



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604529

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 01-09-2020

Αριθμός απόφασης: 1628

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
- γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- δ. του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Τη με αριθμό πρωτοκόλλου / 27-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ. και της με Α.Φ.Μ., κατοίκων κατά α) της υπ' αριθ. / 27-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. και β) της υπ' αριθ. / 27-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. καθώς και των οικείων εκθέσεων ελέγχου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. / 27-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. και β) την υπ' αριθ. / 27-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π..
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου / 27-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ. και της με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ. / 27-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φόρου Εισοδήματος** οικονομικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων, φόρος εισοδήματος ύψους 29.287,90€, πλέον πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ύψους 30.037,67€ πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 4.527,19€, ήτοι συνολικό ποσό **63.852,76€**.

β) Με την υπ' αριθ./27-12-2019 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων, φόρος εισοδήματος ύψους 1.405,19€, πλέον πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ύψους 702,60€ πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2,96€, ήτοι συνολικό ποσό **2.110,75€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των οικείων Εκθέσεων Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994, Φ.Ε.Κ. 151 Α'/16-9-1994 & Ν. 4174/2013, Φ.Ε.Κ. 170/26-7-2013) του ελεγκτή του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

Πιο συγκεκριμένα, κατόπιν εκδόσεως αρχικά της με αριθμό/20-03-2019 εντολής μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για την προσφεύγουσα και, εν συνεχεία, της με αριθ./03-10-2019 εντολής μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για τον προσφεύγοντα (συζύγου της προσφεύγουσας) αντίστοιχα, διενεργήθηκε έλεγχος των εισοδημάτων τους για το οικονομικό έτος 2014 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2013 - 31/12/2013), καθώς και το φορολογικό έτος 2014 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2014 - 31/12/2014). Από τον ως άνω έλεγχο προέκυψαν διαφορές μεταξύ των εισοδημάτων που ανευρέθηκαν στους τραπεζικούς τους λογαριασμούς σε σχέση με τις από κοινού υποβληθείσες δηλώσεις κατά τα υπό κρίση έτη.

Μετά την επεξεργασία των στοιχείων που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου και ειδικότερα του αυτοματοποιημένου προγράμματος όλων των τραπεζικών λογαριασμών, κινήσεων και επενδυτικών προϊόντων των προσφευγόντων (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.) προέκυψαν πιστώσεις-καταθέσεις, για τις οποίες ζητήθηκε, με τα υπ' αριθ./02-04-2019 και/05-04-2019 Αιτήματα Παροχής Πληροφοριών (άρθρο 14 ν. 4174/2013) για την προσφεύγουσα καθώς και με το υπ' αριθ./11-10-2019 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών (άρθρο 14 ν. 4174/2013) για τον προσφεύγοντα αντίστοιχα, να αιτιολογηθούν και να προσκομιστούν σχετικά δικαιολογητικά προκειμένου να μη χαρακτηριστούν ως άγνωστης πηγής και προέλευσης.

Η προσφεύγουσα με τα υπ' αριθ./27-05-2019,/02-07-2019 και/05-07-2019 Υπομνήματά της, προσκόμισε μέρος των αποδεικτικών, ήτοι τις φορολογικές δηλώσεις για τα υπό κρίση έτη καθώς και μέρος των συνυποβαλλόμενων

δικαιολογητικών, τα τηρηθέντα βιβλία εσόδων-εξόδων για τις χρήσεις 01/01/2013-31/12/2013 και 01/01/2014 -31/12/2014, καθώς και τα εκδοθέντα παραστατικά εσόδων (Α.Π.Υ., Τ.Π.Υ.) και τα ληφθέντα παραστατικά εξόδων-δαπανών για τα εν λόγω έτη, την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. του έτους 2013, τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. των ετών 2013-2014, αντίγραφο της κίνησης του με αριθμότραπεζικού της λογαριασμού που τηρήθηκε στην Κύπρο και αντίγραφο της κίνησης του με αριθμότραπεζικού της λογαριασμού που τηρήθηκε στη Γερμανία.

Ο προσφεύγων με το υπ' αριθ./18-10-2019 Υπόμνημά του, προσκόμισε μέρος των αποδεικτικών στοιχείων και αντίγραφα της κίνησης του με αριθμότραπεζικού λογαριασμού του που τηρήθηκε στη Γερμανία από 12-05-2012 έως 31-12-2013, καθώς και του με αριθ. CYτραπεζικού λογαριασμού του, που τηρήθηκε στην Κύπρο από 18-09-2011 έως 03-02-2014.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις σε συνδυασμό με την αξιοποίηση των χρηματοπιστωτικών δεδομένων σύμφωνα με τα ανωτέρω Αιτήματα Παροχής Πληροφοριών καθώς και τα προσκομισθέντα στοιχεία από τους προσφεύγοντες, κοινοποίησε στην προσφεύγουσα α) το με αριθ./06-11-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, β) τον με αριθ. καταχ./..... προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης οικονομικού έτους 2014 και γ) τον με αριθ. καταχ. προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης φορολογικού έτους 2014. Επιπλέον, κοινοποίησε στον προσφεύγοντα α) το με αριθ./06-11-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 και β) τον με αριθ. καταχ. προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης οικονομικού έτους 2014.

Ανταποκρινόμενοι στα ως άνω Σημειώματα Διαπιστώσεων, οι προσφεύγοντες στις 16-12-2019 υπέβαλαν στο ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. τα με αριθ. πρωτ./16-12-2019,/16-12-2019 και/20-12-2019 απαντητικά υπομνήματά τους προβάλλοντας τους ισχυρισμούς τους και προσκομίζοντας επιπρόσθετα αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με την περιουσιακή τους κατάσταση και τη διαθεσιμότητα χρημάτων

τους σε μετρητά.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του όλα τα ανωτέρω, προσδιόρισε ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας για την προσφεύγουσα ποσό συνολικού ύψους **54.583,87€** για το οικονομικό έτος 2014, το οποίο λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις διατάξεις του αρθ. 48§3 του ν. 2238/1994 και ποσό συνολικού ύψους **4.258,14€** για το φορολογικό έτος 2014, το οποίο λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις διατάξεις του αρθ. 21§4 του ν. 4172/2013. Επιπρόσθετα, ο έλεγχος προσδιόρισε ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας για τον προσφεύγοντα ποσό συνολικού ύψους **55.000,00€** για το οικονομικό έτος 2014, το οποίο λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις διατάξεις του αρθ. 48§3 του ν. 2238/1994.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση και εξαφάνιση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «αναιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας», τα οποία αποτελούν επανακαταθέσεις μετρητών χρημάτων προερχόμενων από προγενέστερες, μη αναλωθείσες αλλού, αναλήψεις μετρητών. Πιο συγκεκριμένα, οι προσφεύγοντες επικαλούνται τις ακόλουθες αναλήψεις μετρητών συνολικού ύψους 250.000,00€ προς δικαιολόγηση των υπό κρίση πιστώσεων του οικονομικού έτους 2014 και του φορολογικού έτους 2014:

α) ανάληψη ποσού ύψους 100.000,00€, στις 06-06-2011, από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό της Προς επίρρωση του ισχυρισμού τους προσκομίζουν αντίγραφο του οικείου Δελτίου Αναλήψεως, σύμφωνα με το οποίο αναλήφθηκαν 1.000 χαρτονομίσματα των 100,00€,

β) ανάληψη ποσού ύψους 50.000,00€, στις 16-05-2012, από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό της Προς επίρρωση του ισχυρισμού τους προσκομίζουν αντίγραφο του οικείου Δελτίου Αναλήψεως, σύμφωνα με το οποίο αναλήφθηκαν 500 χαρτονομίσματα των 100,00€,

γ) ανάληψη ποσού ύψους 50.000,00€, στις 22-05-2012, από τον υπ' αριθμ.
λογαριασμό της Προς επίρρωση του ισχυρισμού τους προσκομίζουν
αντίγραφο του οικείου Δελτίου Αναλήψεως, σύμφωνα με το οποίο αναλήφθηκαν 500
χαρτονομίσματα των 100,00€,

δ) ανάληψη ποσού ύψους 50.000,00€, στις 11-06-2012, από τον υπ' αριθμ.
λογαριασμό της Προς επίρρωση του ισχυρισμού τους προσκομίζουν
αντίγραφο του οικείου Δελτίου Αναλήψεως, σύμφωνα με το οποίο αναλήφθηκαν

Δεδομένου ότι η Υπηρεσία μας δεν έχει στη διάθεση της το Ειδικό Λογισμικό
Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.), αποστείλαμε το
με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ.ΕΞ 2020 ΕΜΠ/ 22-05-2020 έγγραφο στο ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.
ζητώντας πρόσθετες πληροφορίες ως προς την επαλήθευση των σχετικών λόγων της υπό
εξέταση υπόθεσης. Πιο συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, ζητήθηκε να γνωστοποιηθεί εάν οι
επικαλούμενες αναλήψεις συνολικού ύψους 250.000,00€ από τον υπ' αριθ.
λογαριασμό των προσφευγόντων στην Τράπεζα έχουν χρησιμοποιηθεί για
κάλυψη άλλων πιστώσεων ή επανακατατεθεί στους τηρούμενους λογαριασμούς τους
στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή μέχρι τις ημερομηνίες κατάθεσης των επίμαχων ποσών
που καταλογίστηκαν. Σε απάντηση του ως άνω εγγράφου, ο έλεγχος του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.
μας απέστειλε το με αριθ. πρωτ./18-06-2020 (αριθ. εισερχόμενου ΔΕΔ
.....ΕΙ 2020 ΕΜΠ/24-06-2020) απαντητικό έγγραφο.

Την 26-05-2020 οι προσφεύγοντες υπέβαλαν ηλεκτρονικά στην Υπηρεσία μας το υπ'
αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/26-05-2020 υπόμνημα με το οποίο ισχυρίζονται
τα κάτωθι:

- Ο φορολογούμενος δύναται να επικαλεσθεί, προς απόδειξη της πηγής ή αιτίας
προελεύσεως της διαπιστωθείσης προσαυξήσεως περιουσίας, οποιοδήποτε επιπλέον
έσοδό του, αρκεί αυτό να αποδεικνύεται από τα προσήκοντα στοιχεία. Στο πλαίσιο
αυτό, μπορεί να επικαλεσθεί ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών. Επιπλέον, από
καμία διάταξη νόμου δεν προκύπτει ότι η αιτιολόγηση της προελεύσεως των ποσών
τραπεζικών καταθέσεων - καταβολών μετρητών χρημάτων μιας χρήσεως περιορίζεται
αναγκαίως μόνο σε πηγές αναγόμενες στην ίδια αυτή χρήση και απαγορεύει οτιδήποτε

το προγενέστερο.

- Νομίμως επικαλέστηκαν ενώπιον του ελέγχου και τα διαθέσιμα εις χείρας τους μετρητά χρήματα κατά την έναρξη της υπό κρίση περιόδου, τα οποία προκύπτουν από τη σύγκριση του μη αναλωθέντος κεφαλαίου προηγούμενων ετών, που υφίστατο κατά την 31-12-2012, αφαιρούμενων των υπόλοιπων των τραπεζικών λογαριασμών τους κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία. Ωστόσο ο έλεγχος, παρανόμως, αυθαιρέτως και αβασίμως, κατά τον προσδιορισμό του μη αναλωθέντος κεφαλαίου προηγούμενων ετών αφαίρεσε τα ποσά των εμβασμάτων, τα οποία εστάλησαν κατά το παρελθόν στην αλλοδαπή.

Ακολούθως, την 28-05-2020 οι προσφεύγοντες υπέβαλαν ηλεκτρονικά στην Υπηρεσία μας το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2020 ΕΜΠ/28-05-2020 δεύτερο συμπληρωματικό υπόμνημα, με το οποίο προσκόμισαν την αναλυτική κίνηση του υπ' αριθ. λογαριασμού τους στην Τράπεζα για την περίοδο από 01/01/2011 έως και 31/12/2012. Από την ως άνω αναλυτική κίνηση ισχυρίζονται πως προκύπτει ότι κατά τη διάρκεια των ετών 2011 και 2012 προέβησαν σε αναλήψεις μετρητών χρημάτων συνολικού ύψους 595.383,00€ και επανακαταθέσεις μετρητών χρημάτων συνολικού ύψους μόλις 112.000,00€. Συνακόλουθα, κατά την έναρξη της υπό κρίση περιόδου υφίστατο εις χείρας τους διαθέσιμο ποσό μετρητών χρημάτων ύψους 483.383,00€, το οποίο υπερκαλύπτει τις επίμαχες καταθέσεις μετρητών της ως άνω περιόδου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 48§3 του Ν. 2238/1994**, όπως ίσχυε κατά τη χρήση 2013, ορίζεται ότι:

«3. Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων 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 επαγγελμάτων της χρήσης κατά την οποία επήλθε η

προσαύξηση.».

Επειδή, με βάση στις διατάξεις του **άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013**, όπως ισχύει για την χρήση 2014, 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, στην **ΠΟΛ 1095/29.4.2011** «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» 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 επαγγελμάτων 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 αριθ. 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 ότι:

«.....

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 προσαύξησή 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 ότι:

«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.....».

Επειδή η Φορολογική Διοίκηση διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της εξετάζοντας πάντα τα πραγματικά περιστατικά.

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την **υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ** (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι:

«12. Επειδή, η ανωτέρω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ αφορά στη φορολόγηση ως εισοδήματος «προσαύξηση[ς] περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία». Ως «πηγή ή αιτία» της προσαύξησης της χρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου νοείται ο γενεσιουργός λόγος της

εισαγωγής/ένταξης των αντίστοιχων ποσών στην περιουσία του[.....]13. Επειδή, η ως άνω 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, σύμφωνα με το **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, όπως προκύπτει από τις σελ. 26-33 για τον προσφεύγοντα και σελ. 33-47 για την προσφεύγουσα αντίστοιχα, των οικείων Εκθέσεων Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., οι προσφεύγοντες προς αιτιολόγηση των πρωτογενών πιστώσεων, με τα υποβληθέντα υπομνήματά τους κατά τη διάρκεια του ελέγχου ισχυρίστηκαν προς τη φορολογική αρχή ότι προέρχονται α) από προηγούμενες αναλήψεις από τραπεζικό τους λογαριασμό που τηρούσαν στην τράπεζα, ήτοι στις 16-05-2012, στις 22-05-2012 και στις 11-06-2012 ποσού 50.000,00€ έκαστη και β) από αποταμίευση για ανάλωση κεφαλαίων δηλωθέντων φορολογηθέντων συνολικού ύψους 1.066.585,49€ με ημερομηνία την 31-12-2012, ήτοι πριν τα κρινόμενα έτη 2013-2014.

Επειδή, τον ανωτέρω ισχυρισμό απέρριψε η φορολογική αρχή διότι όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση:

«Δεν προσκομίστηκαν στοιχεία (καταθετήριο με ανάλωση των τραπεζογραμματίων), ούτως ώστε να

αποδεικνύονται οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου ότι αφορά στο ίδιο ποσό της πίστωσης και ως εκ τούτου το ποσό αυτό υπόκειται σε φορολόγηση σύμφωνα με το άρθρο 48§3 του Ν.2238/94. Περαιτέρω, όσον αφορά στο διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών όπως προκύπτει από τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου που προσκομίστηκε από την ελεγχόμενη επισημαίνονται τα εξής: α) το κεφάλαιο αυτό προσδιορίστηκε λαμβάνοντας υπόψη τόσο τα πραγματικά όσο και τα τεκμαρτά εισοδήματα και δαπάνες και ως εκ τούτου δεν αποτελεί το πραγματικό διαθέσιμο εισόδημα που δύναται να έχει ο ελεγχόμενος κατά την 1/1/2013, β) Περαιτέρω, από το πραγματικό διαθέσιμο εισόδημα που τυχόν έχει στην διάθεση του ο ελεγχόμενος θα πρέπει να αφαιρεθεί το κόστος απόκτησης των χρηματοοικονομικών προϊόντων που είχε στην διάθεσή του ο ελεγχόμενος κατά την 1/1/2013. Επιπροσθέτως λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι ο έλεγχος των τραπεζικών λογαριασμών συνιστά έλεγχο επιμέρους χρηματικών ροών, είναι ανεξάρτητος από τη συνολική εισοδηματική κατάσταση του ελεγχόμενου και αντιμετωπίζει κάθε πρωτογενή κατάθεση (πίστωση) σε τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου, ως προσαύξηση περιουσίας όπου μόνο μετά την ταυτοποίηση της αιτίας και της πηγής της προέλευσής της, αποφαιίνεται για το αν η συγκεκριμένη πίστωση έχει πράγματι υπαχθεί σε φορολόγηση ή έχει νομίμως απαλλαγεί της φορολογίας σύμφωνα με το άρθρο 48 § 3 Ν. 2238/1994. Κάθε επιμέρους ως άνω πίστωση δεν συγκρίνεται γενικώς και αορίστως με το δηλωθέν εισόδημα του ελεγχόμενου ακόμα και όταν αυτό είναι μεγαλύτερο της πίστωσης. Με δεδομένο ότι ο έλεγχος διενεργείται ανεξάρτητα του ύψους του εισοδήματος προκειμένου να διακριβωθεί εάν κάθε πρωτογενής κατάθεση που αποτελεί στιγμιαία περιουσιακή προσαύξηση, αποτελεί πράγματι μέρος του δηλωθέντος και φορολογηθέντος εισοδήματος ή εισροή απαλλασσόμενη του φόρου ή ποσό μη δυνάμενο να υπαχθεί στις ανωτέρω κατηγορίες οπότε υπόκειται σε φορολόγηση, οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης δεν γίνονται αποδεκτοί από τον έλεγχο και ως εκ τούτου το ποσό αυτό υπόκειται σε φορολόγηση σύμφωνα με το άρθρο 48§3 Ν.2238/94. Όσον αφορά στην θέση του ελεγχόμενου ότι τα ποσά αιτιολογούνται βάσει του προσκομισθέντος στον έλεγχο πίνακα ανάλωσης ο έλεγχος προέβη σε αναμόρφωση τον πίνακα ανάλωσης, ο οποίος αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της παρούσης, με βάση τα πραγματικά στοιχεία που είχε στην διάθεσή του ο έλεγχος, τα οποία προσδιορίζουν τα διαθέσιμα μετρητά που δύναντο να υπάρχουν στην διάθεση του ελεγχόμενου, πλην όμως δεν προέκυψε υπόλοιπο διαθέσιμων μετρητών.»

Επειδή, οι προσφεύγοντες, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή τους, επικαλούνται εκ νέου τη δυνατότητα ύπαρξης ρευστών διαθεσίμων, από αναλήψεις που είχαν προηγηθεί των υπό κρίση πιστώσεων και τα οποία είχαν εις χείρας του και

μπορούσαν να διενεργούν τμηματικές επανακαταθέσεις. Προς επίρρωση του ισχυρισμού τους επικαλούνται προγενέστερες αναλήψεις συνολικού ύψους 250.000,00€ από τον υπ' αριθ. λογαριασμό τους στην τράπεζα, όπως παρουσιάζονται παρακάτω αναλυτικά.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ (€)
06/06/2011	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	100.000,00
16/05/2012	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	50.000,00
22/05/2012	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	50.000,00
11/06/2012	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	50.000,00
ΣΥΝΟΛΟ		250.000,00

Επειδή, η υπηρεσία μας έκρινε ότι για την ολοκλήρωση της εξέτασης της παρούσας προσφυγής απαιτούνται πρόσθετες πληροφορίες ως προς την επαλήθευση της βασιμότητας των σχετικών προβαλλόμενων λόγων της, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 3 της απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1064/12.04.2017 (Φ.Ε.Κ. Β'1440/2017). Για τον λόγο αυτό απέστειλε το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ.ΕΞ 2020 ΕΜΠ/ 22-05-2020 έγγραφο στο ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, ζητήθηκε να γνωστοποιηθεί εάν οι ως άνω αναλήψεις συνολικού ύψους 250.000,00€ από τον υπ' αριθ. λογαριασμό των προσφευγόντων στην Τράπεζα έχουν χρησιμοποιηθεί για κάλυψη άλλων πιστώσεων ή επανακατατεθεί στους τηρούμενους λογαριασμούς τους στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή μέχρι τις ημερομηνίες κατάθεσης των επίμαχων ποσών που καταλογίστηκαν.

Επειδή, σε απάντηση του ανωτέρω εγγράφου μας, το ΚΕΦΟΜΕΠ απέστειλε το με αρ. πρωτ./18-06-2020 (αριθ. εισερχόμενου ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/24-06-2020) έγγραφο, με το οποίο απάντησε ως ακολούθως:

«-Όσον αφορά στις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.), οι μη αιτιολογημένες πιστώσεις-καταθέσεις, (όπως αυτές ενδελεχώς αναλύονται στις με ημερομηνία θεώρησης 27/12/2019 σχετικές Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του ελεγκτή), αφορούν αποκλειστικά στην ελεγχόμενη περίοδο από

01/01/2013 έως 31/12/2014.

Η περίοδος 06-06-2011 έως 11-06-2012 (χρονική περίοδος που επικαλούνται οι προσφεύγοντες ότι διενήργησαν αναλήψεις χρημάτων από τους τραπεζικούς τους λογαριασμούς) **δεν ελέγχεται**.

Ωστόσο, ακόμα και στην περίπτωση που το ποσό κατάθεσης-πίστωσης που επικαλούνται, αφορά αναλήψεις παρελθόντων ετών, οι προσφεύγοντες όφειλαν να αποδείξουν (αρθ. 48§1 Ν. 2238/94, όπως προστέθηκε με το άρθρο 15§3 Ν. 3888/10 και ισχύει από 30/09/2010) ότι τα ποσά αυτά δεν επανακατατέθηκαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς **μετά την ημερομηνία ανάληψής τους** (επομένως δεν βρίσκονταν κατατεθειμένα στους λογαριασμούς των την 01-01-2013), προσκομίζοντας αντίστοιχα τις τραπεζικές κινήσεις όλων των τραπεζικών τους λογαριασμών τόσο του εσωτερικού όσο και του εξωτερικού. Συνεπώς είναι αβάσιμος και αστήριχτος ο ισχυρισμός τους.

Επιπροσθέτως να σημειώσουμε ότι οι προσφεύγοντες προέβησαν σε δαπάνη ύψους 35.327,88 ευρώ για αγορά ή ανέγερση ακινήτων, όπως προκύπτει από το έντυπο Ε1 της δήλωσης (κωδ. 735), οικονομικού έτους 2012 (χρήση 1/1-31/12/2011)....».

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, εν προκειμένω, ο έλεγχος για την απόδειξη ύπαρξης προσαύξησης περιουσίας, δεν έλαβε υπόψη του τη δυνατότητα κάλυψης των ποσών επίμαχων πιστώσεων από προγενέστερες αναλήψεις μετρητών, τα οποία οι προσφεύγοντες επικαλούνται ότι διέθεταν εις χείρας τους και διενεργούσαν τις υπό κρίση πιστώσεις ως επανακαταθέσεις.

Επειδή, προς επίρρωση των ισχυρισμών τους οι προσφεύγοντες είχαν θέσει στη διάθεση του ελέγχου αντίγραφα της κίνησης του με αριθμό τραπεζικού λογαριασμού τους που τηρήθηκε στη Γερμανία από 12-05-2012 έως 31-12-2013, καθώς και του με αριθ. τραπεζικού λογαριασμού τους, που τηρήθηκε στην Κύπρο από 18-09-2011 έως 03-02-2014. Επιπλέον, κατά τη διάρκεια εξέτασης της υπό κρίση

ενδικοφανούς προσφυγής και πιο συγκεκριμένα με το δεύτερο συμπληρωματικό τους υπόμνημα οι προσφεύγοντες προσκόμισαν την αναλυτική κίνηση του υπ' αριθ. λογαριασμού τους στην Τράπεζα για την περίοδο από 01/01/2011 έως και 31/12/2012.

Επειδή, η φορολογική αρχή, με το με αρ. πρωτ./18-06-2020 (αριθ. εισερχόμενου ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/24-06-2020) έγγραφό της, σε συνέχεια του με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ.ΕΞ 2020 ΕΜΠ/ 22-05-2020 εγγράφου της υπηρεσίας μας, απάντησε πως οι ζητούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις δεν δύνανται να διενεργηθούν, καθόσον η περίοδος 06-06-2011 έως 11-06-2012, ήτοι χρονική περίοδος που επικαλούνται οι προσφεύγοντες ότι διενήργησαν αναλήψεις χρημάτων από τους τραπεζικούς τους λογαριασμούς, δεν ελέγχεται. Επιπλέον, στο ως άνω απαντητικό έγγραφο αναφέρεται ότι, ακόμα και στην περίπτωση που το ποσό κατάθεσης-πίστωσης που επικαλούνται αφορά αναλήψεις παρελθόντων ετών, οι προσφεύγοντες όφειλαν να αποδείξουν ότι τα ποσά αυτά δεν επανακατατέθηκαν σε τραπεζικούς τους λογαριασμούς μετά την ημερομηνία ανάληψής τους (επομένως δεν βρίσκονταν κατατεθειμένα στους λογαριασμούς τους την 01-01-2013), προσκομίζοντας τις τραπεζικές κινήσεις όλων των τραπεζικών τους λογαριασμών τόσο του εσωτερικού όσο και της αλλοδαπής.

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, στην προκειμένη περίπτωση, η ελεγκτική υπηρεσία απάντησε στο υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ.ΕΞ 2020 ΕΜΠ/ 22-05-2020 έγγραφό μας, χωρίς να προβαίνει σε κρίση επί του τιθέμενου πραγματικού γεγονότος, ενώ δεν έχει εξετάσει τον συγκεκριμένο ισχυρισμό, ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

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 καθιστώντας 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 δεν τεκμηριώνεται πλήρως, επαρκώς και με συγκεκριμένα στοιχεία η φερόμενη ως προσαύξηση περιουσίας των προσφευγόντων ώστε να μεταφερθεί το βάρος της απόδειξης στους ιδίους, ενώ αντιθέτως οι προσφεύγοντες επικαλούνται αναλήψεις μετρητών χρημάτων, οι οποίες έλαβαν χώρα σε χρόνο προγενέστερο των υπό κρίση πιστώσεων, τα οποία βρίσκονταν εις χείρας τους και είναι ικανά να καλύψουν όλες τις διαφορές που κατά τον έλεγχο συνιστούν προσαύξηση περιουσίας.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/ **27-01-2020** ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ. και της, με Α.Φ.Μ., και την ακύρωση α) της υπ' αριθ./**27-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** για το οικονομικό έτος 2014 της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. και β) της υπ' αριθ./**27-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** για το φορολογικό έτος 2014 της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013)

ΑΝΑΛΥΣΗ	Ποσά	Ποσά	Ποσά βάσει	Διαφορά
----------------	-------------	-------------	-------------------	----------------

	Δήλωσης (1)	Ελέγχου (2)	απόφασης Δ.Ε.Δ. (3)	(3) - (1)
Φορολογητέο εισόδημα (ατομικό και τέκνων)	36.908,45	91.908,45	36.908,45	0,00
Φορολογητέο εισόδημα (της συζύγου)	0,00	54.583,87	0,00	0,00
Φόρος (χρεωστικό ποσό)	2.560,07	31.847,97	2.560,07	0,00
Προκαταβολή φόρου	2.648,43	2.648,43	2.648,43	0,00
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	700,66	700,66	700,66	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	140,13	140,13	140,13	0,00
Πρόσθετος φόρος/ Πρόστιμο ανακρίβειας		30.037,67		0,00
Εισφορά αλληλεγγύης	1.209,45	5.736,64	1.209,45	0,00
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης	1.498,00	1.498,00	1.498,00	0,00
Σύνολο φόρων, τελών & εισφορών	8.756,74	72.609,50	8.756,74	0,00

Φορολογικό έτος 2014 (χρήση 2014)

ΑΝΑΛΥΣΗ	Ποσά Δήλωσης (1)	Ποσά Ελέγχου (2)	Ποσά βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (3)	Διαφορά (3) - (1)
Φορολογητέο εισόδημα (ατομικό και τέκνων)	14.695,08	14.695,08	14.695,08	0,00
Φορολογητέο εισόδημα (της συζύγου)	8.492,69	12.750,83	8.492,69	0,00
Φόρος (πιστωτικό ποσό)	2.468,95	1.063,76	2.468,95	0,00
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	72,00	72,00	72,00	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	14,40	14,40	14,40	0,00
Πρόσθετος φόρος/ Πρόστιμο ανακρίβειας		702,60		0,00
Εισφορά αλληλεγγύης	1.947,40	1.947,40	1.947,40	0,00
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς				0,00

διαβίωσης				
Σύνολο φόρων, τελών & εισφορών	216,20	2.326,95	216,20	0,00

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στους υπόχρεους.

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.