



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604529
Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα, 30/09/2020

Αριθμός απόφασης: **2053**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α΄ 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της υπ΄ αριθμ. Δ ΟΡΓ Α 1036960 ΕΞ 2017/10.3.2017 (ΦΕΚ Β΄ 968/22.3.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της υπ΄ αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β΄ 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Του άρθρου έκτου παρ. 4 εδ. β΄ της από 30.3.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α΄ 75/30.3.2020), που κυρώθηκε με τη διάταξη του άρθρου 1 ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α΄ 86/25.4.2020).

ε. Της υπ΄ αριθμ. Α.1122/29.5.2020 (ΦΕΚ Β΄ 2088/31.5.2020) κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ΄ αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ΄ αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 22.1.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του Μιχαήλ, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ., κατά της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	23/12/2019	23/12/2019	Φόρος εισοδήματος	01/01/2013 - 31/12/2013	4.886,33 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από 23.12.2019 οικεία έκθεση ελέγχου του ίδιου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ./18.5.2020 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής του και τα προσκομιζόμενα με αυτό σχετικά έγγραφα.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6

Επί της από 22.1.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./23.12.2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 2.242,00 €, πλέον 2.299,40 € συνόλου προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) οικονομικού έτους 2014 και εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕφπ (άρθρο 72 παρ. 17 ν. 4174/2013) και 344,93 € ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 ν. 3986/2011 (ΕισφΑλληλ), ήτοι συνολικό ποσό 4.886,33 €.

Οι διαφορές ΦΕφπ και Εισφ. Αλληλ προέκυψαν επί τη βάσει της από 23.12.2019 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2013-31.12.2013 με την προσθήκη στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου αυτής εισοδημάτων αγνώστου πηγής/αιτίας προέλευσης (άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994) συνολικού ύψους 8.623,09 €, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό εισόδημα (προ εκπτώσεων)	
	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου
01.01.2013-31.12.2013	6.231,80 €	14.854,89 €

Ειδικότερα, από την επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων μέσω της εφαρμογής Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Προϊόντων, προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο για το οικονομικό έτος 2014 καθώς και για το φορολογικό έτος 2014 αρχικά, πρωτογενείς πιστώσεις, τις οποίες χαρακτήρισε ο έλεγχος ως προσαύξηση περιουσίας και κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αρ./18-11-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων, οι οποίες συνοπτικά απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

ΧΡΗΣΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ
2013	97.794,07€
2014	24.400,00 €

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα σε απάντηση του ως άνω σημειώματος κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ Κηφισιάς το με αριθ. πρωτ./10-12-2019 υπόμνημα .

Ο έλεγχος μετά το ως άνω υπόμνημα της προσφεύγουσας από το συνολικό ποσό των ως άνω πιστώσεων, δεν έκανε δεκτή την αιτιολόγηση ορισμένων πιστώσεων συνολικού ποσού συνολικού ύψους 8.623,09 € στη χρήση 2013 για τις οποίες δεν αιτιολογήθηκε η πηγή ή η αιτία προέλευσής τους και απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Πλήθος Δικαιούχ	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ-Πίστωση	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΙ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ
10098	1	07/01/2013 00:00	Κατάθεση/α νάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	2.800,00	2.800,00
10109	1	09/01/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ		5.180,91	5.180,91
10126	4	16/01/2013 00:00	Κατάθεση/α νάληψη σε λογαριασμό	1.168,71	292,18
10182	1	30/01/2013 00:00	Κατάθεση/α νάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	1.350,00	350,00
ΣΥΝΟΛΟ								8.623,09

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, της ως άνω πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής, καθώς και την επιστροφή όποιου ποσού έχει καταβάλει ή θα καταβάλει στο μέλλον δυνάμει της πράξης αυτής, με το νόμιμο τόκο από την άσκηση της εν λόγω ενδικοφανούς προσφυγής, άλλως από την ημέρα καταβολής (για ό,τι καταβάλει στο μέλλον) και μέχρι την ολοσχερή εξόφληση, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

1.) Εσφαλμένη εφαρμογή των νομοθετικών διατάξεων και εγκυκλίων περί προσαύξησης περιουσίας (άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994 και ΠΟΛ.1175/2017). Ειδικότερα:

α) Αναφορικά με την πίστωση ποσού ύψους 2.800,00 € του τραπεζικού του λογαριασμού με αριθμό που τηρούσε στην στις 07.01.2013 (REC ID 10098): το ποσό αυτό αφορά σε μετρητά από τα νομίμως φορολογηθέντα εισοδήματά του που κατείχε τη δεδομένη στιγμή από προγενέστερες αναλήψεις διαφόρων ποσών, προσκομίζει δε αναλυτική κίνηση του τραπεζικού του λογαριασμού με αριθμό που τηρούσε στην για το διάστημα Αύγουστος 2012-Ιανουάριος 2013, από την οποία προκύπτουν οι εν λόγω αναλήψεις, και ισχυρίζεται ότι τα αναληφθέντα ποσά δεν επανακατατέθηκαν ούτε αναλώθηκαν, με αποτέλεσμα να καλύπτεται πλήρως το ποσό της ως άνω πίστωσης, κατά τα γενόμενα δεκτά και με την ΠΟΛ.1175/2017, προσκομίζει δε συναφώς φωτοαντίγραφα των αναλυτικών κινήσεων των τραπεζικών του λογαριασμών με αριθμούς,, και που τηρούσε στην για το διάστημα Αύγουστος 2012-Ιανουάριος 2013.

β) Αναφορικά με την πίστωση ποσού ύψους 5.180,91 € του τραπεζικού του λογαριασμού με αριθμό που τηρούσε στην Τράπεζα στις 09.01.2013 (REC ID 10109): το ποσό αυτό αφορά σε επιστροφή κεφαλαίου κατόπιν εκκαθάρισης ΕΠΕ, στην οποία συμμετείχε, και συγκεκριμένα σε μέρος του επιστραφέντος κεφαλαίου, προσκομίζει δε, μεταξύ άλλων, φωτοαντίγραφο επιστολής προς την Τράπεζα με εντολή να πραγματοποιηθεί ανάληψη από τον εταιρικό λογαριασμό της ΕΠΕ και κατάθεση ποσού ύψους 5.180,91 € σε προσωπικό του λογαριασμό, παραστατικό της Τράπεζας αναφορικά με την εν λόγω ανάληψη και παραστατικό της Τράπεζας αναφορικά με την εν λόγω κατάθεση και επικαλείται την ΠΟΛ.1175/2017 και συγκεκριμένα το σημείο της εκείνο που αναφέρεται στη συμμετοχή του ελεγχόμενου προσώπου σε νομικό πρόσωπο.

γ) Αναφορικά με την πίστωση ποσού ύψους 292,18 € του τραπεζικού του λογαριασμού με αριθμό που τηρούσε στη στις 16.1.2013 (REC ID 10126): πιθανότατα σχετίζεται με άλλο συνδικαιούχο του λογαριασμού, ζήτησε δε από την τράπεζα σχετικές πληροφορίες, πλην όμως αυτές δεν του έχουν παρασχεθεί λόγω απώλειας δεδομένων-αρχείων κατά τη μεταβίβασή τους από τη στην τράπεζα, επομένως συντρέχει περίπτωση ανυπαίτιας αδυναμίας του να παράσχει εξηγήσεις, περίπτωση κατά την οποία, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1175/2017, δεν καταλογίζεται προσαύξηση περιουσίας.

Εξάλλου, η εν λόγω πίστωση έπρεπε σε κάθε περίπτωση να εξαιρεθεί στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, δεδομένου ότι ο φορολογικός έλεγχος κατ' άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994 εφαρμόζεται για τις «μεγάλες» ή «σημαντικές» πιστώσεις των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου προσώπου (πρβλ. ΣτΕ 1891/2018, 884/2016 κ.ά), το ύψος των οποίων καθορίζεται στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και με βάση την αρχή της αναλογικότητας από τον έλεγχο.

2.) Ο προσφεύγων επίσης ισχυρίζεται ότι οι αμφισβητούμενες από τον έλεγχο πιστώσεις σε μετρητά που του καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας αποτελούν διαθέσιμο χρηματικό ποσό μετρητών εκτός τραπεζικού συστήματος προηγούμενων ετών. Ειδικότερα προσκόμισε στον έλεγχο πίνακα Ανάλωσης κεφαλαίου και διαθέσιμου υπολοίπου 31/12/2012 βάσει των δηλωθέντων εισοδημάτων των ετών 2004-2012.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 εδ. β' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2013: «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 προέλευσης 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.»

ΕΠΕΙΔΗ ΣΤΗΝ ΠΟΛ 1095/29.4.2011 «ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 3 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 15 ΤΟΥ Ν.3888/2010» ΟΡΙΖΕΤΑΙ:

«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 ΕΞ 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:

«.....

Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από

επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

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

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

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

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την 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, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 7 και 8 της απόφασης), «7. ...σε αρκετές περιπτώσεις (λ.χ. όταν ο ίδιος ο δικαιούχος του λογαριασμού καταθέτει σε αυτόν μετρητά ή το ποσό επιταγής), η αληθής φύση και η ακριβής αιτία ή πηγή (γενεσιουργός οικονομικός λόγος) των οικείων σημαντικών αυξήσεων του ποσού του τραπεζικού λογαριασμού είναι αδύνατο ή, εν πάση περιπτώσει, ιδιαίτερα δυσχερές να διαγνωσθούν με άλλους τρόπους από τη φορολογική διοίκηση, η οποία διαπιστώνει μια κατάσταση, όσον αφορά την περιουσία του φορολογούμενου, που ευλόγως καλεί για

εξηγήσεις εκ μέρους του. Εξάλλου, σε υπόθεση όπως η κρινόμενη, 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.»

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 τις κάτωθι πιστώσεις:

REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Πλήθος Δικαιούχ	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπεζικής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ- Πίστωση	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΙ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ
10098	1	07/01/2013 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	2.800,00	2.800,00
10182	1	30/01/2013 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	1.350,00	350,00
ΣΥΝΟΛΟ								3.150,00

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εν προκειμένω εφαρμόστηκαν εσφαλμένα οι νομοθετικές διατάξεις και οι εγκύκλιοι περί προσαύξησης περιουσίας (άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994 και ΠΟΛ.1175/2017), ειδικότερα δε και αναφορικά, πρώτον, με την πίστωση ποσού ύψους 2.800,00 € του τραπεζικού του λογαριασμού με αριθμό που τηρούσε στην στις 07.01.2013 (REC ID 10098) ότι το ποσό αυτό αφορά σε μετρητά από τα νομίμως φορολογηθέντα εισοδήματά του που κατείχε τη δεδομένη στιγμή από προγενέστερες αναλήψεις διαφόρων ποσών, προσκομίζει δε αναλυτική κίνηση του τραπεζικού του λογαριασμού με αριθμό που τηρούσε στην για το διάστημα Δεκέμβριος 2012-Ιανουάριος 2013, από την οποία προκύπτουν οι εν λόγω αναλήψεις, και ισχυρίζεται ότι τα αναληφθέντα ποσά δεν επανακατατέθηκαν ούτε αναλώθηκαν, με αποτέλεσμα να καλύπτεται πλήρως το ποσό της ως άνω πίστωσης, κατά τα γενόμενα δεκτά και με την ΠΟΛ.1175/2017.

Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στη σελ. 25 της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 23.12.2019 οικείας έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής: «...Όσον αφορά καταθέσεις μετρητών, για τις οποίες προσκομίστηκαν αποδεικτικά κατάθεσης από τον ίδιο και οι οποίες δικαιολογούνται από προγενέστερες αναλήψεις, ως επί το πλείστον από τους ατομικούς του λογαριασμούς (σχετικό 1, καρτέλα αναλήψεων-καταθέσεων υπομνήματος/4-11-2019), αυτές εξαιρέθηκαν

από τις πρωτογενείς καταθέσεις. Οι υπόλοιπες καταθέσεις μετρητών, οι οποίες δεν δικαιολογούνται από προγενέστερες αναλήψεις σύμφωνα με το παραπάνω σχετικό 1, κρίθηκαν ως πρωτογενείς (rec id 10098, 10109, 10182). [...]»

Επειδή επιπλέον ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι κατά την 01.01.2013 διέθετε ανά χείρας επαρκή διαθέσιμα προς ανάλωση φορολογηθέντα κεφάλαιά του σε μετρητά, τα οποία υπερκάλυπταν τις ελεγχόμενες πιστώσεις, προσκομίζει δε σχετικό πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου για τις περιόδους 01.01.2005-31.12.2012.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση ο έλεγχος για την απόδειξη ύπαρξης προσαύξησης περιουσίας, δεν έλαβε υπόψη του τη δυνατότητα κάλυψης των διαφορών από τα εναπομείναντα εισοδήματα προηγούμενων ετών, σε σύγκριση με υφιστάμενες καταθέσεις της προσφεύγουσας κατά την 01/01/2013.

Επειδή η δυνατότητα ύπαρξης ρευστών διαθεσίμων στα χέρια του φορολογούμενου είναι θέμα πραγματικό, το οποίο η φορολογική ελεγκτική υπηρεσία οφείλει να εξετάζει και να εκτιμά με βάση τα στοιχεία που βρίσκονται στη διάθεσή της [πρβλ ΣτΕ 884/2016 (σκέψη 20)].

Επειδή ο έλεγχος για τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος σχετικά με το διαθέσιμο εισόδημα προηγούμενων ετών εις χείρας του εκτός τραπεζικού συστήματος προς δικαιολόγηση των εν λόγω πιστώσεων αναφέρει επί της έκθεσης απόψεων ότι "... Αναφορικά με το διαθέσιμο προς ανάλωση εισόδημα που επικαλείται ο ελεγχόμενος, το υπόλοιπο κεφαλαίου προηγούμενων ετών (ανάλωση) δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την δικαιολόγηση των πρωτογενών καταθέσεων. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ν.2238/1994, με την ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο, περιορίζεται ή καλύπτεται μεταξύ άλλων η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων. Η ανάλωση κεφαλαίου πραγματοποιείται για λόγους κάλυψης τεκμαρτών δαπανών και σε καμία περίπτωση το αποτέλεσμά της δεν μπορεί να συσχετιστεί με τα πραγματικά εισοδήματα και περιστατικά του ελέγχου, όπως είναι οι κινήσεις χρηματικών ποσών, μέσω τραπεζικών λογαριασμών. Επιπρόσθετα, από την ανάλωση κεφαλαίων προηγούμενων ετών που επικαλείται ο προσφεύγων, δεν προκύπτει συγκεκριμένο ταμειακό και διαθέσιμο χρηματικό υπόλοιπο (μετρητά) εκτός τραπεζικού συστήματος και άρα η δυνατότητα κατάθεσης χρηματικών ποσών (μετρητά) στους τραπεζικούς λογαριασμούς αλλά γίνεται αναφορά σε ένα γενικό πλασματικό εισοδηματικό πλεόνασμα το οποίο όμως δεν περιλαμβάνει όλες τις πραγματικές δαπάνες του φορολογούμενου....."

Επειδή από τον πίνακα μη αναλωθέντων κεφαλαίων που μας προσκόμισε ο προσφεύγων και από την αντιπαραβολή με τις δηλώσεις και τα εκκαθαριστικά των οικείων ετών, διαπιστώνεται κατ' αρχάς ότι ο προσφεύγων κατά τον υπολογισμό δεν συμπεριέλαβε τις πραγματικές δαπάνες.

Επειδή όπως προκύπτει σαφώς από τον επικαλούμενο και προσκομιζόμενο από τον προσφεύγοντα πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών, το σύνολο των εσόδων των δικών του και της συζύγου του για το χρονικό διάστημα 31.12.2005-31.12.2012, σύμφωνα με τις δηλώσεις τους ΦΕΦΠ οικονομικών ετών 2006-2013 και από τα αντίστοιχα εκκαθαριστικά

σημειώματα ΦΕφπ με την προσθήκη δαπανών (κυρίως ιατρικών / νοσοκομειακών δαπανών, υποχρεωτικών εισφορών σε ασφαλιστικά ταμεία και ασφαλίσεων ζωής) που δεν έχουν περιληφθεί στον εν λόγω πίνακα, όπως παρακάτω, με αποτέλεσμα κατά την 01.01.2013 το σχηματισθέν κεφάλαιο σε προηγούμενα έτη (σε μετρητά ανά χείρας του προσφεύγοντος ή/και της συζύγου του) που να μπορεί να «χρησιμοποιηθεί» προς δικαιολόγηση πιστώσεων αγνώστου πηγής/αιτίας προέλευσης στους τραπεζικούς του λογαριασμούς κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2013-31.12.2013 να διαμορφώνεται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα:

Οικονομικό έτος (διαχειριστική χρήση)	2006 (01.01.2005- 31.12.2005)	2007 (01.01.2006- 31.12.2006)	2008 (01.01.2007- 31.12.2007)	2009 (01.01.2008- 31.12.2008)	2010 (01.01.2009- 31.12.2009)	2011 (01.01.2010- 31.12.2010)	2012 (01.01.2011- 31.12.2011)	2013 (01.01.2012- 31.12.2012)
Σύνολο εσόδων (Υ+Σ)	77.384,11 €	72.516,75	193.143,35 €	362.739,02 €	237.923,71 €	281.929,87 €	3.713,32	31.019,67
Τεκμήρια ακινήτων (Υ)	-	-	-	-	-	1.155,00 €	1.800,00 €	1.800,00 €
Τεκμήρια αυτοκινήτων (Υ)	-	-	-	-	-	17.600,00 €	29.000,00 €	18.013,33 €
Τεκμήρια σκαφών κ.λπ. (Υ)	-	-	-	-	-	8.333,34 €	9.200,00 €	10.000,00 €
Τεκμήρια για διδάκτρα σε σχολεία (Υ)	-	-	-	-	-	-	6.000,00 €	-
Τεκμήρια για οικιακούς βοη-θούς, οδηγούς, δασκάλους (Υ)	-	-	-	-	-	-	-	10.025,00 €
Αγορά ακινήτου (Υ)	-	-	-	-	-	9.981,00 €	-	-
Αγορά αυτοκινήτου κ.λπ. (Υ)	-	-	-	-	-	-	-	5.895,00 €
Αγορά σκάφους αναψυχής (Υ)	11.824,00 €	-	-	-	-	15.000,00 €	-	-
Εισφορές σε ασφαλιστικά ταμεία (Υ)	-	-	-	3.690,84 €	4.646,68 €	4.539,14 €	4.792,08 €	4.852,08 €
Ασφάλιστρα ζωής κ.λπ. (Υ)	3.303,46 €	3.295,95 €	3.295,95 €	3.061,00 €	6.514,65 €	5.768,91 €	1.949,45 €	1.629,00 €
Ελάχιστο ποσό διαβίωσης (Υ)	2.900,00 €	2.900,00 €	2.900,00 €	2.900,00 €	2.900,00 €	2.500,00 €	2.500,00 €	2.500,00 €
Σύνολο δαπανών (Υ)	18.027,46 €	6.195,95 €	6.195,95 €	9.651,84 €	14.061,33 €	64.877,39 €	55.241,53 €	54.714,41 €
Τεκμήρια ακινήτων (Σ)	-	-	-	-	-	35.784,00 €	28.560,00 €	28.560,00 €
Τεκμήρια αυτοκινήτων (Σ)	-	-	-	-	-	4.500,00 €	7.000,00 €	7.000,00 €
Ανέγερση οικοδ. ή δεξαμενών κολύμβησης (Σ)	-	-	-	-	-	13.350,00 €	2.812,43 €	-
Ιατρικές / νοσοκομειακές δαπάνες (Σ)	-	20,00 €	2.292,49 €	-	76,00 €	13,44 €	-	-
Εισφορές σε ασφαλιστικά ταμεία (Σ)	-	-	-	614,40 €	-	-	2.463,52 €	2.287,10 €
Ασφάλιστρα ζωής κ.λπ. (Σ)	788,95 €	391,20 €	1.315,91 €	1.434,29 €	1.055,14 €	1.171,69 €	1.281,31 €	1.393,13 €
Δωρεές, χορηγίες κ.λπ. (Σ)	-	-	-	-	-	169,95 €	172,00 €	-
Ελάχιστο ποσό διαβίωσης (Σ)	-	-	-	-	-	2.500,00 €	2.500,00 €	2.500,00 €
Σύνολο δαπανών (Σ)	788,95 €	411,20 €	3.608,40 €	2.048,69 €	1.131,14 €	57.489,08 €	44.789,26 €	41.740,23 €

Σύνολο δαπανών (Υ+Σ)	18.816,41 €	6.607,15 €	9.804,35 €	11.700,53 €	15.192,47 €	122.366,47 €	100.030,79 €	96.454,64 €
Υπόλοιπο (Υ+Σ)	58.567,70 €	65.909,60	183.339,00 €	351.038,49 €	222.731,24 €	159.563,40 €	-96.317,47 €	-65.434,97 €
	Υπόλοιπο κατά την 01.01.2013	879.396,99 €						

Συνεπώς, από τα ως άνω προκύπτει ότι το υπόλοιπο προς ανάλωση κατά την 31/12/2012 ύψους **879.396,99 €** υπερκαλύπτει τις εν λόγω πιστώσεις ύψους 3.150,00 €.

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 κρίση περίπτωση ο έλεγχος για την απόδειξη ύπαρξης προσαύξησης περιουσίας, δεν έλαβε υπόψη του τη δυνατότητα κάλυψης των διαφορών από τα εναπομείναντα εισοδήματα προηγούμενων ετών, κατά την 01/01/2012 ήτοι, του πρώτου ελεγχόμενου έτους, σε σύγκριση με υφιστάμενες καταθέσεις σε μετρητά ύψους μόνο 3.150,00 ευρώ .

Επειδή η δυνατότητα ύπαρξης ρευστών διαθέσιμων στα χέρια του φορολογούμενου είναι θέμα πραγματικό, το οποίο η φορολογική ελεγκτική υπηρεσία οφείλει να εξετάζει και να εκτιμά με βάση τα στοιχεία που βρίσκονται στη διάθεσή της [πρβλ ΣτΕ 884/2016 (σκέψη 20)].

Επειδή εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Ειδικότερα, σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016: «...η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώσα τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).»

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι από την οικεία έκθεση ελέγχου, δεν τεκμηριώνεται πλήρως, επαρκώς και με συγκεκριμένα στοιχεία η φερόμενη ως προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος, ενώ ανιθέτως ο προσφεύγων επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, ικανή να καλύψει όλες τις διαφορές που κατά τον έλεγχο συνιστούν προσαύξηση περιουσίας.

Ως εκ τούτου, για τις υπό κρίση πιστώσεις δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, δεν συνιστούν προσαύξηση περιουσίας και πρέπει να διαγραφούν.

Ως προς την κάτωθι πίστωση

REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Πλήθος Δικαιούχ	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ- Πίστωση	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΙ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ
10109	1	09/01/201 3 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ		5.180,91	5.180,91

Επειδή με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εν προκειμένω εφαρμόστηκαν εσφαλμένα οι νομοθετικές διατάξεις και οι εγκύκλιοι

περί προσαύξησης περιουσίας (άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994 και ΠΟΛ.1175/2017), ειδικότερα δε και αναφορικά, δεύτερον, με την πίστωση ποσού ύψους 5.180,91 € του τραπεζικού του λογαριασμού με αριθμό που τηρούσε στην στις 09.01.2013 (REC ID 10109) ότι το ποσό αυτό αφορά σε επιστροφή κεφαλαίου κατόπιν εκκαθάρισης ΕΠΕ, στην οποία συμμετείχε, και συγκεκριμένα σε μέρος του επιστραφέντος κεφαλαίου, προσκομίζει δε, μεταξύ άλλων, φωτοαντίγραφο επιστολής προς την Τράπεζα με εντολή να πραγματοποιηθεί ανάληψη από τον εταιρικό λογαριασμό της ΕΠΕ και κατάθεση ποσού ύψους 5.180,91 € σε προσωπικό του λογαριασμό, παραστατικό της Τράπεζας αναφορικά με την εν λόγω ανάληψη και παραστατικό της Τράπεζας αναφορικά με την εν λόγω κατάθεση και επικαλείται την ΠΟΛ.1175/2017 και συγκεκριμένα το σημείο της εκείνο που αναφέρεται στη συμμετοχή του ελεγχόμενου προσώπου σε νομικό πρόσωπο.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. 5.4 υπ' αριθμ. ΠΟΛ. 1175/2017 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «...*Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης.* Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου. Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο. Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. 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, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στη σελ. 25 της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 23.12.2019 οικείας έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής: «...Όσον αφορά την είσπραξη ποσών, μετρητών, από την εταιρείαΕΠΕ, αυτό δεν προκύπτει από τα προσκομιζόμενα έγγραφα και από το Γενικό Ημερολόγιο της εταιρείας που προσκομίστηκε (rec id [...] 10109). Πιο συγκεκριμένα, από τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά, το Γενικό Ημερολόγιο και τον ισολογισμό της εταιρείας δεν αποδεικνύεται ότι οι συγκεκριμένες καταθέσεις προέρχονται από τα ταμειακά διαθέσιμα της εταιρείας. **Δεν προκύπτει κίνηση** του λογαριασμού 38.00 «Ταμείο» ή του

λογαριασμού 38.03 «Καταθέσεις όψεως» ούτε των δοσοληπτικών λογαριασμών ούτε ότι αφορούν επιστροφή κεφαλαίου.»

Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στη σελ. 5 της από 30.1.2020 έκθεσης απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής: «...Όσον αφορά την είσπραξη ποσών, μετρητών, από την εταιρείαΕΠΕ, αυτό δεν προκύπτει από τα προσκομιζόμενα έγγραφα κι από το Γενικό Ημερολόγιο της εταιρείας που προσκομίσθηκε στον έλεγχο. Πιο συγκεκριμένα, από τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά, το Γενικό Ημερολόγιο και τον Ισολογισμό της εταιρείας δεν αποδεικνύεται ότι οι συγκεκριμένες καταθέσεις προέρχονται από τα ταμειακά διαθέσιμα της εταιρείας. Δεν προκύπτει κίνηση του λογαριασμού 38.00 «Ταμείο» ή του λογαριασμού 38.03 «Καταθέσεις όψεως» ούτε των δοσοληπτικών λογαριασμών ούτε ότι αφορούν επιστροφή κεφαλαίου. Συν τοις άλλοις, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα σχετικά παραστατικά προς απόδειξη ότι τα χρήματα προέρχονται από την ΕΠΕ, στην οποία τύγχανε να είναι εταίρος με ποσοστό 33%. [...].»

Επειδή, ο προσφεύγων προσκομίζει, αποδεικτικώς, μεταξύ άλλων τα ακόλουθα έγγραφα: α) φωτοαντίγραφο της από 09.01.2013 επιστολής-αίτησης των, και που φέρεται να απευθύνεται προς την Τράπεζα, προκειμένου να διενεργηθεί ανάληψη ποσού ύψους 10.361,81 € από τον υπ' αριθμ., που φέρεται να τηρούσε στην τράπεζα η εταιρεία ΕΠΕ, και στη συνέχεια κατάθεση ποσού ύψους 5.180,90 € στον υπ' αριθμ. λογαριασμό με δικαιούχο τον και ποσού ύψους 5.180,90 € στον υπ' αριθμ. λογαριασμό με δικαιούχο τον, β) φωτοαντίγραφο του από 09.01.2013 και ώρα 12:25 παραστατικού της Τράπεζας περί ανάληψης μετρητών ύψους 10.361,81 €, από άγνωστο πρόσωπο με στοιχεία συναλλασσόμενου, από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό που τηρούσε στην τράπεζα πρόσωπο με ΑΦΜκαι επωνυμία, γ) φωτοαντίγραφο του από 09.01.2013 και ώρα 12:27 παραστατικού της Τράπεζας περί κατάθεσης μετρητών ύψους 5.180,91 €, από τον προσφεύγοντα, στον υπ' αριθμ. λογαριασμό που τηρούσε στην τράπεζα ο ίδιος, δ) φωτοαντίγραφο του φερόμενου ως τελικού ισολογισμού λήξης εκκαθάρισης της εταιρείας, ε) φωτοαντίγραφο της υπό α/α δήλωσης/11.9.2013 βεβαίωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών περί διακοπής εργασιών της εταιρείας και στ) φωτοαντίγραφο του αντιγράφου της υπ' αριθμ./9.7.2013 πράξης της Συμβολαιογράφου περί τέλους της εκκαθάρισης και οριστικής λύσης της εταιρείας

Επειδή, από τα ως άνω προσκομιζόμενα στοιχεία αποδεικνύεται ότι η εν λόγω πίστωση προέρχεται από προηγούμενη ανάληψη από το λογαριασμό όψεως της εταιρείας στην οποία συμμετείχε ο προσφεύγων ως εταίρος.

Επειδή περαιτέρω η αιτιολογία της φορολογικής αρχής ότι ο εν λόγω ισχυρισμός δεν πρέπει να γίνει αποδεκτός διότι από τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά, το Γενικό Ημερολόγιο και τον Ισολογισμό της εταιρείας δεν αποδεικνύεται ότι οι συγκεκριμένες καταθέσεις προέρχονται από τα ταμειακά διαθέσιμα της εταιρείας και δεν προκύπτει κίνηση του λογαριασμού 38.00 «Ταμείο» ή του λογαριασμού 38.03 «Καταθέσεις όψεως» ούτε των δοσοληπτικών λογαριασμών ούτε ότι αφορούν επιστροφή κεφαλαίου, είναι παντελώς αβάσιμος. Και τούτο διότι, δυνάμει της οικείας εντολής,

αντικείμενο του παρόντος ελέγχου δεν ήταν η εταιρεία αλλά ο προσφεύγων ως φυσικό πρόσωπο. Επιπροσθέτως, κατά την εξέταση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, αξιολογούνται τα προσκομισθέντα στοιχεία και στη συνέχεια, με βάση τα πραγματικά περιστατικά, κρίνεται εάν οι καταλογιζόμενες πιστώσεις συνιστούν ή όχι προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος. Το εάν διενεργήθηκαν οι εγγραφές στα βιβλία της εταιρείας και αν αποτυπώθηκε η ανάληψη του ποσού των 10.361,81 € από τον υπ' αριθμ. όψεως, το οποίο είναι και το πραγματικό, δεν άπτεται της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής αλλά συνιστά αντικείμενο διαφορετικού ελέγχου τον οποίο η αρμόδια φορολογική αρχή, εφορμοζομένων των διατάξεων περί παραγραφής, δύναται να πραγματοποιήσει στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων της.

Ως εκ τούτου η ως άνω πίστωση ύψους 5.180,90 € αιτιολογείται ως προς την προέλευσή της και κατά συνέπεια δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος και πρέπει να διαγραφεί.

Ως προς την κάτωθι πίστωση

REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Πλήθος Δικαιούχ	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ-Πίστωση	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΙ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ
10126	4	16/01/2013 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	1.168,71	292,18

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εν προκειμένω εφαρμόστηκαν εσφαλμένα οι νομοθετικές διατάξεις και οι εγκύκλιοι περί προσαύξησης περιουσίας (άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994 και ΠΟΛ.1175/2017), ειδικότερα δε και αναφορικά, **τρίτον**, με την πίστωση ποσού ύψους 292,18 € του τραπεζικού του λογαριασμού με αριθμό που τηρούσε στη στις 16.1.2013 (REC ID 10126) ότι α) πιθανότατα σχετίζεται με άλλο συνδικαιούχο του λογαριασμού, ζήτησε δε από την τράπεζα σχετικές πληροφορίες, πλην όμως αυτές δεν του έχουν παρασχεθεί λόγω απώλειας δεδομένων-αρχείων κατά τη μεταβίβασή τους από τη, επομένως συντρέχει περίπτωση ανυπαίτιας αδυναμίας του να παράσχει εξηγήσεις, περίπτωση κατά την οποία, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1175/2017, δεν καταλογίζεται προσαύξηση περιουσίας, και εξάλλου β) η εν λόγω πίστωση έπρεπε σε κάθε περίπτωση να εξαιρεθεί στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, δεδομένου ότι ο φορολογικός έλεγχος κατ' άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994 εφαρμόζεται για τις «μεγάλες» ή «σημαντικές» πιστώσεις των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου προσώπου (πρβλ. ΣΤΕ 1891/2018, 884/2016 κ.ά), το ύψος των οποίων καθορίζεται στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και με βάση την αρχή της αναλογικότητας από τον έλεγχο.

Επειδή, λαμβανομένου υπόψη, αφενός το ύψος του ποσού 1.168,71 € της εν λόγω πίστωσης, τον αριθμό των συνδικαιούχων στο λογαριασμό και το τελικό ποσό των 292,18€ που ο έλεγχος προσδιόρισε ως προσαύξηση περιουσίας και αφετέρου το προφίλ του προσφεύγοντα και το γεγονός ότι έχουν δικαιολογηθεί όλες οι πρωτογενείς πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του τη χρήση 2013 ύψους 97.500,00 ευρώ, κρίνουμε ότι το ποσό των 292,18 ευρώ δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας κατ' άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994.

Αποφασίζουμε

την αποδοχή της από 22.1.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την τροποποίηση της με αρ. /23-12-2019 ι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013

Προσαύξηση περιουσίας κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 και της ΠΟΛ 1095/2011 με βάση την παρούσα απόφαση:

Χρήση	Ποσά αρ. 48§3 ν. 2238/94 που καταλογίζονται βάσει ελέγχου	Ποσά που δεν αποτελούν προσαύξηση βάσει της παρούσας	Καταλογισθέντα ποσά βάσει της παρούσας
2013	8.623,09	8.623,09	0,00

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Οικονομικό έτος 2014

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει παρούσας απόφασης
Διαφορά κύριου φόρου	2.242,00 €	0,00
ΠΛΕΟΝ Συνόλου προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2014	2.299,40 €	0,00
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	344,93 €	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	<u>4.886,33 €</u>	<u>0,00</u>

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.