



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02.09.2020

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1368

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170). όπως 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την Α. 1122/29.05.2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία αποφασίστηκε η παράταση της προθεσμίας του δεύτερου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) ως προς την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **03.02.2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με ΑΦΜ ..., κατά της υπ' αριθ. .../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και της υπ' αριθ. .../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου

φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την υπ' αριθ. .../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και την υπ' αριθ. .../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03.02.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... **με ΑΦΜ** ..., 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. .../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, εισφορά αλληλεγγύης ύψους 4.648,27€, κατόπιν διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας, από καταθέσεις χρηματικών ποσών άγνωστης ή μη διαρκούς ή μη σταθερής πηγής ή αιτίας, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 ύψους 116.206,76€. Φόρος εισοδήματος επί της προσδιορισθείσας προσαύξησης περιουσίας δεν προέκυψε καθότι η τελευταία συμψηφίσθηκε με αρνητικά στοιχεία εισοδήματος (ζημίες) της ίδιας διαχειριστικής περιόδου.

Με την υπ' αριθ. .../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 56.028,39€, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013) 16.808,52€, και εισφοράς αλληλεγγύης 6.791,32€, δη σύνολο φόρου 79.628,23€, λόγω διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών παράνομης ή αδικαιολόγητης ή άγνωστης πηγής ή αιτίας σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013, ύψους 169.782,99€.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί της από 31.12.2019 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, δυνάμει της υπ' αρ. .../07.05.2019 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο έλεγχος αφορούσε στην επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων του προσφεύγοντος (μοναχού του Αγίου Όρους σε σκήτη) για το οικονομικό έτος 2014 (εισόδημα περιόδου 01.01.2013-31.12.2013), καθώς και για το φορολογικό έτος 2014 (εισόδημα περιόδου 01.01.2014-31.12.2014), τα οποία αντλήθηκαν από το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας. Σκοπός του ελέγχου ήταν να προσδιορίσει τα πραγματικά εισοδήματα, όπως αυτά αποτυπώθηκαν στις κινήσεις των λογαριασμών του προσφεύγοντος, μέσα από την επεξεργασία του συνόλου των διαθέσιμων στοιχείων. Από την άντληση των δεδομένων μέσω του συστήματος, προέκυψε το σύνολο των χρηματοπιστωτικών προϊόντων, των οποίων ο προσφεύγων ήταν δικαιούχος ή συνδικαιούχος, κατά το κρινόμενο χρονικό διάστημα. Συγκεκριμένα διαπιστώθηκε ότι ..., ήταν δικαιούχος και συνδικαιούχος σε καταθετικούς, δανειακούς λογαριασμούς, καθώς και πιστωτικές κάρτες.

Από την ανωτέρω επεξεργασία προέκυψαν σε τραπεζικούς του λογαριασμούς πρωτογενείς πιστώσεις συνολικού ύψους 116.206,76€ το 2013 και 169.782,99€ το 2014, για τις οποίες δεν παρασχέθηκαν επαρκείς εξηγήσεις, με αποτέλεσμα να κριθούν από τον έλεγχο ότι συνιστούν προσαύξηση της περιουσίας του, σύμφωνα με τα άρθρα 48§3 του Ν.2238/1994 και 21§4 ν.4172/2013.

Ειδικότερα, οι τραπεζικές πιστώσεις, για τις οποίες κρίθηκε από τον έλεγχο ότι συνιστούν προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος είναι οι ακόλουθες:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2013-31/12/2013

Α/Α πρόσκλησης αρθ.14	Επωνυμία & Κωδ. Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Είδος Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπεζής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό συναλλαγής σε ευρώ
11	... / 017-043	GR...	Καταθετικός	30/01/2013 10:02	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	1.100,00
27	... / 017-043	GR...	Καταθετικός	15/03/2013 09:57	ΣΥΝΘΕΤΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ		1.500,00
40	... / 017-043	GR...	Καταθετικός	28/03/2013 11:36	ΚΑΤΑΘΕΣΗ		1.800,00
44	... / 017-043	GR...	Καταθετικός	10/04/2013 12:19	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	...DIAS	400,00
48	... / 017-043	GR...	Καταθετικός	19/04/2013 11:11	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	2.000,00
49	... / 017-043	GR...	Καταθετικός	19/04/2013 12:04	ΣΥΝΘΕΤΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ	... SYSTEM LIMITED	10.001,00

60	... / 017-043	GR...	Καταθετικός	08/05/2013 13:53	BATCH ΠΙΣΤΩΣΗ	...DIAS	1.000,00
65	... / 017-043	GR...	Καταθετικός	15/05/2013 10:33	ΣΥΝΘΕΤΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ		2.500,00
68	... / 017-043	GR...	Καταθετικός	29/05/2013 09:49	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	...SWIFT	700,00
70	... / 017-043	GR...	Καταθετικός	04/06/2013 09:09	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΑΠΟ 5000 USD	3.768,08
72	... / 017-043	GR...	Καταθετικός	05/06/2013 14:26	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	2.119,28
85	... / 017-043	GR...	Καταθετικός	05/07/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΕΤ- ΜΕΤΑΤΡ.		1.238,40
86	... / 017-043	GR...	Καταθετικός	05/07/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		2.680,00
89	... / 017-043	GR...	Καταθετικός	24/07/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		1.000,00
90	... / 017-043	GR...	Καταθετικός	26/07/2013 00:00	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣ ΜΑ	B/O ... PRIVATE TRANSFER	500,00
91	... / 017-043	GR...	Καταθετικός	31/07/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΓΙΑ ΚΑΛΥΨΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	2.000,00
105	... / 017-043	GR...	Καταθετικός	26/08/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		1.000,00
108	... / 017-017	GR...	Καταθετικός	27/08/2013 00:00	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣ ΜΑ	... FUNDS TRANSFER	400,00
118	... / 017-017	GR...	Καταθετικός	10/09/2013 00:00	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣ ΜΑ	B/O ... PRIVATE TRANSFER	500,00
120	... / 017-017	GR...	Καταθετικός	11/09/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		11.500,00
121	... / 017-017	GR...	Καταθετικός	13/09/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		10.000,00
122	... / 017-017	GR...	Καταθετικός	17/09/2013 00:00	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣ ΜΑ	B/O ... SYSTEM LIMITED INSURANCE DEPOSIT INSURANCE DEPOSIT	10.000,00
147	... / 017-017	GR...	Καταθετικός	05/11/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		10.000,00

158	... / 017-017	GR...	Καταθετικός	03/12/2013 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		13.500,00
159	... / 017-017	GR...	Καταθετικός	03/12/2013 00:00	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣ ΜΑ	Β/Ο ...SYSTEM LIMITED INSURANCE DEPOSIT INSURANCE DEPOSIT	25.000,00
						ΣΥΝΟΛΟ	116.206,76€

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2014-31/12/2014

Α/Α πρόσκλησης αρθ.14	Επωνυμία & Κωδ. Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Είδος Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό συναλλαγής
175	... / 017-017	GR...	Καταθετικός	15/01/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		3.300,00
176	... / 017-017	GR...	Καταθετικός	31/01/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		350,00
177	... / 017-017	GR...	Καταθετικός	31/01/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		3.000,00
182	... / 017-017	GR...	Καταθετικός	28/02/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		4.900,00
183	... / 017-017	GR...	Καταθετικός	05/03/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		6.000,00
185	... / 017-017	GR...	Καταθετικός	13/03/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		5.900,00
188	... / 017-017	GR...	Καταθετικός	31/03/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		11.500,00
191	... / 017-017	GR...	Καταθετικός	01/04/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		2.500,00
194	... / 017-017	GR...	Καταθετικός	10/04/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		2.200,00
198	... / 017-017	GR...	Καταθετικός	22/04/2014 00:00	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	... Μεταφορά μέσω ...	700,00
203	... / 017-017	GR...	Καταθετικός	30/04/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΓΙΑ ΚΑΛΥΨΗ ΕΠΙΤΑΓ ΩΝ	18.500,00
204	... / 017-017	GR...	Καταθετικός	07/05/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		5.000,00

207	... / 017-017	GR...	Καταθετικός	14/05/2014 00:00	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣ ΜΑ	B/O ...SYSTEM LIMITED INSURANCE DEPOSIT INSURANCE DEPOSIT	6.000,00
210	... / 017-017	GR...	Καταθετικός	30/05/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		5.000,00
211	... / 017-017	GR...	Καταθετικός	03/06/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΕΤ- ΜΕΤΑΤΡ.		717,96
212	... / 017-017	GR...	Καταθετικός	03/06/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		5.650,00
221	... / 017-017	GR...	Καταθετικός	07/07/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		12.000,00
222	... / 017-017	GR...	Καταθετικός	18/07/2014 00:00	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣ ΜΑ	B/O ... PRIVATE TRANSFER	300,00
223	... / 017-017	GR...	Καταθετικός	29/07/2014 00:00	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣ ΜΑ	B/O ... PRIVATE MONEY TRANSFER	500,00
225	... / 017-017	GR...	Καταθετικός	30/07/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		5.400,00
226	... / 017-017	GR...	Καταθετικός	04/08/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		15.000,00
231	... / 017-017	GR...	Καταθετικός	29/08/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		13.500,00
233	... / 017-017	GR...	Καταθετικός	16/09/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		4.500,00
236	... / 017-017	GR...	Καταθετικός	22/09/2014 00:00	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣ ΜΑ	B/O ...	250,00
240	... / 017-017	GR...	Καταθετικός	29/09/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		10.000,00
257	... / 017-017	GR...	Καταθετικός	31/10/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		2.500,00
259	... / 017-017	GR...	Καταθετικός	05/11/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		10.000,00
260	... / 017-017	GR...	Καταθετικός	12/11/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		9.000,00
273	... / 017-017	GR...	Καταθετικός	19/12/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		3.000,00
276	... / 017-017	GR...	Καταθετικός	24/12/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΕΤ- ΜΕΤΑΤΡ.		2.615,03
						ΣΥΝΟΛΟ	169.782,99

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Η επιβολή του φόρου είναι άκυρη διότι τυγχάνει εφαρμογής το άρθρο 101 του Καταστατικού Χάρτη του Αγίου Όρους, το οποίο κυρώθηκε με το Ν.Δ. 10/16.09.1926.
2. Οι καταθέσεις που έγιναν τόσο στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό του κελιού όσο και στον ατομικό επαγγελματικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, αφορούσαν δωρεές για την ανακαίνιση του Κελιού της Θείας Μεταμορφώσεως (Ιερό Κελί Μουτάφη) και την ανοικοδόμηση των κτιρίων και της εκκλησίας στην Ιερά Μονή Εσφιγμένου.
3. Οι καταθέσεις της ασφαλιστικής εταιρίας ... System αφορούν δωρεές προς το Ιερό Κελί και όχι αποζημίωση ασφάλειας. Προς τούτο προσκομίζει σχετικό έγγραφο της ανωτέρω εταιρίας.
4. Ο φορολογικός έλεγχος όφειλε να επιμερίσει τα ποσά στους συνδικαιούχους των λογαριασμών και να μην καταλογίσει το σύνολο των πιστώσεων στον προσφεύγοντα.
5. Οι προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν από πλημμελή αιτιολογία «αφού δεν αναφέρουν ποιες δηλώσεις δωρητών κάνουν δεκτές ως αληθείς και ποιες όχι.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 1 του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι: *«Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2».*

Επειδή, στο άρθρο 2§1 του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι: *«1. Σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα. Σε φόρο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του.».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3§1 του Ν. 4172/2013: *«Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό*

των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α. ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα».

Επειδή, το σύστημα διακυβέρνησης του Αγίου Όρους ρυθμίζει ο Καταστατικός Χάρτης του 1924, ο οποίος κυρώθηκε με το ν. δ. 10/16-09-1926 (Φ.Ε.Κ. 309 Α') και διατηρήθηκε σε ισχύ και μετά την εισαγωγή του Α.Κ. με το άρθρο 99 του Εισαγωγικού Νόμου αυτού και κατοχυρώθηκε με το άρθρο 105 του Συντάγματος (του 1975, του 1986 και του 2001), αποκτήσας με τον τρόπο αυτό ισχύ νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 105 του Συντάγματος της Ελλάδας, η Χερσόνησος του Άθω, από τη Μεγάλη Βίγλα και Πέρα, η οποία αποτελεί την περιοχή του Αγίου Όρους, είναι, σύμφωνα με το αρχικό προνομιακό καθεστώς του, αυτοδιοίκητο τμήμα του Ελληνικού Κράτους, του οποίου η κυριαρχία πάνω σ' αυτό παραμένει άθικτη. Επιπρόσθετα, με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι ο λεπτομερής καθορισμός των αγιορείτικων καθεστώτων και του τρόπου της λειτουργίας του γίνεται από τον Καταστατικό Χάρτη του Αγίου Όρους, τον οποίο, με σύμπραξη του αντιπροσώπου του Κράτους, συντάσσουν και ψηφίζουν οι είκοσι Ιερές Μονές, οι οποίες λειτουργούν σ' Αυτό, και τον επικυρώνουν το Οικουμενικό Πατριαρχείο και η Βουλή των Ελλήνων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 του Καταστατικού Χάρτη του Αγίου Όρους Νομοθετικό Διάταγμα 10/16 Σεπτεμβρίου 1926 (Κ.Χ.Α.Ο. Ν.Δ. 361-10/16-09-1926):«α).....β) Τα φορολογικά πλεονεκτήματα του Αγίου Όρους είναι τα ακόλουθα :

- 1) Τα εν Άθω παραγόμενα προϊόντα απαλλάσσονται παντός φόρου εγγείου καθαράς προσόδου ή άλλου αμέσου τοιούτου.
- 2) Η μεταβίβασις και τα εισοδήματα πάσης περιουσίας, ευρισκόμενης εν Αγίω Όρει, απαλλάσσονται παντός φόρου. Της απαλλαγής απολαύσουσι και οι χειροτέχναι, ουχί δε και οι επαγγελλόμενοι την εμπορίαν εντός του Αγίου Όρους.
- 3) Οι εν Αγίων Όρει εγκαταβιούντες μοναχοί απαλλάσσονται φόρων καταναλώσεως καπνού, πυρίτιδος και λοιπών εκρηκτικών υλών και των μονοπωλιακών ειδών. Ο προσδιορισμός του ποσού της ατελούς κατανάλωσής αυτών καθορισθήσεται δι' ειδικής συμφωνίας μεταξύ του Υπουργείου των Οικονομικών και της Ιεράς Κοινότητος.
- 4) Πάσαι αι εν Αγίων Όρει συμβάσεις αι αφορώσαι την παραχώρησιν δικαιωμάτων επί ακινήτων, εντός του Αγίου Όρους κειμένων, συντασσόμεναι υπό των αρμοδίων Μοναστηριακών Αρχών ή της Ιεράς Κοινότητος απαλλάσσονται τελών χαρτοσήμου».

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η ελληνική νομοθεσία είναι εφαρμοστέα εξ ολοκλήρου και επί του Αγίου Όρους, ο μόνος δε υφιστάμενος περιορισμός είναι οι διατάξεις της ειδικής περι

τούτου νομοθεσίας, με την οποία παρέχονται ειδικά δικαιώματα και προνόμια προς την ιδιότυπη αυτή διοικητική μονάδα. Ισχύει δηλαδή η αρχή της επικουρικότητας για την ελληνική νομοθεσία, υπό την έννοια ότι αυτή εφαρμόζεται, εφόσον το υπό κρίση θέμα δεν καλύπτεται από την αγιορείτικη νομοθεσία (ΠΟΛ 1140/2003).

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων μοναχός ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή εσφαλμένως προέβη σε φορολόγηση αυτού, επικαλούμενος τα ειδικά δικαιώματα και προνόμια των μοναχών του Αγίου Όρους, έτσι όπως αυτά ορίζονται στα άρθρα του Κ.Χ.Α.Ο. (Ν.Δ. 361-10/16-09-1926).

Επειδή, τόσο στον Καταστατικό Χάρτη του Αγίου Όρους (Κ.Χ.Α.Ο.), όσο και στα άρθρα του Συντάγματος της Ελλάδος, δεν υπάρχουν άλλες ρητά οριζόμενες φορολογικές απαλλαγές, πέραν αυτών που αναφέρονται στο άρθρο 2 του Καταστατικού Χάρτη του Αγίου Όρους Νομοθετικό Διάταγμα 10/16 Σεπτεμβρίου 1926 (Κ.Χ.Α.Ο. Ν.Δ. 361-10/16-09-1926), με το οποίο το Άγιο Όρος κέκτηται πλεονεκτήματα τελωνειακά και φορολογικά.

Επειδή, με το άρθρου 101 του Καταστατικού Χάρτη του Αγίου Όρους, στο οποίο αναφέρεται ο προσφεύγων, ορίζεται ότι η ακίνητη περιουσία αποβιώσαντος αγιορείτη μοναχού (αποκτηθείσα μετά την κουρά του) περιέρχεται στην Μονή του. Ως εκ τούτου το εν λόγω άρθρο δεν τυγχάνει εφαρμογής στην προκειμένη περίπτωση.

Κατόπιν των ανωτέρω, ελλείπει ρητής διάταξης νόμου, που να απαλλάσσει τον προσφεύγοντα από τον φόρο εισοδήματος η φορολογική αρχή ορθώς προέβη σε φορολόγηση των προσδιορισθέντων εισοδημάτων του κατά τα έτη 2013-2014, κατ' εφαρμογή των (γενικών) διατάξεων των άρθρων 48§3 του Ν. 2238/94 και 21§4 του Ν. 4172/2013.

Ο περί του αντιθέτου δε ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο **23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ)** ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια

επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....».

Επειδή, στο άρθρο **14§1 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας».

Επειδή, στο άρθρο **34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

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

Επειδή, στο άρθρο **48§3 του Ν. 2238/94**, έτσι όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 15 §3 του Ν. 3888/10, ορίζονται τα εξής: «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** ορίζεται ότι: «1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία

επήλθε η προσαύξηση. 2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά. 3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. 4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. 5. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες.....».

Επειδή, στο άρθρο 21§4 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, στο άρθρο 28§2 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα».

Επειδή, στο άρθρο 39 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος

αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας: «1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος. 2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου. Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του. Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει. Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν

λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.....4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016).5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:.....».

Επειδή, με την **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, ορίζονται τα εξής: «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 δραστηριότητα⁴. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικοπέδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η 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. 6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά. 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.). 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. 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994».

Επειδή, σύμφωνα με την 884/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ: «.....Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της

εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος – Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, σκέψεις 35-41), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17) το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.).....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. Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της

πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση..... η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης..... Η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 διάταξη του εδαφίου β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους».

Επειδή, ο προσφεύγων μοναχός του Αγίου Όρους ισχυρίζεται πως οι καταθέσεις που έγιναν τόσο στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό του κελιού όσο και στον ατομικό επαγγελματικό του λογαριασμό, αφορούσαν δωρεές για την ανακαίνιση του Κελιού της Θείας Μεταμορφώσεως (Ιερό Κελί Μουτάφη) και την ανοικοδόμηση των κτιρίων και της εκκλησίας στην Ιερά Μονή Εσφιγμένου.

Επειδή, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, ο προσφεύγων κατά τα κρινόμενα έτη ασκούσε επαγγελματική δραστηριότητα με αντικείμενο «κατασκευαστικές εργασίες που δεν κατονομάζονται ειδικά», με χαρακτηριστικό την προμήθεια υλικών από προμηθευτές και τη μεταπώλησή τους σε οντότητες εντός του Αγίου Όρους, (Ιερές Μονές, ή άλλους επιτηδευματίες), ή τη χρήση τους για την ανοικοδόμηση των κτισμάτων που αυτός είχε αναλάβει. Οι ανωτέρω συναλλαγές καταχωρήθηκαν στις υποβληθείσες από τον προσφεύγοντα δηλώσεις τιμολογίων πελατών προμηθευτών. Ωστόσο, παρατηρήθηκε ότι εξέπιπτε δαπάνες σχετικές με τη δραστηριότητά του στο Άγιον Όρος, χωρίς την αντίστοιχη έκδοση παραστατικού πώλησης των υλικών, ή παραστατικού παροχής

υπηρεσιών. Ενδεικτική είναι η περίπτωση της ανέγερσης και του εξοπλισμού του ξενώνα σε ιδιοκτησία της Ι.Μ. Εσφιγμένου, όπου διαπιστώθηκε (από τις οικείες ΜΥΦ) η αγορά υλικών στον Α.Φ.Μ. του προσφεύγοντος, χωρίς την έκδοση σχετικού παραστατικού εσόδων (τιμολογίου πώλησης ή παροχής υπηρεσιών) προς την προαναφερθείσα Ιερά Μονή, σε αντίθεση με άλλες Ιερές Μονές, προς τις οποίες εξέδιδε στοιχεία εσόδου για τις εργασίες που αναλάμβανε. Επίσης, με εξαίρεση την υπ' αριθ. πρωτ. Φ...../...../23-09-2019 δήλωση της Ι.Μ. Εσφιγμένου για τα έργα που πραγματοποιήθηκαν από τον ..., δεν προσκομίστηκε κάποιο άλλο συμφωνητικό, ή σύμβαση για το συγκεκριμένο έργο, ή επιμέτρηση όπου να φαίνεται ο ανάδοχος του έργου και το δαπανηθέν ποσό.

Επειδή κατά τον επιτόπιο έλεγχο τόσο στον ξενώνα της Ι.Μ. Εσφιγμένου στις Καρυές του Αγίου Όρους, όσο και στο Ιερό Κελί Μουτάφη, διαπιστώθηκε η πληρότητα των κτισμάτων και του εξοπλισμού τους, χωρίς όμως να μπορεί να προσδιοριστεί ο ακριβής χρόνος και το ποσό της δαπάνης για κάθε στάδιο αποπεράτωσης, όσο και συνολικά. Έτσι δεν κατέστη δυνατό να γίνει αντιστοίχιση των αναλήψεων με δαπάνες σχετιζόμενες με την πορεία των δύο έργων, της ανέγερσης του ξενώνα και της ανοικοδομήσεως του Κελιού, προκειμένου να υπάρχει μια ολοκληρωμένη, χρονικά, εικόνα της ροής του χρήματος, ήτοι κατάθεση στους λογαριασμούς του προσφεύγοντος – ανάληψη – παραστατικά αγορών/παροχής υπηρεσιών, που θα δικαιολογούσε σε μεγάλο βαθμό την προέλευση των χρημάτων και τον σκοπό για τον οποίο κατατέθηκαν τις κρινόμενες χρήσεις. Δηλαδή, να γίνει διάκριση μεταξύ των ποσών που διέθετε ο προσφεύγων για επίτευξη της δραστηριότητάς του, (πωλήσεις υλικών για εργασίες σε άλλες Ιερές Μονές ή επαγγελματίες), με ποσά από δωρεές για την ολοκλήρωση διαφόρων σταδίων των δύο έργων. Τα πρακτικά του Κέντρου Διαφύλαξης Αγιορείτικης Κληρονομιάς (Κε.Δ.Α.Κ.) που υποβλήθηκαν στο στάδιο του ελέγχου, προηγούνταν πολύ χρονικά από την κρινόμενη περίοδο, δεν περιελάμβαναν αναλυτικά στοιχεία (επιμετρήσεις) και παρείχαν μια γενική πληροφορία για το εκτιμώμενο κόστος του έργου της ανοικοδόμησης του Ιερού Κελιού Μουτάφη, χωρίς να καθιστούν εφικτές διασταυρώσεις με τις κρινόμενες καταθέσεις.

Επειδή από τα ανωτέρω διαπιστώνεται σύγχυση των δύο ιδιοτήτων του προσφεύγοντος (ως επαγγελματία και ως μοναχού), ανακολουθία στα τηρούμενα βιβλία, ενώ εγείρονται ερωτηματικά ως προς τις εμφανιζόμενες ζημίες στις κρινόμενες χρήσεις, σε αντιδιαστολή με τις πολύ υψηλές καταθέσεις στους λογαριασμούς του.

Επειδή, περαιτέρω, ως προς τις καταθέσεις της ασφαλιστικής εταιρίας ... System, ο προσφεύγων ισχυρίζεται πως αυτές έγιναν στον κοινό λογαριασμό του κελιού επειδή αφορούσαν δωρεές προς το Ιερό Κελί και όχι αποζημίωση ασφάλειας.

Επειδή, η αναγραφόμενη αιτιολογία στις ανωτέρω πιστώσεις είναι “B/O ... SYSTEM LIMITED INSURANCE DEPOSIT”, δηλαδή “ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ”. Από κανένα στοιχείο δεν

προκύπτει κατάθεση με τον όρο “gift”(δώρο), “donation”(δωρεά), όπως συμβαίνει με καταθέσεις άλλων εταιριών στον λογαριασμό του προσφεύγοντα που περιλαμβάνουν στην αιτιολογία τους τους παραπάνω όρους. Πλην δε του εγγράφου της ανωτέρω εταιρίας, με το οποίο δηλώνεται ότι τα χρήματα κατατέθηκαν ως δωρεά, κανένα άλλο αποδεικτικό στοιχείο δεν προσκομίστηκε (για παράδειγμα εγγραφή στα βιβλία της εταιρίας) που να επιβεβαιώνει τον σχετικό ισχυρισμό.

Επειδή, στην συνέχεια ο προσφεύγων επικαλείται τη με αρ. ... ΑΓ ... αίτηση του ..., σύμφωνα με την οποία το φιλανθρωπικό ίδρυμα «...» κατέθετε δωρεές στη διεύθυνση του Ιερού Κελιού της Μεταμορφώσεως του Σωτήρος – Μουτάφη. Ωστόσο, σύμφωνα με τον ιδρυτικό τίτλο (πιστοποιητικό έναρξης- απόφαση - καταστατικό) του φιλανθρωπικού ιδρύματος “...”, αυτό συστάθηκε την 13/08/2015, μεταγενέστερα της κρινόμενης περιόδου και τυπικά τουλάχιστον δεν μπορεί να γίνει αποδεκτή η τεκμηρίωση καταθέσεων ως δωρεών από το συγκεκριμένο φιλανθρωπικό σωματείο για τα έτη 2013-2014.

Επειδή, εν κατακλείδι ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, στα ελεγχόμενα έτη προέβη σε εξόφληση δόσεων προσωπικών πιστωτικών καρτών και δανείων ύψους 122.240,44€ το 2013 και 51.710,80€ το 2014. Τα εν λόγω ποσά, ελλείπει δηλωθέντος εισοδήματος, κρίθηκε ότι εξοφλήθηκαν εν μέρει και από τα επίμαχα ποσά που είχαν εισρεύσει στους λογαριασμούς του, προσαυξάνοντας την περιουσία του.

Ως εκ τούτου, ορθώς ο έλεγχος έλαβε τις κρινόμενες καταθέσεις ως εισόδημα από άγνωστη πηγή και αιτία για το οποίο έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 48§3 του Ν.2238/1994 του Ν.2238/1994 και του άρθρου 21§4 του Ν.4172/13.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή με το **άρθρο 1 παρ. 1 & 2 του Ν.5638/1932** ορίζεται ότι: « 1. Χρηματική κατάθεσις παρά τραπέζης εις ανοιχτόν λογαριασμόν επ’ ονόματι δύο ή πλειοτέρων από κοινού (compte joint, joint account) είναι εν τη εννοία του παρόντος νόμου η παρέχουσα τον όρον ότι του εκ ταύτης λογαριασμού δύναται να κάμνη χρήσιν, εν όλω ή εν μέρει, άνευ συμπράξεως των λοιπών, είτε εις, είτε τινές και πάντες κατ’ ιδίαν οι δικαιούχοι.

2. Η χρηματική κατάθεσις περί ης η προηγούμενη παράγραφος επιτρέπεται να ενεργείται και εις κοινόν λογαριασμόν επί προθεσμία ή ταμιευτηρίου υπό προειδοποίησιν».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1050/17.02.2014**: «Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές

περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1228/15.10.2014**: «3.Κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους. Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εκδίδεται εντολή ελέγχου σε όλα τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού και εφόσον συμμετέχει ανήλικος έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν. Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του. Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπειριστατωμένη (σχετ. διατ. άρθ. 28 και 64 ν. 4174/2013)».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από την επισκόπηση των τραπεζικών κινήσεων του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε ότι αν και σε ορισμένους λογαριασμούς ήταν συνδικαιούχος ο μοναχός ... και γέροντάς του στο κελί Μουτάφη στο Αγ. Όρος, κατά κόσμον .. (ή ...), τη διαχείριση αυτών την ασκούσε αποκλειστικά ο προσφεύγων. Σε όλα τα τραπεζικά έγγραφα-παραστατικά αναγράφεται ο ίδιος, χωρίς να προκύπτει από κανένα στοιχείο η ενεργός συμμετοχή του έταιρου συνδικαιούχου των λογαριασμών.

Τούτο σε συνδυασμό με το γενικότερο οικονομικό προφίλ και την δραστηριότητα του προσφεύγοντος, δεν δημιουργεί αμφιβολία ως προς την κρίση του ελέγχου περί μη ισομερούς καταμερισμού της διαπιστωθείσας προσαύξησης περιουσίας στα ελεγχόμενα έτη.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο **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, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013** (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....*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.....».

Επειδή, 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 ο προσφεύγων ισχυρίζεται πως οι προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν από πλημμελή αιτιολογία, καθώς δεν αναφέρουν ποιές δηλώσεις δωρητών κάνουν δεκτές ως αληθείς και ποιές όχι, ώστε να καταστεί σαφές με ποια αιτιολογία απορρίφθηκαν κάποιες δηλώσεις συγκεκριμένων δωρητών.

Επειδή από την επισκόπηση του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτει ότι ο φορολογικός έλεγχος έλαβε υπόψη τις προσκομισθείσες δηλώσεις των φερόμενων ως δωρητών, κρίνοντας ότι μπορούσαν να δικαιολογηθούν μόνο εκείνες που αφορούσαν ημερομηνίες πλησίον των κρινόμενων καταθέσεων.. Παράλληλα εκτιμήθηκαν τα συνημμένα στοιχεία της κάθε δήλωσης (διαβατήρια με σφραγίδες εισόδου, διαμονητήρια), με τα οποία διασταυρώθηκε η είσοδος και παραμονή των δηλούντων προσκυνητών, στο Άγιον Όρος. Ως εκ των άνω, και λαμβάνοντας υπόψη ότι οι καταθέσεις διενεργούνταν από τον ίδιο τον προσφεύγοντα στο κατάστημα της Τράπεζας ... (πρώην ...) των Καρυών του Αγίου Όρους, ο έλεγχος έκανε αποδεκτές καταθέσεις μετρητών συνολικού ποσού 51.500,00€ Ρώσων και Ουκρανών προσκυνητών.

Ειδικότερα έγιναν δεκτά τα κάτωθι:

- 1.- Δήλωση... Δικαιολογήθηκε η κατάθεση Νο 265 ύψους 10.400€, καθώς και η κατάθεση Νο 242 ύψους 8.000,00€.
- 2.- Δήλωση... & δήλωση ... Δικαιολογήθηκε η κατάθεση Νο 213 ύψους 5.400,00€
- 3.-Δήλωση ... Δικαιολογήθηκε η κατάθεση Νο217 ύψους 6.000,00€
- 4.-Δήλωση ... Δικαιολογήθηκε η κατάθεση Νο271 ύψους 7.850,00€
- 5.-Δήλωση ... Δικαιολογήθηκε η κατάθεση Νο248 ύψους 5.000,00€
- 6.-Δήλωση ..., δήλωση ... & δήλωση Δικαιολογήθηκε η κατάθεση Νο267 ύψους 8.850,00€.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος η οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, που αποτελεί και την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, διέπεται από πληρότητα και

ακρίβεια, καθώς η φορολογική αρχή υπήγαγε ορθά τις ελεγκτικές της διαπιστώσεις στην ισχύουσα νομοθεσία, καταλήγοντας σε πόρισμα, ικανό να στοιχειοθετήσει τον καταλογισθέντα φόρο εισοδήματος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 03.02.2020 και με αριθ. πρωτ. ... ενδικοφανούς προσφυγής της ... με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό/ πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. .../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου

	Ποσό
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	4.648,27€
Σύνολο για καταβολή	4.648,27€

Υπ' αριθ. .../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου

	Ποσό
Διαφορά φόρου	56.028,39€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	16.808,52€
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	6.791,32€
Σύνολο φόρου για καταβολή	79.628,23€

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.