



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

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 30/09/2020

Αριθμός Απόφασης: 1960

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

4. Την από 18/02/2020 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αρ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού

φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 31/12/2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

6. Τις απόψεις της ως άνω Δ.Ο.Υ..

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

Επί της από 18/02/2020 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 27.596,08 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 28.302,54 ευρώ, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 4.176,64 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 60.075,26 ευρώ.

Ειδικότερα, δυνάμει της υπ' αριθ./2019 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013.

Μετά την επεξεργασία των δεδομένων των λογαριασμών και των χρηματοπιστωτικών προϊόντων του προσφεύγοντος, προέκυψαν κινήσεις/πιστώσεις χρηματικών ποσών που χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως πρωτογενείς συνολικού ύψους 1.288.770,39€. Για τις εν λόγω πιστώσεις, ο έλεγχος απέστειλε το με αρ. πρωτ./2019 αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14§1 του Ν.4174/2013, στο οποίο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε προσκομίζοντας τα παρακάτω στοιχεία:

1. Συγκεντρωτική επιβεβαίωση εκτελέσεως εντολών νο της η οποία αναφέρει ότι ο επενδυτής του με Α.Φ.Μ.

..... πούλησε «τοις μετρητοίς» στις 16/10/2006, 16.065 τεμάχια μετοχών (τραπεζικών) τελικής αξίας 293.558,37 ευρώ.

2. Συγκεντρωτική επιβεβαίωση εκτελέσεως εντολών Νο της η οποία αναφέρει ότι ο επενδυτής ΤΟΥ ΜΕ Α.Φ.Μ. πούλησε «τοις μετρητοίς» στις 10/1/2007, 8.037 τεμάχια μετοχών (τραπεζικών) με τελική αξία 163.520,71 ευρώ.

3. Πίνακα με τον σχηματισμό κεφαλαίου από εισοδήματα προηγούμενων ετών (1999 έως 2017) στον οποίο αναφέρεται ως εναπομείναν κεφάλαιο για μελλοντική χρήση 437.012,02 ευρώ

Ο έλεγχος μετά την επεξεργασία των παραπάνω στοιχείων, προχώρησε στην έκδοση και κοινοποίηση του με αριθ. /2019 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, σύμφωνα με το οποίο από τα στοιχεία των διαθέσιμων δηλώσεων εισοδήματος του συστήματος neo taxis από το φορολογικό έτος 2003 έως και το φορολογικό έτος 2012, καθώς και τα στοιχεία των αυτοκινήτων που από το πληροφοριακό σύστημα οχημάτων είχε στην κατοχή του, δεν προέκυψε σχηματισθέν προς ανάλωση κεφάλαιο προηγούμενων ετών.

Πριν την παρέλευση της οριζόμενης στο Σημείωμα Διαπιστώσεων προθεσμίας, ο προσφεύγων, προσκόμισε στον έλεγχο αντίγραφα δηλώσεων φόρου εισοδήματος καθώς τα εκκαθαριστικά αυτών, δυνάμει των οποίων ο έλεγχος, επαναυπολόγισε την ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι το διαθέσιμο σχηματισθέν κεφάλαιο του προσφεύγοντος στις 31/12/2012 ανέρχεται στο ποσό των 2.187,04 ευρώ.

Στη συνέχεια, η φορολογική αρχή αφού έλαβε υπόψη ότι το ποσό που ο προσφεύγων εισέπραξε από την πώληση των μετοχών κατά τα έτη 2006 και 2007 δεν αναφέρεται στις αρχικές ή σε τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από τις οποίες να προκύπτει η διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης και της τιμής αγοράς τους, τα δηλωθέντα εισοδήματα του κατά τα έτη 1999 έως και 2012, το προσδιορισθέν κεφάλαιο για ανάλωση ύψους 2.187,04 ευρώ, καθώς και το πλήθος των δικαιούχων ανά λογαριασμό, ως προσαύξηση περιουσίας από μη αιτιολογημένες πρωτογενείς πιστώσεις το ποσό των 94.230,54€. το οποίο προήλθε από τις χαρακτηρισθείσες πρωτογενείς πιστώσεις.

Τέλος, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος δεν διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλείψεις, καθώς δεν πραγματοποιήθηκαν συναλλαγές και κατά συνέπεια δεν προέκυψαν αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) κατά την ελεγχόμενη περίοδο.

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

- Εσφαλμένος υπολογισμός του υπολοίπου προς ανάλωση από φορολογηθέντα κεφάλαια τα προηγούμενα έτη.
- Εσφαλμένος και ασαφής προσδιορισμός του ποσού που αντιστοιχεί στις δικές του καταθέσεις.
- Η κοινοποίηση της έκθεσης ελέγχου και της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 έγινε εκπρόθεσμα (20/01/2020) και μετά την πάροδο της προθεσμίας του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή πρόσθετου φόρου για το έτος αυτό (31/12/2019).

Επιπροσθέτως, ο προσφεύγων την 08/07/2020 υπέβαλλε στην υπηρεσία μας το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ Υπόμνημα, στο οποίο επισυνάπτει πίνακα υπολογισμού με υπόλοιπο προς ανάλωση κεφαλαίου την 31/12/2012 ύψους 593.570,56€ και ισχυρίζεται ότι αιτιολογούνται όλες οι διερευνώμενες πιστώσεις από μετρητά που είχε εις χείρας του εκτός τραπεζικού συστήματος.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (20.01.2020): *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2013: *«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»*

Επειδή, περαιτέρω, με τη διάταξη του άρθρου πρώτου παρ. Δ' υποπαρ. Δ.2. παρ. 18 περ. β' ν. 4254/2014 προστέθηκαν στο άρθρο 72 παρ. 11 ν. 4174/2013 οι διατάξεις των εδ. γ' και δ', σύμφωνα με τις οποίες, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της

ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (13.01.2020): «Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους.** Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 4254/2014 (07.04.2014): «Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε.»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 2350/2018 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 14 της απόφασης), «...η παράταση των προθεσμιών παραγραφής που θεσπίζεται με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 11 (ήδη αναριθμηθέν σε 72 παρ. 11) του ν. 4174/2013 δεν είναι συνταγματικώς ανεκτή, ενόψει και των κριθέντων με τις ΣτΕ 1738/2017 Ολομ., 2934-2935/2017 7μ., 172/2018 7μ., κατά το μέρος που καταλαμβάνει και φορολογικές αξιώσεις που ανάγονται σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης του νόμου αυτού έτους [...].» Η κρίση αυτή επαναλήφθηκε στις υπ' αριθμ. 2354/2018 (5μ., σκέψη 14 της απόφασης) και 732/2019 (7μ., σκέψη 8 της απόφασης) αποφάσεις του Β' Τμήματος του ιδίου Δικαστηρίου.

Επειδή, επικαλούμενα τα ως άνω κριθέντα με τις υπ' αριθμ. 732/2019 (7μ.), 2354/2018 (5μ.) και 2350/2018 (5μ.) αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια κρίνουν παγίως (βλ. αντί άλλων υπ' αριθμ. 734/2020 (1μ.) απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών· πρβλ. και υπ' αριθμ. 58/2020 (3μ.) απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, υπ' αριθμ. 861-863/2020 (1μ.) αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης και υπ' αριθμ. 2966/2020 (3μ.) απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης) ότι «η διάταξη της παρ. 11 του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα [είναι ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας], όπως αυτή ισχύει μετά την προσθήκη σε αυτήν τρίτου και τέταρτου εδαφίου με την περίπτωση 18β της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014, η οποία αφενός περιέχει πρόβλεψη διακοπής της παραγραφής, με την έκδοση, και όχι πλέον την κοινοποίηση, των φύλλων ελέγχου, πράξεων προσδιορισμού φόρου, προστίμων και αφετέρου

υπάγει στη ρύθμιση αυτή και τις εκκρεμείς ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων υποθέσεις, παρατείνει εμμέσως το χρόνο παραγραφής της σχετικής αξιώσεως του Δημοσίου και, εφόσον καταλαμβάνει και χρήσεις προγενέστερες του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου που εισάγει την παράταση έτους, ήτοι του νόμου 4254/2014, είναι ανίσχυρη, κατά τα ήδη κριθέντα [...] (ΣτΕ 1738/2017 Ολ.), ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς διατάξεις των άρθρων 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος, για το λόγο ότι τροποποιεί αναδρομικώς σε βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά το χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις και το οποίο αποτελεί ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.»

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατά την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης, ήτοι την 20/01/2020, το δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλλει φόρο εισοδήματος είχε υποπέσει σε παραγραφή, καθόσον, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994, η φορολογική αρχή όφειλε να του κοινοποιήσει τη σχετική πράξη έως τις 31.12.2019.

Επειδή, όπως συνάγεται σαφώς από τα ως άνω κριθέντα με τις προπαρατεθείσες υπ' αριθμ. 732/2019 (7μ.), 2354/2018 (5μ.) και 2350/2018 (5μ.) αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, όπως αυτά εξειδικεύθηκαν περαιτέρω με την πάγια νομολογία των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων (βλ. αντί άλλων προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 734/2020 (1μ.) απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών· πρβλ. και υπ' αριθμ. 58/2020 (3μ.) απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, υπ' αριθμ. 861-863/2020 (1μ.) αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης και υπ' αριθμ. 2966/2020 (3μ.) απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης), η προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. γ' ν. 4174/2013 (όπως αυτή προστέθηκε το 2014 με το ν. 4254/2014 και ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (20.01.2020)) νομίμως, υπό το πρίσμα της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος, καταλαμβάνει (αναδρομικά) αξιώσεις του Δημοσίου φορολογικής φύσης που έχουν γεννηθεί εντός της περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 (ημερολογιακό έτος 2013) και συνεπώς κατά την ημερομηνία έκδοσης της ως άνω υπ' αριθμ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας διακόπηκε η κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 ν. 2238/1994 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2013) 5ετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να

επιβάλλει φόρο εισοδήματος (και τις σχετικές προσαυξήσεις) για τη φορολογική περίοδο 01.01.2013-31.12.2013. Ως εκ τούτου, ο σχετικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

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

«3. Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4.

Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.».

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

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

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει

από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.»

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 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 ο προσφεύγων με τον δεύτερο κατά σειρά προβαλλόμενο λόγο ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένος ο διενεργηθείς από τη φορολογική αρχή υπολογισμός του υπολοίπου προς ανάλωση από τα φορολογηθέντα κεφάλαια προηγούμενων ετών.

Επειδή σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα επί της οικείας έκθεσης ελέγχου, ο προσφεύγων είχε διαθέσιμα εις χείρας του την 31.12.2012 το ποσό των 2.187,04€, το οποίο και αφαίρεσε τις συνολικά προσδιορισθείσες πρωτογενείς καταθέσεις ύψους 96.417,58€.

Ο τρόπος που η φορολογική αρχή προσδιόρισε το διαθέσιμο εις χείρας του προσφεύγοντος κεφάλαιο, απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

ΔΙΑΧΕΙΡ/ΚΟ ή ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ (ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΑ)			ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΑΦΑΙΡΟΥΝΤΑΙ (ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΑ)			ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΑΝΑΛΩΣΗ ΚΕΦΑΛΑ ΠΡΟΗΓ. ΕΤΩΝ ΠΟΥ ΧΡΗΣΙΜΟΠ. ΓΙΑ ΚΑΛΥΨΗ ΔΑΠΑΝΩΝ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΕΤΟΥΣ	ΠΡΟΣΤΟΙΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΣΤΗΝ ΕΚΚΛΑΘ/ΣΗ	ΣΧΗΜΑΤΙΣΘΕΝ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ			
	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	ΠΟΣΑ ΑΠΑΛΛΑΞ.- ΑΥΤΟΤΕΛΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜ.- ΔΑΝΕΙΑ Κ.Λ.	ΣΥΝΟΛΟ	ΤΕΚΜΑΡΤΕΣ ή ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝ. ΔΑΠΑΝΕΣ (ΤΕΚΜΗΡΙΑ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ)	ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ (ΑΠΟΔΕΛΕΓΜΕΝΕΣ) ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ					ΣΥΝΟΛΟ			
												(1)	(2)	(3)=(1)+(2)	(4)^{*}	(4α)	(5)	(6)=(4)ή(4α)+(5)	(7)=(3)-(6)	(8)	(9)=(7)+(8)	ΣΕ ΔΡΑΧΜΕΣ	ΣΕ ΕΥΡΟ
ΕΩΣ 31/12/91														
1992														
1993														
1994														
1995														
1996														
1997														
1998														
1999	8.527.674	54.032.510	62.560.184	27.134.400		4.000.000	31.134.400	31.425.784				31.425.784	92.225,34	
2000	14.850.874	14.566.932	29.417.806	28.830.300		4.050.000	32.880.300	-3.462.494	-3.462.494			27.963.290	82.063,95	
2001	4.197.742	9.854.194	14.051.936	37.052.019			37.052.019	-23.000.083	-23.000.083	4.300.000		-18.700.083	4.963.208	14.565,54
2002	11.716,80	16.511,89	28.228,69	147.723,54		1.400,00	149.123,54	-120.894,85	-120.894,85					
2003	7.923,83	189.062,65	196.986,48	156.023,85		25.978,37	182.002,22	14.984,26	14.984,26				14.984,26	
2004	39.020,99	128.698,24	167.719,23	172.825,62			172.825,62	-5.106,39	-5.106,39					9.877,87
2005	46.805,49	15.711,96	62.517,45	180.403,62		19.986,58	200.390,20	-137.872,75	-137.872,75					
2006	60.043,04	17.839,62	77.882,66	180.403,62			180.403,62	-102.520,96	-102.520,96					
2007	56.774,00	11.977,56	68.751,56	174.849,84			174.849,84	-106.098,28	-106.098,28					
2008	56.201,96	8.215,67	64.417,63	77.945,10			77.945,10	-13.527,47	-13.527,47					
2009	50.879,71	13.000,00	63.879,71	53.993,24			53.993,24	9.886,47	9.886,47				9.886,47	
2010	51.914,40	3.000,00	54.914,40	38.832,50		1.107,00	39.939,50	14.974,90	14.974,90				24.861,37	
2011	48.965,00		48.965,00	50.288,00			50.288,00	-1.323,00	-1.323,00	0,00			23.538,37	
2012	34.920,00		34.920,00	56.271,33			56.271,33	-21.351,33	-21.351,33				2.187,04	

Επειδή από την αντιπαραβολή του παραπάνω πίνακα που συνέταξε η φορολογική αρχή με τον πίνακα που συνέταξε ο προσφεύγων σε συνδυασμό με τις δηλώσεις που ο ίδιος υπέβαλλε τα αντίστοιχα έτη και προσκόμισε στην υπηρεσία μας, διαπιστώθηκαν ουσιώδεις διαφορές ως προς τις τεκμαρτές δαπάνες διαβίωσης.

Επειδή από τον παραπάνω συνοπτικό πίνακα υπολογισμού σχηματισθέντος κεφαλαίου που συνέταξε ο έλεγχος, διαπιστώνεται ότι αφενός δεν προκύπτει ο τρόπος υπολογισμού των τεκμαρτών ή αντικειμενικών δαπανών του προσφεύγοντος και αφετέρου δεν αναφέρονται ποια συγκεκριμένα στοιχεία που συνιστούν τις κατ' έτος τεκμαρτές δαπάνες που ο έλεγχος έλαβε υπόψη του.

Επειδή στις έγγραφες απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, επισημαίνεται ότι: «ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα τεκμαρτά εισοδήματα (αυτοκίνητα, σκάφη κ.α.) που είχε στην κατοχή του ο φορολογούμενος και η εταιρεία στην οποία ελεγχόμενος είναι διευθύνων σύμβουλος καθώς και τις πραγματικές δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων για τα φορολογικά έτη 2000 έως 2012.»

Επειδή η υπηρεσία μας προκειμένου να επαληθεύσει τη βασιμότητα του ισχυρισμού του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου υπολογισμού εκ μέρους της Δ.Ο.Υ. του σχηματισθέντος κεφαλαίου από προηγούμενα έτη και ύπαρξης ρευστών διαθεσίμων εις χείρας του, απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2020 ΕΜΠ/22-07-2020 έγγραφο.

Συγκεκριμένα, η υπηρεσία μας με το ανωτέρω έγγραφο ζήτησε να διευκρινισθεί για κάθε έτος χωριστά, ποια στοιχεία έλαβε υπόψη της η φορολογική αρχή προκειμένου να προσδιορίσει το συνολικό ύψος δαπανών καθώς και τον τρόπο υπολογισμού για έκαστο εξ αυτών.

Επειδή η φορολογική αρχή απέστειλε με ηλεκτρονική αλληλογραφία το με αρ. πρωτ./2020 έγγραφο (αρ. πρωτ. εισερχομένου ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/29-09-2020) με συνημμένο πίνακα των δαπανών που έλαβε υπόψη και στο οποίο αναφέρει τα ακόλουθα:

«Σε συνέχεια του προαναφερθέντος εγγράφου σας, για την ολοκλήρωση της εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής του του (ΑΦΜ) από την υπηρεσία σας, σας διαβιβάζουμε συνημμένο πίνακα από τον οποίο προκύπτει για κάθε έτος ξεχωριστά τα στοιχεία των δαπανών που λήφθηκαν υπόψη καθώς και το ύψος του ποσού που αντιστοιχεί.

α/α	στοιχεία δαπάνης	κάτοχος	στοιχεία δαπανών	ΚΥΒΙΚΑ CC / ΜΗΚΟΣ / m2	ΗΡ	κυκλοφορία	ποσοστό (%)	χρήση 1999	χρήση 2000	χρήση 2001	χρήση 2002	χρήση 2003	χρήση 2004	χρήση 2005	χρήση 2006	χρήση 2007	χρήση 2008	χρήση 2009	χρήση 2010	χρήση 2011	χρήση 2012
1	ΕΙΚ	υπόχρεου				20122	100														4.000
2	ΕΙΚ	υπόχρεου				1998	100													2.000	2.000
3	ΕΙΚ	υπόχρεου				1998	100							10.030	10.030	10.030					
4	ΕΙΚ	υπόχρεου				1975	100						2.880	2.880	2.880	2.880			1.500	2.000	2.000
5	δίστοχο	υπόχρεου				2000	100			4.983	4.918										
6	δίστοχο	υπόχρεου				1994	100		1.891												
7	ΕΙΚ	σύζυγος				2003	100					10.030	11.800	11.800	11.800	11.800					
8	ΕΙΚ	σύζυγος				1998	100	11.885	11.885	11.885	11.800	1.967									
9	ΕΙΚ	ΑΕ				1993	100														
10	ΕΙΚ	ΑΕ				2001	100														
11	ΕΙΚ	ΑΕ				1992	100														
12	ΕΙΚ	ΑΕ				2004	100	25.597	25.597	55.686	49.200	48.933	50.533	50.533	43.863	27.862	25.233	25.233	6.416	8.900	7.120
13	ΕΙΚ	ΑΕ				2007	100														
14	ΕΙΚ	ΑΕ				1993	100														
15	ΕΙΚ	ΑΕ				1997	100														
16	κύρια οικία	υπόχρεου																		1.680	1.680
17	δευτερεύουσα οικία	υπόχρεου																		1.372	1.372
18	ΣΚΑΦΟΣ	ΑΕ				1991	33	12.299	8.280	9.839	9.174	14.678	14.678	14.678	14.678	14.678					
19	ΣΚΑΦΟΣ	υπόχρεου				2012	100			4.649											1.333
20	ΣΚΑΦΟΣ	υπόχρεου				2002	100				853	3.900	3.900	3.900							
21	ΣΚΑΦΟΣ	υπόχρεου				2005	100						5.417	6.500	6.500	0	0	3.400	1.983		
22	ΣΚΑΦΟΣ	υπόχρεου				1996	100	2.584	5.165	5.098	5.184	9.310	9.360	9.360							
ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΧΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ								11.793	11.912			25.978									
προσαύξηση τεκμαρτής δαπάνης με βάση τον αριθμό στοιχείων που την προσδιορίζουν / ατομική αντικειμενική δαπάνη																					
ΣΥΝΟΛΟ:								27.212	31.764	26.344	67.994	68.326	79.674	72.889	90.652	101.099	52.712	28.760	23.334	32.353	36.766
								€ 91.370	€ 96.494	€ 108.737	€ 149.123	€ 182.002	€ 172.825	€ 200.390	€ 180.403	€ 174.849	€ 77.945	€ 53.993	€ 39.939	€ 50.288	€ 56.271
								31.134.400 δρχ.	32.880.300 δρχ.	37.052.019 δρχ.											

Ο προσδιορισμός του εισοδήματος δεν πραγματοποιήθηκε με βάση την τεκμαρτή δαπάνη, για κανένα από τα φορολογικά έτη που επικαλείται ο φορολογούμενος για ανάλωση κεφαλαίου (χρήσεις 1999 έως και 2012).»

Επειδή τόσο από την οικεία έκθεση ελέγχου, όσο και από τις απόψεις της φορολογικής αρχής αλλά και το παραπάνω έγγραφο, προκύπτει ότι η φορολογική συνυπολόγισε για τον προσδιορισμό του σχηματισθέντος κεφαλαίου του προσφεύγοντος, τις τεκμαρτές δαπάνες τόσο του ίδιου του προσφεύγοντος και της συζύγου του, όσο και της ανώνυμης εταιρείας στην οποία ήταν διευθύνων σύμβουλος κατά την ελεγχόμενη περίοδο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 16 «Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες» του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση 2013, ορίζεται ότι:

«1. Για τον προσδιορισμό του αντικειμενικού εισοδήματος με βάση τη συνολική ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που συνοικούν και τους βαρύνουν λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα:

α) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης ή της δωρεάν παραχωρούμενης κύριας κατοικίας,

β) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, που εκτιμάται με βάση τα τετραγωνικά μέτρα μιας ή περισσότερων ιδιοκατοικούμενων ή μισθωμένων δευτερευουσών κατοικιών,

γ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης

Στις περιπτώσεις εταιριών ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων ή περιορισμένης ευθύνης ή ανώνυμων ή αστικών, καθώς και των κοινωνιών και κοινοπραξιών που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι οποίες έχουν στην κυριότητα ή στην κατοχή τους επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, η αντικειμενική δαπάνη που αναλογεί σε αυτά λογίζεται ως αντικειμενική δαπάνη των:

ιν) των διευθυνόντων και εντεταλμένων συμβούλων, διοικητών ανωνύμων εταιριών και προέδρων των διοικητικών συμβουλίων τους, επιμεριζόμενη ισομερώς μεταξύ τους....

.....

στ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη με βάση σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης, κυριότητας ή κατοχής του φορολογουμένου, της συζύγου του ή των προσώπων που τους βαρύνουν εκτιμάται με βάση το κόστος τελών ελλιμενισμού, ασφαλίσεων, καυσίμων, συντήρησης και πρακτόρευσης και ορίζεται, ανάλογα με τα μέτρα ολικού μήκους του σκάφους, ως εξής:.....

.....

Τα σκάφη επαγγελματικής χρήσης δεν λαμβάνονται υπόψη για την αντικειμενική δαπάνη. Οι διατάξεις της περίπτωσης γ', εκτός αυτών που αναφέρονται στην παλαιότητα των αυτοκινήτων, εφαρμόζονται ανάλογα και στην περίπτωση αυτή.»

Επειδή δυνάμει των ανωτέρω διατάξεων, προκύπτει ρητά ότι οι τεκμαρτές δαπάνες ανωνύμων εταιριών που βαρύνουν τους διοικούντες το νομικό πρόσωπο, αφορούν αποκλειστικά σε επιβατηγά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης. Ειδικότερα, η τεκμαρτή δαπάνη με βάση τα αυτοκίνητα που έχει στην κατοχή της ανώνυμη εταιρεία κατανέμεται ισομερώς στα πρόσωπα που ασκούν διοίκηση και «δύνανται λόγω της ιδιότητάς τους (πρόεδρος - διευθύνων σύμβουλος) να κάνουν χρήση των αυτοκινήτων της εταιρείας» (πρβλ ΠΟΛ 1248/2000).

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση από το σύνολο των στοιχείων που συμπεριλαμβάνονται στον φάκελο της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής διαπιστώνεται ότι η φορολογική αρχή

προσδιόρισε στον προσφεύγοντα για τις χρήσεις 1999 έως και 2012 τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης προερχόμενη από επτά αυτοκίνητα ιδιοκτησίας σε ποσοστό 100% της εταιρείας με Α.Φ.Μ., καθώς και τεκμαρτή δαπάνη για τα έτη 1999 έως και 2007, για το σκάφος «.....», 12 μέτρων ιδιοκτησίας σε ποσοστό 33% της προαναφερθείσας εταιρείας.

Επειδή ωστόσο, από κανένα στοιχείο της οικείας έκθεσης ελέγχου, δεν προκύπτει τόσο ο αριθμός των προσώπων, όσο και τα στοιχεία των εντεταλμένων στη διοίκηση της εν λόγω ανώνυμης εταιρείας. Επιπροσθέτως, δεν αναφέρεται η χρονική διάρκεια κατά την οποία ο προσφεύγων ασκούσε καθήκοντα στην επίμαχη εταιρεία, καθώς επί της οικείας έκθεσης μνημονεύεται μόνο ότι ήταν διευθύνων σύμβουλος κατά την ελεγχόμενη χρήση 2013.

Επειδή από έλεγχο στο υποσύστημα Μητρώου του συστήματος Taxis προκύπτει ότι ο προσφεύγων ήταν στην εν λόγω εταιρεία Διευθύνων Σύμβουλος από την 12/01/1993 έως και σήμερα. Ωστόσο, κατά το ίδιο χρονικό διάστημα εμφανίζεται ως Διευθύνων Σύμβουλος και ο του με ΑΦΜ, ενώ Πρόεδρος Δ.Σ. είναι από την 27/01/1997 έως και σήμερα η του με ΑΦΜ

Επειδή από τον συνδυασμό όλων των προαναφερομένων, συνάγεται ότι η φορολογική αρχή προσδιόρισε τεκμαρτές δαπάνες για τα έτη 1999 έως 2012, προερχόμενες από την ανωτέρω ανώνυμη εταιρεία, χωρίς να προκύπτει από κανένα στοιχείο στην οικεία έκθεση ότι έλαβε υπόψη της τον αριθμό των ατόμων που ήταν εντεταλμένοι στη Διοίκηση της εταιρείας, ώστε να επιμερίσει ορθώς τα ποσά των δαπανών κατά τις διατάξεις του άρθρου 16 του ν. 2238/1994.

Επειδή περαιτέρω, από τον εν λόγω πίνακα της αρμόδιας φορολογικής αρχής, διαπιστώνεται ότι συνυπολογίστηκε κατά τα έτη 1999 έως 2007 ποσό ως τεκμαρτή δαπάνη του προσφεύγοντος προερχόμενη από το σκάφος με ονομασία «.....», ιδιοκτησίας σε ποσοστό 33% της ανώνυμης εταιρείας. Ωστόσο, από τις διατάξεις της περίπτωσης στ' της πρώτης παραγράφου του άρθρου 16 ΚΦΕ, ορίζεται ρητώς ότι προκειμένου να θεωρηθεί ένα σκάφος ως τεκμαρτή δαπάνη πρέπει να είναι στην κυριότητα ή κατοχή του φορολογουμένου, της συζύγου του ή των προσώπων που τους βαρύνουν. Συνεπώς, στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή χωρίς να προβλέπεται από τις οικείες διατάξεις, λανθασμένα συνυπολόγισε τα εν λόγω ποσά στο σύνολο των κατ' έτος προσδιοριζόμενων δαπανών.

Επειδή επιπροσθέτως, ως προς το σκάφος «.....» ιδιοκτησίας του υπόχρεου σε ποσοστό 100%, μήκους 4 μέτρων, συνυπολογίστηκε από τη φορολογική αρχή τεκμήριο ποσού 4.649€ για τη χρήση 2001 και ποσού 1.333 για τη χρήση 2012. Ωστόσο, και σε αυτήν την περίπτωση το τεκμήριο επιβλήθηκε λανθασμένα για το έτος 2001 καθόσον, όπως ο έλεγχος αναγράφει στον σχετικό πίνακα, έτος πρώτης κυκλοφορίας του εν λόγω σκάφους ήταν το 2012. Συνεπώς, δεν δύναται να επιβληθεί τεκμήριο σε χρόνο προγενέστερο της κυκλοφορίας (νηολόγησης) του.

Επειδή ο προσφεύγων με τον τρίτο κατά σειρά προβαλλόμενο λόγο ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένος και ασαφής ο προσδιορισμός του ποσού που καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας και αντιστοιχεί στις δικές του καταθέσεις.

Επειδή σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα επί της οικείας έκθεσης ελέγχου, ο έλεγχος προσδιόρισε τις πρωτογενείς καταθέσεις του προσφεύγοντος στο συνολικό ποσό των 1.288.770,39€ ως ακολούθως:

α/α	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
1			02/01/2013 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	8.200,00
2			03/01/2013 00:00	Payment bank branch	PAYMENT BANK BRANCH	1.212,29
3			01/02/2013 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	2.000,00
4			04/02/2013 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	4.020,00
5			07/02/2013 00:00	ΠΙΣΤΩΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	ΠΙΣΤΩΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	4.007,55
6			07/03/2013 00:00	ΠΙΣΤΩΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	ΠΙΣΤΩΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	553,75
7			09/04/2013 00:00	ΑΝΟΙΓΜΑ ΠΡΟΘΕΣΜΙΑΣ	T/D NEW ACCOUNT	95.000,00
8			03/06/2013 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	3.000,00
9			02/09/2013 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	3.000,00
10			02/10/2013 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	4.000,00
11			03/01/2013 00:00	PAYMENT MANUAL	PAYMENT MANUAL	1.748,20
12			18/01/2013 00:00	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALINE	455,00
13			29/01/2013 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	ΕΞΟΔΑ ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ	2.885,00

14	..... .....	..... .....	30/01/2013 00:00	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALINE	150,00
15	..... .....	..... .....	01/02/2013 00:00	Κατάθε- ση/ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	5.000,00
16	..... .....	..... .....	04/02/2013 00:00	Κατάθε- ση/ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	2.500,00
17	..... .....	..... .....	27/02/2013 00:00	Κατάθε- ση/ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	3.075,00
18	..... .....	..... .....	05/03/2013 00:00	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALINE	1.870,00
19	..... .....	..... .....	06/03/2013 00:00	Κατάθε- ση/ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	5.000,00
20	..... .....	..... .....	14/03/2013 00:00	Κατάθε- ση/ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	2.500,00
21	..... .....	..... .....	02/04/2013 00:00	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALINE	965,00
22	..... .....	..... .....	02/04/2013 00:00	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALINE	2.200,00
23	..... .....	..... .....	02/04/2013 00:00	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALINE	2.400,00
24	..... .....	..... .....	02/04/2013 00:00	Κατάθε- ση/ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	2.955,00
25	..... .....	..... .....	05/04/2013 00:00	Έκδοση ομολογίας σε ευρώ	.....	200.000,00
26	..... .....	..... .....	05/04/2013 00:00	Κατάθε- ση/ανάληψη σε λογαριασμό	ΕΠΙΤ	200.000,00
27	..... .....	..... .....	05/04/2013 00:00	Πολλαπλή κατάθε- ση / ανάληψη λο	..... .....	200.000,00
28	..... .....	..... .....	05/04/2013 00:00	Πολλαπλή κατάθε- ση / ανάληψη λο	..... .....	200.000,00
29	..... .....	..... .....	05/04/2013 00:00	Έκδοση ομολογίας σε ευρώ	..... .....	200.000,00
30	..... .....	..... .....	17/04/2013 00:00	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	..... .....	2.308,00
31	..... .....	..... .....	30/04/2013 00:00	Κατάθε- ση/ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	2.510,00
32	..... .....	..... .....	02/05/2013 00:00	Κατάθε- ση/ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	6.000,00
33	..... .....	..... .....	10/05/2013 00:00	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALINE	2.250,00

34	..... .....	..... .....	03/06/2013 00:00	Κατάθε- ση/ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	4.000,00
35	..... .....	..... .....	05/06/2013 00:00	Κατάθε- ση/ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	4.090,00
36	..... .....	..... .....	06/06/2013 00:00	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALINE	930,00
37	..... .....	..... .....	14/06/2013 00:00	Κατάθε- ση/ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	1.163,00
38	..... .....	..... .....	01/07/2013 00:00	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALINE	6.000,00
39	..... .....	..... .....	11/07/2013 00:00	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALINE	1.635,00
40	..... .....	..... .....	24/07/2013 00:00	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALINE	1.755,00
41	..... .....	..... .....	01/08/2013 00:00	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALINE	1.300,00
42	..... .....	..... .....	01/08/2013 00:00	Κατάθε- ση/ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	4.200,00
43	..... .....	..... .....	05/08/2013 00:00	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALINE	5.000,00
44	..... .....	..... .....	09/08/2013 00:00	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALINE	2.015,00
45	..... .....	..... .....	20/08/2013 00:00	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALINE	5.000,00
46	..... .....	..... .....	27/08/2013 00:00	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΣΩ WEB ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALINE	1.500,00
47	..... .....	..... .....	29/08/2013 00:00	Κατάθε- ση/ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	500,00
48	..... .....	..... .....	02/09/2013 00:00	Κατάθε- ση/ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	3.000,00
49	..... .....	..... .....	05/09/2013 00:00	Κατάθε- ση/ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	1.800,00
50	..... .....	..... .....	23/09/2013 00:00	Κατάθε- ση/ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	3.710,00
51	..... .....	..... .....	01/10/2013 00:00	Κατάθε- ση/ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	3.550,00
52	..... .....	..... .....	18/10/2013 00:00	PAYMENT MANUAL	PAYMENT MANUAL	51,60

53	..... .....	..... .....	21/10/2013 00:00	Κατάθε- ση/ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	4.370,00
54	..... .....	..... .....	25/10/2013 00:00	Κατάθε- ση/ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	800,00
55	..... .....	..... .....	25/10/2013 00:00	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΑΛΙΝΕ	30.000,00
56	..... .....	..... .....	01/11/2013 00:00	Κατάθε- ση/ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	5.500,00
57	..... .....	..... .....	18/11/2013 00:00	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΑΛΙΝΕ	835,00
58	..... .....	..... .....	02/12/2013 00:00	Κατάθε- ση/ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	9.275,00
59	..... .....	..... .....	24/12/2013 00:00	Κατάθε- ση/ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	2.000,00
60	..... .....	..... .....	30/12/2013 00:00	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΑΛΙΝΕ	1.826,00
61	..... .....	..... .....	30/12/2013 00:00	Κατάθε- ση/ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	11.200,00

Επειδή στη συνέχεια μετά την προσκόμιση στοιχείων εκ μέρους του προσφεύγοντος ως απάντηση στο εκδοθέν και κοινοποιηθέν σημείωμα διαπιστώσεων, ο έλεγχος επανυπολόγισε το διαθέσιμο σχηματισθέν κεφάλαιο του προσφεύγοντος 31/12/2012 και προσδιόρισε αυτό στο ποσό των 2.187,04 ευρώ. Ακολούθως, σύμφωνα πάντα με τα διαλαμβανόμενα επί της οικείας έκθεσης ελέγχου, προσδιόρισε την προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος ως εξής:

«Ο παρών έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη :

- Ότι το ποσό που ο ελεγχόμενος εισέπραξε από την πώληση των μετοχών κατά τα έτη 2006 και 2007 δεν αναφέρεται στις αρχικές ή σε τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από τις οποίες να προκύπτει η διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης και της τιμής αγοράς τους.
- τα δηλωθέντα εισοδήματα του ελεγχόμενου κατά τα έτη 1999 έως και 2012, καθώς και το γεγονός ότι προκύπτει σχηματισθέν κεφάλαιο για ανάλωση ύψους 2.187,04 ΕΥΡΩ,
- τον πίνακα που ακολουθεί όπου αναφέρεται ο αριθμός των δικαιούχων ανά λογαριασμό στην κατάσταση πρωτογενών καταθέσεων καθώς και το συνολικό ποσό που αντιστοιχεί στον ελεγχόμενο που αναφέρονται στον παρακάτω πίνακα:

α/α	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Πλήθος Δι- καιούχων Λογαριασμού	συνολικό πο- σό "πρωτογε- νών" καταθέ- σεων ανά λο- γαριασμό	συνολικό ποσό "πρωτογενών" καταθέσεων ανά λογαριασμό που αντιστοιχεί στον ελεγχόμενο
1			1	1.212,29	1.212,29
2			1	1.799,80	1.799,80
3			3	2.500,00	833,33
4			2	155.814,00	77.907,00
5			4	4.561,30	1.140,33
6			3	2.500,00	833,33
7			2	24.220,00	12.110,00
8			2	1.163,00	581,50
			ΣΥΝΟΛΟ	193.770,39	96.417,58

Προσδιορίζει τις «πρωτογενείς» καταθέσεις των τραπεζικών λογαριασμών βάσει του

Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας της Α.Α.Δ.Ε που ο παρών έλεγχος θεωρεί μη αιτιολογημένες στο ποσό των 94.230,54 ευρώ (96.417,58 -2.187,04) το οποίο θεωρεί προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15§3 του ν.3888/2010.»

Επειδή από όλα τα παραπάνω αναφερόμενα, διαπιστώνεται ότι η φορολογική αρχή, δεν προσδιόρισε επί της οικείας έκθεσης ελέγχου ποιες από τις αρχικώς προσδιορισθείσες ως πρωτογενείς πιστώσεις συνολικού ύψους 1.288.770,39€ έκανε αποδεκτές και για ποιο λόγο, σε ποιες δεν έκανε αποδεκτή την προβαλλόμενη από τον προσφεύγοντα αιτιολόγηση και ποιες εν τέλει συνιστούν τις πρωτογενείς πιστώσεις συνολικού ύψους 96.417,58€ τις οποίες καταλόγισε με την προσβαλλόμενη πράξη.

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 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 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 του προσφεύγοντος κατά την 01/01/2012, ήτοι, του πρώτου ελεγχόμενου έτους, καθόσον, όπως αναλυτικά εκτέθηκε παραπάνω, προσδιόρισε αφενός αβάσιμα και αφετέρου λανθασμένα τις τεκμαρτές δαπάνες διαβίωσης που βαρύνουν τον προσφεύγοντα.

Επειδή περαιτέρω, η ελεγκτική υπηρεσία προχώρησε σε καταλογισμό πρωτογενών καταθέσεων ως προσαύξηση περιουσίας, χωρίς πρώτα να προβεί σε κρίση κάθε διερευνώμενης πίστωσης ξεχωριστά και να αναφέρει επί της οικείας έκθεσης ποιες εξ αυτών εν τέλει αποδέχεται και ποιες, προβάλλοντας την απαιτούμενη τεκμηρίωση, απορρίπτει.

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 ώστε να μεταφερθεί το βάρος της απόδειξης στον ίδιο, ενώ αντιθέτως ο προσφεύγων επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, ικανή να καλύψει όλες τις διαφορές που κατά τον έλεγχο συνιστούν προσαύξηση περιουσίας.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από 18/02/2020 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ., και την ακύρωση, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό, της υπ' αρ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

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

Οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013)	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	27.596,08	0,00
Πρόστιμο αρ. 58 και τόκοι άρ. 53 ν. 4174/2013	28.302,54	0,00
Εισφορά Αλληλεγγύης	4.176,64	0,00
Σύνολο	60.075,26	0,00

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ