 55.261,28€, το οποίο μεταφέρεται από την προηγούμενη χρήση, διαρκώς αυξάνεται χωρίς ποτέ να εξοφλούνται οι αγορές των νέων μετοχών και να μηδενίζεται το υπόλοιπο.

Επειδή από τα προεκτεθέντα συνάγεται ότι η φορολογική αρχή, προκειμένου να υπαγάγει σε τέλη χαρτοσήμου το υπόλοιπο της χρηματικής καρτέλας της 31/12/2013 ύψους 205.696,00€, αποδέχθηκε ότι όλα τα επιμέρους ποσά που πιστώνονταν στον εν λόγω λογαριασμό, συμβάλλοντας στην αύξηση του υπολοίπου προς καταβολή, αποτελούν προϊόν δανείου της χρηματιστηριακής εταιρείας προς τον προσφεύγοντα. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος, επιβάλλοντας τέλη χαρτοσήμου δανείου στο μεγαλύτερο υπόλοιπο, συνομολογεί ότι τα ποσά που πιστώνονταν στον εν λόγω λογαριασμό, μεταξύ των οποίων και το επίμαχο ποσό ύψους 11.500,00€ αφενός προέρχονται από την εταιρεία και αφετέρου αποτελούν προϊόν δανεισμού της εταιρείας προς τον προσφεύγοντα. Συνεπώς, όπως βάσιμα ο προσφεύγων ισχυρίζεται, εφόσον η φορολογική αρχή αποδέχεται ρητά ότι για τα ποσά αυτά, προκύπτει τόσο η πηγή, όσο και η αιτία προέλευσης, το ποσό των 11.500,00€ δεν δύναται να καταλογισθεί ως προσαύξηση περιουσίας κατ' άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994 και πρέπει να διαγραφεί.

Επειδή ο προσφεύγων με τον τελευταίο προβαλλόμενο λόγο ισχυρίζεται ότι η διάταξη του άρθρου 53 παρ. 4 του Ν. 4174/2013, στο βαθμό που καθιστά τον προσδιορισμό του επιτοκίου του τόκου εκπρόθεσμης καταβολής φορολογικής οφειλής, που προβλέπει το άρθρο αυτό, για τη μη εκπρόθεσμη καταβολή φόρων, αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης, αντίκειται στα άρθρα 78 παρ. 1 και 4 και 43 παρ. 2 του Συντάγματος και συνεπώς πρέπει να διαγραφούν τα ποσά τόκου που επιβλήθηκαν σε βάρος του με τη σχετική οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος.

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

Επειδή, σύμφωνα με το, κατά πάγια νομολογία, περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου

ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων.

Επειδή η φορολογική αρχή, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει κατά περίπτωση το ύψος των προστίμων ή των καταλογισθέντων κύριων και πρόσθετων φόρων. Άλλωστε, δεν εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης ή την ύπαρξη της πλημμέλειας και εξετάσει την συνδρομή των τασσόμενων υπό του νόμου προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή τυχόν προστίμου και στον καταλογισμό των φόρων που προκύπτουν σε κάθε ελεγχόμενη φορολογία. Εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, διαπιστώνεται ότι οι πρόσθετοι φόροι, υπολογίστηκαν βάσει των κείμενων φορολογικών διατάξεων των άρθρων 53 και 58 του ν. 4174/2013, όπως αυτές ίσχυαν για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο κατά τον χρόνο έκδοσης της πράξης.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, οι δε κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακύρωσης ενώπιον του ΣτΕ.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από 12/09/2019 και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ. και την τροποποίηση της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Εισφοράς Αλληλεγγύης, οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

Προσαύξηση περιουσίας κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 με βάση την παρούσα απόφαση:

Χρήση	Ποσά προσαύξησης βάσει ελέγχου	Ποσά που δικαιολογούνται βάσει της παρούσας	Σύνολο προσαύξησης περιουσίας βάσει απόφασης ΔΕΔ
2013	319.500,00	311.500,00	8.000,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑ- ΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά Απόφασης ΔΕΔ		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	συζύγου	Ατομικό και τέκνων	συζύγου	Ατομικό και τέκνων	συζύγου	
A - B. Από ακίνητα		1.921,84		1.921,84		1.921,84	
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχει- ρήσεις							
Ε. Από γεωργικές επιχει- ρήσεις							
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρε- σίες		14.976,55		14.976,55		14.976,55	
Ζ. Από ελευθέρια επαγ- γέλματα			319.500,00		8.000,00		8.000,00
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης							
Συνολικό εισόδημα		16.898,39	319.500,00	16.898,39	8.000,00	16.898,39	8.000,00
Αρνητικά στοιχεία εισο- δήματος που συμψηφί- ζονται							
Υπόλοιπο		16.898,39	319.500,00	16.898,39	8.000,00	16.898,39	8.000,00
Διαφορά τεκμαρτής δα- πάνης που προστίθεται							
Άθροισμα		16.898,39	319.500,00	16.898,39	8.000,00	16.898,39	8.000,00
Εκπτώσεις δαπανών άρ- θρου 8 ν. 2238/1994							
Φορολογητέο εισόδη- μα		16.898,39	319.500,00	16.898,39	8.000,00	16.898,39	8.000,00

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Κ.ΛΠ. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2014

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας		Ποσά Δήλωσης		Ποσά Απόφασης ΔΕΔ (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Διαφορά	
		Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.		
1. Του συζύγου	Εισόδημα-φόρος κλίμακας	0,00		8.000,00	2.080,00		
	Μείωση του φόρου				0,00		
	Υπόλοιπο φόρου (α)		0,00		2.080,00		
	Εισόδημα-φόρος κλίμακας	16.898,39	3.487,02	16.898,39	3.487,02		
2. Της συζύγου	Μείωση του φόρου		2.100,00		2.100,00		
	Υπόλοιπο φόρου (β)		1.387,02		1.387,02		
	Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)		0,00		0,00		
Β. Συμπληρωματικός φόρος							
Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)		2.022,99	60,69	2.022,99	60,69		
Φόρος που αναλογεί [(α) + (β) + (γ) + (δ)]			1.447,71		3.527,71		2.080,00
Γ. Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί							
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :							
α) Κινητές αξίες				0,00			
β) Εμπορικές επιχειρήσεις				0,00			
γ) Ακίνητα				0,00			
δ) Μισθωτές υπηρεσίες		1.194,84		1.194,84			
ε) Ελευθέρια επαγγέλματα				0,00			
στ) Την αλλοδαπή				0,00			
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :							
α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος				0,00			
β) Ειδικών περιπτώσεων			1.194,84	0,00	1.194,84		
3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση							
Υπόλοιπο φόρου			252,87		2.332,87		2.080,00
Δ. Σε περίπτωση χρεωστικού υπόλοιπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπόλοιπου φόρου αφαιρούνται :							
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικονομικό έτος				0,00	0,00		
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων				0,00	0,00		
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				0,00	0,00		
4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου				0,00	0,00		
5. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω εκπροθέσμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ				0,00	0,00		
6. Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				1.966,22	1.966,22		
Μη υποβολή 2.080,00*0,5				1.040,00			
Τόκοι 61 μήνες Χ 0,73 %				926,22			
7. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβ.		0,00%		0,00	0,00		
8. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου				0,00	0,00		
9. Εισφορά ΕΛΓΑ				0,00	0,00		
10. Εισφορά Αλληλεγγύης			4.144,77	4.464,77	320,00		
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. εισφοράς αλληλεγγύης					0,00		
Μη υποβολή 490,36 * 0,5							
Τόκοι 52 μήνες Χ 0,73 %							
11. Τέλος Επιτηδεύματος				0,00	0,00		
12. Φόρος Πολυτ. Διαβ.			456,90	456,90			
13. Συμβεβαιούμενα ποσά λόγω εκπροθέσμου			25,29	25,29			
Σύνολο			4.879,83	9.246,05	4.366,22		
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμψηφισμών				0,00	0,00		
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			4.879,83	9.246,05	4.366,22		
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή			0,00	0,00	0,00		
Ποσό που επιστράφηκε			0,00	0,00	0,00		
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			4.879,83	9.246,05	4.366,22		

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 ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.