



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

Καλλιθέα, 30/09/2020

Αριθμός απόφασης: **2076**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

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

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

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

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

4. Την από 30.1.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή α) της, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής, κατοίκου, και β) του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου Αττικής, κατοίκου επίσης, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ):

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		30/12/2019	31/12/2019	Φόρος εισοδήματος	01/01/2013 - 31/12/2013	50.836,77 €
2		30/12/2019	31/12/2019	Φόρος εισοδήματος	01/01/2014 - 31/12/2014	15.886,36 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Της στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από 30.12.2019 οικεία έκθεση ελέγχου της ίδιας Προϊσταμένης.

6. Της απόψεις της Προϊσταμένης της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ./26.5.2020 ηλεκτρονική επιστολή (e-mail) του εξουσιοδοτημένου από την προσφεύγουσα και τον προσφεύγοντα με τα συνημμένα σε αυτή ηλεκτρονικά αρχεία (πρώτο συμπληρωματικό υπόμνημα επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής τους και σχετικά προσκομιζόμενα αποδεικτικώς έγγραφα) και το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ./24.9.2020 δεύτερο συμπληρωματικό υπόμνημα του εξουσιοδοτημένου από την προσφεύγουσα και τον προσφεύγοντα επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής τους.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 30.1.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α) της, ΑΦΜ, και β) του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ. /30.12.2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) οικονομικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 24.023,58 €, πλέον 23.586,35 € συνόλου προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής τους φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) οικονομικού έτους 2014 και εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕφπ (άρθρο 72 παρ. 17 ν. 4174/2013) και 3.226,84 € ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 ν. 3986/2011 (ΕισφΑλληλ), ήτοι συνολικό ποσό 50.836,77 €.

2) Με την υπ' αριθμ. /30.12.2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 9.722,94 €, πλέον 4.861,47 € προστίμου λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2014 και 1.301,95 € ΕισφΑλληλ, ήτοι συνολικό ποσό 15.886,36 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του

οφειλόμενου φόρου κλπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 53 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕφπ.

Οι διαφορές ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ προέκυψαν επί τη βάσει της από 30.12.2019 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΕισφΑλληλ της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε α) το συνολικό εισόδημα της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2013-31.12.2013 με την προσθήκη στο μεν συνολικό δηλωθέν εισόδημα της προσφεύγουσας της περιόδου αυτής εισοδημάτων αγνώστου πηγής/αιτίας προέλευσης (άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994) συνολικού ύψους 44.900,00 €, στο δε συνολικό δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντος της ίδιας περιόδου εισοδημάτων αγνώστου πηγής/αιτίας προέλευσης (άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994) συνολικού ύψους επίσης 44.900,00 €, και β) το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2014-31.12.2014 με την προσθήκη στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου αυτής εισοδημάτων αγνώστου πηγής/αιτίας προέλευσης (άρθρο 21 παρ. 4 ν. 4172/2013) συνολικού ύψους 29.463,46 €, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό εισόδημα (προ εκπτώσεων)			
	Ποσά δήλωσης		Ποσά ελέγχου	
	Προσφεύγουσα	Προσφεύγων	Προσφεύγουσα	Προσφεύγων
01.01.2013-31.12.2013	11.858,80 €	16.602,06 €	56.758,80 €	61.502,06 €
01.01.2014-31.12.2014	19.368,14 €	41.804,41 €	19.368,14 €	71.267,87 €

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τους η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων ζητούν την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των ως άνω πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, καθώς και τη νομιμότοκη επιστροφή των καταβληθέντων ποσών που αφορούν στους ως άνω φόρους και πρόστιμα, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

1.) Εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/1994 και του άρθρου 21 παρ. 4 ν. 4172/2013, καθώς αποδεικνύεται πλήρως και αιτιολογείται επαρκώς η πηγή και αιτία προέλευσης των υπό αμφισβήτηση τραπεζικών πιστώσεων.

2.) Εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 27 ν. 4174/2013 περί εμμέσων τεχνικών ελέγχου. Αναιτιολόγητη και αντιφατική κρίση της φορολογικής αρχής ως προς τα πραγματικά περιστατικά.

3.) Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης της παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος, του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας και του άρθρου 28Α ν. 4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 εδ. β' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2013: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το

φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 21 παρ. 4 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2014: «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, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 7 και 8 της απόφασης), «**7. ...σε αρκετές περιπτώσεις (λ.χ. όταν ο ίδιος ο δικαιούχος του λογαριασμού καταθέτει σε αυτόν μετρητά ή το ποσό επιταγής), η αληθής φύση και η ακριβής αιτία ή πηγή (γενεσιουργός οικονομικός λόγος) των οικείων σημαντικών αυξήσεων του ποσού του τραπεζικού λογαριασμού είναι αδύνατο ή, εν πάση περιπτώσει, ιδιαίτερα δυσχερές να διαγνωσθούν με άλλους τρόπους από τη φορολογική διοίκηση, η οποία διαπιστώνει μια κατάσταση, όσον αφορά την περιουσία του φορολογούμενου, που ευλόγως καλεί για εξηγήσεις εκ μέρους του. Εξάλλου, σε υπόθεση όπως η κρινόμενη, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, 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 [...]. 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 δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντισταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του [...], 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 [...]. 8. ...η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ.****

1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων [...], 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.). 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 προαναφερόμενων 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.** Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, 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** [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣΤΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνιακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣΤΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). **Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων** (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). [...]. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το κάθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου 4174/2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου. Πράγματι, τέτοιες υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο ποσό είτε (α) αποτελεί φορολογητέο μη δηλωθέν εισόδημα, περίπτωση που είναι και η συνήθης, κατά τα κοινώς

γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε (β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣΤΕ 387/2015) είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ' αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμενα να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης είτε (δ) σε εξαιρετικές περιπτώσεις, απορρέει από συμπεριφορά που συνιστά ποινικό αδίκημα (λ.χ. εμπόριο ναρκωτικών ή δωροδοκία), με συνέπεια να υπόκειται (όχι σε φόρο εισοδήματος αλλά) σε δήμευση, σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 76 του Ποινικού Κώδικα και με ειδικές διατάξεις της ποινικής νομοθεσίας. Περαιτέρω, σε υπόθεση όπως η παρούσα, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1175/2017 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «1. [...]. 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. [...]. 3. [...].»

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τους η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων προβάλλουν ότι εν προκειμένω εφαρμόστηκε εσφαλμένα το άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994, καθώς αποδεικνύεται πλήρως και αιτιολογείται επαρκώς η πηγή και αιτία προέλευσης των υπό αμφισβήτηση τραπεζικών πιστώσεων, ειδικότερα δε και αναφορικά, **πρώτον**, με την

πίστωση ποσού ύψους **300.000,00 €** του τραπεζικού τους λογαριασμού με αριθμό που τηρούσαν στηνστις 15.1.2013 (REC ID **4353**), ότι ο υπό κρίση έλεγχος του ΚΕΦΟΜΕΠ εσφαλμένα έκρινε ότι από αυτήν δικαιολογείται μονάχα η πηγή/προέλευση ποσού ύψους 236.300,00 €, δεδομένου ότι η αμφισβητούμενη ανάλωση ποσού ύψους 40.000,00 € (κατασκευές, οικοδομικές τροποποιήσεις και δημιουργία χώρων στο ακίνητο κυριότητας του προσφεύγοντος επί των οδών) είναι ανατιολόγητη, αυθαίρετη και εσφαλμένη, αφού οι σχετικές εργασίες θα έπρεπε να είχαν ολοκληρωθεί πριν την 02.07.2009, άλλως δε θα μπορούσε το εν λόγω ακίνητο να υπαχθεί στο ν. 3843/2010, πριν δε την 28.7.2011, άλλως δε θα μπορούσε να υπαχθεί στο ν. 4014/2011, συνεπώς η κρίση του υπό κρίση ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ ότι με βάση τη βεβαίωση περαίωσης της διαδικασίας και τις τροποποιητικές δηλώσεις Ε9 ο προσφεύγων προχώρησε σε κατασκευές, οικοδομικές τροποποιήσεις και δημιουργία χώρων στο ως άνω ακίνητο εντός του 2012 είναι εντελώς εσφαλμένη, αφού από κανένα από τα προσκομιζόμενα έγγραφα δεν προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκαν εργασίες εντός του 2012 και ούτε θα ήταν δυνατό να πραγματοποιηθούν, γιατί διαφορετικά δε θα μπορούσε να υπαχθεί το ως άνω ακίνητο στις διατάξεις του ν. 3843/2010, του ν. 4014/2011 και του ν. 4178/2013.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί ο υπό κρίση έλεγχος του ΚΕΦΟΜΕΠ δεν τοποθετήθηκε επί του χρόνου πραγματοποίησης των όποιων εργασιών επί του ως ακινήτου του προσφεύγοντος, όπως εσφαλμένα (νόμω αβάσιμα) υπέλαβε ο τελευταίος, απεναντίας διαπίστωσε ότι οι πραγματοποιηθείσες μετά το ν. 3843/2010 (28.4.2010) και μέχρι τις 28.7.2011 (πρβλ. άρθρο 7 ν. 4014/2011) εργασίες (δηλαδή οι περιγραφόμενες υπό τον τίτλο «ΛΟΙΠΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ» στην προσκομιζόμενη υπ' αριθμ. πρωτ./17.6.2015 (αριθμός δήλωσης) βεβαίωση περαίωσης της διαδικασίας υπαγωγής στο ν. 4178/2013 για το εν λόγω ακίνητο και συγκεκριμένα στις σελ. 4-5 αυτής (υπό στοιχείο Γ') ως περιπτώσεις υπαγόμενες στο άρθρο 9 περ. Δα' υποπερ. αα' ν. 4178/2013, σύμφωνα τουλάχιστον με τα δηλωθέντα από τον μηχανικό-προσφεύγοντα στη σελ. 3 της εν λόγω βεβαίωσης) δεν εξοφλήθηκαν με ανάληψη/-εις σχετικού/-ών ποσού/-ών από τραπεζικό/-ούς λογαριασμό/-ούς του και εξ αυτού συμπέρανε (επιτρεπώς κατά νόμον· πρβλ. προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης): «έμμεσες αποδείξεις») ότι εξοφλήθηκαν με μετρητά που διέθετε ανά χείρας (εν προκειμένω, με μετρητά που είχε αποθηκεύσει σε τραπεζική θυρίδα), ο δε προσδιορισμός του κόστους αυτών των εργασιών στο ύψος των 40.000,00 € έγινε κατ' επιεική για τον προσφεύγοντα τρόπο, αφού κατά μεν την **αρχική** τεχνική έκθεση του μηχανικού (του προσφεύγοντος) ο συνολικός προϋπολογισμός των «λοιπών παραβάσεων» -συνημμένος στην αρχική τεχνική έκθεση, αλλά μη προσκομιζόμενος από τον προσφεύγοντα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του εκτιμήθηκε σε ύψος «μικρότερο των 15.000,00 €», κατά δε τη **συμπληρωματική** έκθεση του μηχανικού (του προσφεύγοντος) ο συνολικός προϋπολογισμός των λοιπών παραβάσεων -συνημμένος στη συμπληρωματική τεχνική έκθεση, αλλά μη προσκομιζόμενος από τον προσφεύγοντα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του- εκτιμήθηκε σε ύψος «μικρότερο των 30.000,00 €», ήτοι συνολικά άνω των 40.000,00 €, **δεν προσκομίζονται δε από τον προσφεύγοντα** φορολογικά παραστατικά ή/και άλλα έγγραφα **προς απόδειξη** (πλήρη απόδειξη) **του αληθούς-πραγματικού κόστους** των εκτελεσθεισών

εργασιών και των χρησιμοποιηθέντων υλικών και λοιπών αγαθών -αλλά και του τρόπου (και του χρόνου) εξόφλησης των σχετικών παραδοθέντων αγαθών και παρασχεθείσων υπηρεσιών. Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **πρώτο** του εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τους η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων προβάλλουν ότι εν προκειμένω εφαρμόστηκε εσφαλμένα το άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994, καθώς αποδεικνύεται πλήρως και αιτιολογείται επαρκώς η πηγή και αιτία προέλευσης των υπό αμφισβήτηση τραπεζικών πιστώσεων, ειδικότερα δε και αναφορικά, **δεύτερον**, με την πίστωση ποσού ύψους **300.000,00 €** του τραπεζικού τους λογαριασμού με αριθμό που τηρούσαν στην στις 15.1.2013 (REC ID **4353**), ότι ο υπό κρίση έλεγχος του ΚΕΦΟΜΕΠ εσφαλμένα έκρινε ότι από αυτήν δικαιολογείται μονάχα η πηγή/προέλευση ποσού ύψους 232.700,00 € (και όχι 236.300,00 €, όπως εσφαλμένα υπολαμβάνουν η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων), δεδομένου ότι ολόκληρο το ποσό αυτό αποτελούσε ποσό που είχε προγενέστερα αναληφθεί σε μετρητά, είχε τοποθετηθεί σε τραπεζική θυρίδα ή στο σπίτι και στη συνέχεια επανακατατέθηκε με την εν λόγω αμφισβητούμενη πίστωση, επικαλούνται δε συναφώς το τραπεζικό διαθέσιμο ποσού 1.035.696,67 € που είχαν στο κατά την 31.12.2011 και το οποίο μεταγενέστερα ανέλαβαν τμηματικά.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

Α) Η «πορεία» του ως άνω ποσού ύψους 1.035.696,67 € αποτυπώνεται στον παρακάτω πίνακα:

Ημερομηνία & ώρα κίνησης	REC ID	Πιστωτικό ίδρυμα	Αριθμός λογαριασμού	Είδος κίνησης	Ποσό (σε €)	Υπόλοιπο σε τράπεζα (σε €)	Υπόλοιπο ανά χείρας (σε €)	Επισημάνσεις
11.01.2012 00:00	3865	.....	.....	X	535.000,00	0,00	535.000,00	
11.01.2012 00:00	3864	.....	.....	Π	500.000,00	500.000,00	35.000,00	
16.01.2012 00:00	3869	.....	.....	X	200.000,00	0,00	235.000,00	
16.01.2012 00:00	3868	.....	.....	Π	200.000,00	700.000,00	35.000,00	
16.01.2012 00:00	3871	.....	.....	X	300.000,00	0,00	335.000,00	
16.01.2012 14:08	3870	.....	.....	Π	280.000,00	980.000,00	55.000,00	Το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού είχε διαμορφωθεί από τις 12.01.2012 σε 14.722,99 €.
23.01.2012 13:18	3881	.....	.....	X	30.000,00	950.000,00	85.000,00	
23.01.2012 13:21	3880	.....	.....	X	20.000,00	930.000,00	105.000,00	
23.01.2012 14:38	3882	.....	.....	X	50.000,00	880.000,00	155.000,00	

24.01.2012 11:20	3887	.....	.....	X	50.000,00	830.000,00	205.000,00	
24.01.2012 12:32	3886	.....	.....	X	40.000,00	790.000,00	245.000,00	
24.01.2012 13:08	3885	.....	.....	Π	20.000,00	810.000,00	225.000,00	
26.01.2012 13:28	3888	.....	.....	X	100.000,00	710.000,00	325.000,00	Το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού διαμορφώθηκε σε 20.202,93 €, ήτοι 10.000,00 € από την αρχική κατάθεση των 280.000,00 € και 10.000,00 € περίπου από το ως άνω υπόλοιπο των 14.722,99 €.
27.05.2012 20:18	4005	.....	.....	X	1.000,00	710.000,00	325.000,00	Πρόκειται για αποστολή δύο εμβασμάτων στο λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στη
28.05.2012 14:54	4010	.....	.....	X	9.000,00	710.000,00	325.000,00	(σύνολο 10.000,00 €). Το υπόλοιπο του λογαριασμού με αριθμό διαμορφώθηκε σε 10.201,78 €.
29.05.2012 00:00	4020	.....	.....	X	200.000,00 (πλέον τόκων 3.705,73 €)	510.000,00	525.000,00	Πρόκειται για το ίδιο ποσό που υπήρχε στον υπ' αριθμ. λογαριασμό που τηρούνταν στο Ο αριθμός του λογαριασμού άλλαξε λόγω λήξης της εκάστοτε προθεσμιακής κατάθεσης και ανανέωσής της σε νέο λογαριασμό.
29.05.2012 12:34	4019	.....	.....	Π	200.000,00 (πλέον τόκων 3.705,73 €)	710.000,00	325.000,00	
01.06.2012 11:29	4025	.....	.....	X	10.000,00	710.000,00	325.000,00	Πρόκειται για αποστολή πέντε εμβασμάτων στο λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στη (σύνολο 60.000,00 €).
02.06.2012 12:01	4030	.....	.....	X	12.500,00	710.000,00	325.000,00	
02.06.2012 12:07	4031	.....	.....	X	12.500,00	710.000,00	325.000,00	
02.06.2012 12:16	4032	.....	.....	X	12.500,00	710.000,00	325.000,00	
02.06.2012 12:21	4033	.....	.....	X	12.500,00	710.000,00	325.000,00	
03.06.2012 12:24	4038	.....	.....	X	12.500,00	710.000,00	325.000,00	Πρόκειται για αποστολή τεσσάρων εμβασμάτων στο λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στη (σύνολο 50.000,00 €).
03.06.2012 12:28	4039	.....	.....	X	12.500,00	710.000,00	325.000,00	
03.06.2012 12:31	4040	.....	.....	X	12.500,00	710.000,00	325.000,00	
03.06.2012 12:34	4041	.....	.....	X	12.500,00	710.000,00	325.000,00	
04.06.2012 12:40	4046	.....	.....	X	12.500,00	710.000,00	325.000,00	Πρόκειται για αποστολή τεσσάρων εμβασμάτων στο λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στη

04.06.2012 12:42	4047	.....	.....	X	12.500,00	710.000,00	325.000,00	 (σύνολο 50.000,00 €). Στην προσκομιζόμενη κίνηση του λογαριασμού αυτού το συνολικό αυτό ποσό μαζί με τα αμέσως παραπάνω τρία συνολικά ποσά (10.000,00 € + 60.000,00 € + 50.000,00 €) αποτυπώνονται με μία συγκεντρωτική («SAM») εγγραφή για ποσό 170.000,00 €.
04.06.2012 12:45	4048	.....	.....	X	12.500,00	710.000,00	325.000,00	
04.06.2012 12:49	4049	.....	.....	X	12.500,00	710.000,00	325.000,00	
06.06.2012 14:15	4056	.....	.....	X	12.500,00	710.000,00	325.000,00	Πρόκειται για αποστολή τεσσάρων εμβασμάτων στο λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στη (σύνολο 50.000,00 €).
06.06.2012 14:19	4057	.....	.....	X	12.500,00	710.000,00	325.000,00	
06.06.2012 14:22	4058	.....	.....	X	12.500,00	710.000,00	325.000,00	
06.06.2012 14:24	4059	.....	.....	X	12.500,00	710.000,00	325.000,00	
07.06.2012 13:40	4060	.....	.....	Π	1.299,29	711.299,29	323.700,71	
11.06.2012 00:00	4073	.....	.....	X	500.000,00	211.299,29	823.700,71	
11.06.2012 11:18	4068	.....	.....	Π	10.000,00	221.299,29	813.700,71	Το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού διαμορφώθηκε σε 581.019,30 €.
11.06.2012 11:18	4072	.....	.....	Π	490.000,00	711.299,29	323.700,71	
11.06.2012 12:36	4071	.....	.....	Π	75.000,00	786.299,29	248.700,71	
11.06.2012 00:00	4067	.....	.....	X	8.700,00	786.299,29	257.400,71	Πρόκειται για τους τόκους από την προθεσμιακή κατάθεση των 500.000,00 €.
11.06.2012 22:50	4069	.....	.....	X	12.500,00	786.299,29	257.400,71	Πρόκειται για αποστολή δύο εμβασμάτων στο λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στη (σύνολο 25.000,00 €).
11.06.2012 22:54	4070	.....	.....	X	12.500,00	786.299,29	257.400,71	
12.06.2012 23:37	4077	.....	.....	X	12.500,00	786.299,29	257.400,71	Πρόκειται για αποστολή δύο εμβασμάτων στο λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στη (σύνολο 25.000,00 €).
12.06.2012 23:41	4078	.....	.....	X	12.500,00	786.299,29	257.400,71	
13.06.2012 21:52	4082	.....	.....	X	10.000,00	786.299,29	257.400,71	Πρόκειται για αποστολή τριών εμβασμάτων στο λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στη (σύνολο 30.000,00 €). Το συνολικό αυτό ποσό μαζί με τα αμέσως παραπάνω δύο συνολικά ποσά (25.000,00 € + 25.000,00 €) αποτελούν το ποσό των 80.000,00 €, για το οποίο κάνουν λόγο στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τους η προσφεύγου- σα και ο προσφεύγων. Το υπόλοιπο του λογαριασμού με δια- μορφώθηκε σε 501.390,80 €.
13.06.2012 21:55	4083	.....	.....	X	10.000,00	786.299,29	257.400,71	

13.06.2012 21:58	4084	.....	.....	X	10.000,00	786.299,29	257.400,71	
15.06.2012 15:44	4088	.....	.....	X	400.000,00	386.299,29	657.400,71	Το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού διαμορφώθηκε σε 101.390,80 €.
04.09.2012 09:27	4191	.....	.....	Π	900,00		656.500,71	
25.09.2012 11:29	4202	.....	.....	Π	1.384,47		655.116,24	
23.10.2012 11:53	4234	.....	.....	Π	500,00		654.616,24	
08.11.2012		.....	.....				614.616,24	Πρόκειται για το ποσό ύψους 40.000,00 €, για το οποίο έγινε λόγος σε προηγούμενες σκέψεις της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας.
14.11.2012 12:11	4258	.....	.....	Π	750,00		613.866,24	
21.11.2012 12:04	4268	.....	.....	Π	6.000,00		607.866,24	
28.11.2012 12:03	4283	.....	.....	Π	1.000,00		606.866,24	
14.12.2012 12:32	4295	.....	.....	Π	600,00		606.266,24	
03.01.2013 12:55	4328	.....	.....	Π	1.000,00		605.266,24	
09.01.2013 11:57	4333	.....	.....	Π	700,00		604.566,24	

Β) Πέραν του τελευταίου αυτού ποσού των 604.566,24 € η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων διέθεταν ανά χείρας σε μετρητά, σύμφωνα με όσα διαπίστωσε και ο υπό κρίση έλεγχος του ΚΕΦΟΜΕΠ, και ποσό συνολικού ύψους 12.590,00 € κατόπιν δεκατεσσάρων (14) σχετικών αναλήψεων, που αποτυπώνονται στον παρακάτω πίνακα, καθώς και ποσό συνολικού ύψους 13.158,64 €, που συνίστατο σε δηλωθέντα μισθώματα έτους 2012 που εισπράχθηκαν, εντός του 2012, σε μετρητά. Κατόπιν αυτού, το συνολικό ποσό που διέθεταν ανά χείρας σε μετρητά κατά την 09.01.2013 -και συγκεκριμένα πριν την πίστωση ποσού ύψους 360.000,00 € του τραπεζικού τους λογαριασμού με αριθμό που τηρούσαν στην στις 10.1.2013 (REC ID **4336**)- ανερχόταν σε **630.314,88 €**.

Γ) Από την άλλη πλευρά, η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων, σ' ό,τι αφορά στις προσδιορισθείσες από τον υπό κρίση έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ δαπάνες τους για το **2012, α) αποδέχονται** τον προσδιορισμό των δαπανών τους για καταναλωτικά αγαθά στο ποσό των **7.177,08 €**, για ενοίκιο-δίδακτρα ιδιωτικών εκπαιδευτηρίων στο ποσό των **2.250,00 €** και για ιατρική/νοσοκομειακή περίθαλψη στο ποσό των **350,07 €** -ποσά, τα οποία δήλωσαν με την υπ' αριθμ. καταχώρησης/ 26.7.2013 δήλωσή τους ΦΕφπ οικονομικού έτους 2013-, καθώς και της δαπάνης τους για τέλος υπαγωγής στο ν. 4178/2013 στο ποσό των **1.000,00 €**, δεν έχουν όμως

συμπεριλάβει και δαπάνη συνολικού ύψους **4.162,05 €** που αφορά σε υποχρεωτικές ασφαλιστικές εισφορές, με αποτέλεσμα το συνολικό ποσό όλων των ανωτέρω δαπανών να πρέπει να προσδιοριστεί στο ποσό των 14.939,20 €, **β) διευκρινίζουν** ότι οι δαπάνες τους για πληρωμές λογαριασμών ηλεκτρικού ρεύματος, τηλεφώνου, ύδρευσης κ.λπ. ανέρχονται στο ποσό των **6.686,89 €** και όχι στο προσδιορισθέν από τον έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ ποσό των 5.091,61 € και **γ) ισχυρίζονται** ότι τα ποσά που κατέβαλαν για πληρωμές φόρων κ.λπ. σχετικών υποχρεώσεων προς το Δημόσιο δεν ανέρχονται συνολικά σε 10.260,95 €, όπως προσδιορίστηκε από τον έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ, αλλά σε 10.060,86 €, ποσό όμως στο οποίο δεν έχουν συμπεριλάβει πληρωμή ύψους **5.102,23 €**, από τον ως άνω λογαριασμό με που τηρούσαν στην, του οφειλόμενου από την κόρη τους με ΑΦΜ ΦΕφπ οικονομικού έτους 2012, βάσει της οικείας υπ' αριθμ. καταχώρησης/15.6.2012 δήλωσής της ΦΕφπ οικονομικού έτους 2012, και πληρωμή ύψους 371,89 €, επίσης από τον ως άνω λογαριασμό με αριθμό που τηρούσαν στην, του οφειλόμενου από την κόρη τους ΑΦΜ ΦΕφπ οικονομικού έτους 2012, βάσει της οικείας υπ' αριθμ. καταχώρησης/15.6.2012 δήλωσής της ΦΕφπ οικονομικού έτους 2012, με αποτέλεσμα το συνολικό ποσό που κατέβαλαν για πληρωμές φόρων κ.λπ. σχετικών υποχρεώσεων προς το Δημόσιο να πρέπει να προσδιοριστεί τουλάχιστον (ήτοι κατά τους ισχυρισμούς τους) στο ποσό των **15.534,98 €**. Στα ποσά αυτά πρέπει να προστεθεί και το συνολικό ποσό των αντικειμενικών τους δαπανών (μειωμένο κατά το ποσό της ελάχιστης ετήσιας αντικειμενικής τους δαπάνης διαβίωσης συνολικού ύψους 5.000,00 € (2.500,00 € + 2.500,00 €)) συνολικού ύψους **22.362,00 €** (8.022,00 € για την προσφεύγουσα και 14.340,00 € (ήτοι 11.078,00 € + 3.262,00 €) για τον προσφεύγοντα). Επομένως, το συνολικό ποσό των δαπανών τους για το έτος 2012 ανέρχεται σε κάθε περίπτωση (ήτοι τουλάχιστον κατά τους ισχυρισμούς τους) στο ποσό των **59.523,07 €**. Οι διαπιστώσεις αυτές αποτυπώνονται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα:

Δαπάνες έτους <u>2012</u>		
A/A	Περιγραφή	Ποσό (σε €)
1	Καταναλωτικά αγαθά	7.177,08
2	Ενοίκιο-Δίδακτρα ιδιωτικών εκπαιδευτηρίων	2.250,00
3	Ιατρική/Νοσοκομειακή περίθαλψη	350,07
4	Τέλος υπαγωγής στο ν. 4178/2013	1.000,00
5	Υποχρεωτικές ασφαλιστικές εισφορές	4.162,05
6	Πληρωμή λογαριασμών ηλεκτρικού ρεύματος, ύδρευσης, τηλεφώνου, φυσικού αερίου κ.λπ.	6.686,89
7	Πληρωμή φόρων κ.λπ. σχετικών υποχρεώσεων προς το Δημόσιο	15.534,98
8	Ετήσια αντικειμενική δαπάνη ακινήτων	3.262,00
9	Ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικών αυτοκινήτων ΙΧ	19.100,00
ΣΥΝΟΛΟ		59.523,07

Κατά τον υπό κρίση έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ κανένα μέρος από το ποσό αυτό δεν πληρώθηκε μέσω τραπεζικών λογαριασμών, αλλά έχει πληρωθεί ολόκληρο (εξ αντιδιαστολής) με μετρητά, **πλην όμως**, όπως ισχυρίζονται η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων και τεκμηριώνεται από την κίνηση των τραπεζικών τους λογαριασμών από το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (ΕΛΑΕΠΠ), από τις παραπάνω δαπάνες οι υπό Α/Α (4), (6) και (7) (όχι όμως και ποσό ύψους 1.400,00 € από την υπό Α/Α (2), όπως αβάσιμα (ουσία αβάσιμα) ισχυρίζονται η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων, αφού δεν προσκομίζουν στοιχεία/έγγραφα προς απόδειξη (πλήρη απόδειξη) του σε τι αφορούν οι επικαλούμενες υπ' αριθμ. (REC ID) 4164, 4201, 4230, 4267 και 4296 μεταφορές ποσών συνολικού ύψους 1.400,00 € από τον τραπεζικό τους λογαριασμό με αριθμό που τηρούσαν στην), ήτοι συνολικό ποσό **23.221,87 €**, έχει εξοφληθεί με μεταφορές ποσών από τους τραπεζικούς τους λογαριασμούς, από αυτό δε συνάγεται ότι μόνο το υπολειπόμενο ποσό των **36.301,20 €** έχει εξοφληθεί (εξ αντιδιαστολής) με μετρητά και συνεπώς κατά το τελευταίο αυτό ποσό πρέπει να μειωθεί το ως άνω συνολικό ποσό μετρητών που διέθεταν ανά χείρας κατά την 03.01.2013 (630.314,88 €), περιοριζόμενο έτσι τελικά στο ποσό των **594.013,68 €**.

Δ) Περαιτέρω, στο ποσό αυτό πρέπει να προστεθεί, από το 2013, και ποσό συνολικού ύψους 27.332,37 €, που συνίστατο σε δηλωθέντα μισθώματα έτους 2013 που εισπράχθηκαν, εντός του 2013, σε μετρητά. Κατόπιν αυτού, το συνολικό ποσό που διέθεταν ανά χείρας σε μετρητά η προσφεύγουσα και προσφεύγων εντός του 2013 ανερχόταν σε **621.346,05 €**.

Ε) Εξάλλου, η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων, σ' ό,τι αφορά στις προσδιορισθείσες από τον υπό κρίση έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ δαπάνες τους για το **2013, α) αποδέχονται** τον προσδιορισμό των δαπανών τους για καταναλωτικά αγαθών στο ποσό των **5.000,00 €** και της δαπάνης τους για πρόστιμο υπαγωγής στο ν. 4178/2013 στο ποσό των **16.636,24 €**, καθώς και των δαπανών τους για ενοίκιο-δίδακτρα ιδιωτικών εκπαιδευτηρίων στο ποσό των **3.360,00 €** και των δαπανών τους για ιατρική/νοσοκομειακή περίθαλψη στο ποσό των **1.724,79 €** -τα δύο αυτά τελευταία ποσά τα είχαν δηλώσει με την υπ' αριθμ. καταχώρησης/1.7.2014 δήλωσή τους ΦΕφπ οικονομικού έτους 2014-, **β) διευκρινίζουν** ότι οι δαπάνες τους για πληρωμές λογαριασμών ηλεκτρικού ρεύματος, τηλεφώνου, ύδρευσης κ.λπ. ανέρχονται στο ποσό των **9.039,43 €** και όχι στο προσδιορισθέν από τον έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ ποσό των 5.620,13 € και ότι οι δαπάνες τους για ασφάλιστρα, δικηγόρους, ασφαλιστικές εισφορές κ.λπ. ανέρχονται στο ποσό των **2.377,16 €** και όχι στο προσδιορισθέν από τον έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ (σύμφωνα με την ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης/1.7.2014 δήλωσής τους ΦΕφπ οικονομικού έτους 2014) ποσό των 1.107,52 €, **πλην όμως** είναι άλλα τα ποσά που αφορούν σε υποχρεωτικές ασφαλιστικές εισφορές, τα οποία ανέρχονται σε 2.377,16 €, και άλλα τα ποσά που αφορούν σε ασφάλιστρα, δικαστική δαπάνη, αμοιβές δικηγόρων κ.λπ., τα οποία ανέρχονται σε 1.107,52 €, και **γ) ισχυρίζονται** ότι τα ποσά που κατέβαλαν για πληρωμές φόρων κ.λπ. σχετικών υποχρεώσεων προς το Δημόσιο δεν ανέρχονται συνολικά σε 49.236,07 €, όπως προσδιορίστηκε από τον έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ, αλλά σε 41.567,27 € (στα οποία περιλαμβάνεται και ποσό ύψους 3.470,20 €, που συνιστά πληρωμή, από τον ως άνω λογαριασμό με αριθμό που τηρούσαν στην, του οφειλόμενου από την κόρη τους με ΑΦΜ ΦΕφπ

οικονομικού έτους 2013, βάσει της οικείας υπ' αριθμ. καταχώρησης/10.7.2013 δήλωσής της ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2013), ποσό όμως στο οποίο δεν έχουν συμπεριλάβει πληρωμή ύψους 1.509,44 € που αφορά στο ΦΑΠ φυσικών προσώπων έτους 2012 και πληρωμή ύψους 547,80 € (στις 16.5.2013 / 17.5.2013 και όχι στις 16.6.2013, όπως ανακριβώς ισχυρίζονται η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων με το συνημμένο στην υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2020 ΕΜΠ./26.5.2020 ηλεκτρονική επιστολή (e-mail) του εξουσιοδοτημένου από αυτούς πρώτο συμπληρωματικό υπόμνημά τους επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τους (σελ. 11, παρ. 3.1.2)) που αφορά στο ΕΕΤΗΔΕ έτους 2011, με αποτέλεσμα το συνολικό ποσό που κατέβαλαν για πληρωμές φόρων κ.λπ. σχετικών υποχρεώσεων προς το Δημόσιο να πρέπει να προσδιοριστεί τουλάχιστον (ήτοι κατά τους ισχυρισμούς τους) στο ποσό των **43.624,51 €**. Στα ποσά αυτά πρέπει να προστεθεί και το συνολικό ποσό των αντικειμενικών τους δαπανών (μειωμένο κατά το ποσό της ελάχιστης ετήσιας αντικειμενικής τους δαπάνης διαβίωσης συνολικού ύψους 5.000,00 € (2.500,00 € + 2.500,00 €)) συνολικού ύψους **22.962,00 €** (8.022,00 € για την προσφεύγουσα και 14.940,00 € (ήτοι 11.078,00 € + 3.862,00 €) για τον προσφεύγοντα). Επομένως, το συνολικό ποσό των δαπανών τους για το έτος 2013 ανέρχεται σε κάθε περίπτωση (ήτοι τουλάχιστον κατά τους ισχυρισμούς τους) στο ποσό των **105.831,65 €**. Οι διαπιστώσεις αυτές αποτυπώνονται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα:

Δαπάνες έτους 2013		
A/A	Περιγραφή	Ποσό (σε €)
1	Καταναλωτικά αγαθά	5.000,00
2	Πρόστιμο υπαγωγής στο ν. 4178/2013	16.636,24
3	Ενοίκιο-Δίδακτρα ιδιωτικών εκπαιδευτηρίων	3.360,00
4	Ιατρική/Νοσοκομειακή περίθαλψη	1.724,79
5	Πληρωμή λογαριασμών ηλεκτρικού ρεύματος, ύδρευσης, τηλεφώνου, φυσικού αερίου κ.λπ.	9.039,43
6	Ασφάλιστρα, δικαστική δαπάνη, αμοιβές δικηγόρων κ.λπ.	1.107,52
7	Υποχρεωτικές ασφαλιστικές εισφορές	2.377,16
8	Πληρωμή φόρων κ.λπ. σχετικών υποχρεώσεων προς το Δημόσιο	43.624,51
9	Ετήσια αντικειμενική δαπάνη ακινήτων	3.862,00
10	Ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικών αυτοκινήτων ΙΧ	19.100,00
ΣΥΝΟΛΟ		105.831,65

Κατά τον υπό κρίση έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ από το ποσό αυτό ποσό συνολικού ύψους 44.771,73 € πληρώθηκε μέσω τραπεζικών λογαριασμών, ως εκ τούτου απομένει ποσό δαπανών ύψους 61.059,92 € τουλάχιστον, το οποίο έχει πληρωθεί (εξ αντιδιαστολής) με μετρητά: **πλην όμως**, όπως ισχυρίζονται η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων και τεκμηριώνεται από την κίνηση των τραπεζικών τους λογαριασμών από το ΕΛΑΕΠΠ, από τις παραπάνω δαπάνες οι υπό Α/Α (2), (5), (7) και (8) (όχι όμως και ποσό ύψους 3.215,43 € από την υπό Α/Α (3), όπως αβάσιμα (ουσία αβάσιμα) ισχυρίζονται η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων, αφού δεν προσκομίζουν στοιχεία/

έγγραφα προς απόδειξη (πλήρη απόδειξη) του σε τι αφορούν οι επικαλούμενες υπ' αριθμ. (REC ID) 4359, 4388, 4416, 4445, 4476, 4509, 4558, 4590, 4617, 4649, 4691 και 4723 μεταφορές ποσών συνολικού ύψους 3.215,43 € από τον τραπεζικό τους λογαριασμό με αριθμό που τηρούσαν στην), ήτοι συνολικό ποσό **71.677,34 €**, έχει εξοφληθεί με μεταφορές ποσών από τους τραπεζικούς τους λογαριασμούς, από αυτό δε συνάγεται ότι μόνο το υπολειπόμενο ποσό των **34.154,31 €** έχει εξοφληθεί (εξ αντιδιαστολής) με μετρητά και συνεπώς κατά το τελευταίο αυτό ποσό πρέπει να μειωθεί το ως άνω συνολικό ποσό μετρητών που διέθεταν ανά χείρας κατά εντός του 2013 (621.346,05 €), περιοριζόμενο έτσι τελικά στο ποσό των **587.191,74 €**.

ΣΤ) Είναι προφανές ότι με το ποσό αυτό μπορεί να δικαιολογηθεί μόνο η πίστωση ποσού ύψους 360.000,00 € του τραπεζικού τους λογαριασμού με αριθμό που τηρούσαν στην(REC ID **4336**) και μέρος της πίστωσης ποσού ύψους 300.000,00 € του τραπεζικού τους λογαριασμού με αριθμό που τηρούσαν στηνστις 15.1.2013 (REC ID **4353**) και συγκεκριμένα ποσό ύψους 227.191,74 € (587.191,74 € – 360.000,00 €), ενώ το υπολειπόμενο μέρος της τελευταίας αυτής πίστωσης ύψους **72.808,26 €** (300.000,00 € – 227.191,74 €) **δεν μπορεί να δικαιολογηθεί** (και μάλιστα ακόμα κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι πρέπει να αφαιρεθούν από αυτό, σύμφωνα με όσα ισχυρίζονται η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων, οι τρεις επικαλούμενες από αυτούς αναλήψεις ποσού 1.200,00 € έκαστη από τον τραπεζικό τους λογαριασμό με αριθμόπου τηρούσαν στηνστις 20.1.2012, 21.1.2012 και 23.1.2012 (REC ID 3876, 3877 και 3879)), όπως άλλωστε και το ποσό των υπόλοιπων αμφισβητούμενων πιστώσεων του έτους 2013 συνολικού ύψους **22.500,00 €**, που αποτυπώνονται στον παρακάτω πίνακα:

Περίοδος	REC ID	Πιστωτικό ίδρυμα	Αριθμός λογαριασμού	Ημερομηνία & ώρα πίστωσης	Ποσό
01.01.2013-31.12.2013	4329	..... .....	.....	03.01.2013 13:23	5.000,00 €
	4365	..... .....	.....	25.01.2013 13:16	2.000,00 €
	4624	..... .....	.....	23.09.2013 13:28	5.000,00 €
	4648	..... .....	.....	16.10.2013 11:38	1.000,00 €
	4687	..... .....	.....	07.11.2013 13:18	5.000,00 €
	4712	..... .....	.....	04.12.2013 13:24	4.500,00 €
	Σύνολο				22.500,00 €

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **δεύτερο** του εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τους η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων προβάλλουν ότι εν προκειμένω εφαρμόστηκε εσφαλμένα το άρθρο 48 παρ.

3 ν. 2238/1994, καθώς αποδεικνύεται πλήρως και αιτιολογείται επαρκώς η πηγή και αιτία προέλευσης των υπό αμφισβήτηση τραπεζικών πιστώσεων, ειδικότερα δε και αναφορικά, **τρίτον**, με τις παρακάτω πιστώσεις των ελεγχθέντων τραπεζικών λογαριασμών τους:

Περίοδος	REC ID	Πιστωτικό ίδρυμα	Αριθμός λογαριασμού	Ημερομηνία & ώρα πίστωσης	Ποσό
01.01.2013-31.12.2013	4329	..... .....	.....	03.01.2013 13:23	5.000,00 €
	4365	..... .....	.....	25.01.2013 13:16	2.000,00 €
	4624	..... .....	.....	23.09.2013 13:28	5.000,00 €
	4648	..... .....	.....	16.10.2013 11:38	1.000,00 €
	4687	..... .....	.....	07.11.2013 13:18	5.000,00 €
	4712	..... .....	.....	04.12.2013 13:24	4.500,00 €
	Σύνολο				22.500,00 €
01.01.2014-31.12.2014	4764	..... .....	.....	16.01.2014 12:48	3.000,00 €
	4828	..... .....	.....	05.03.2014 11:55	500,00 €
	5005	..... .....	.....	22.07.2014 13:09	5.500,00 €
	5080	..... .....	.....	10.10.2014 12:46	10.000,00 €
	5114	..... .....	.....	30.10.2014 12:46	3.000,00 €
	5128	..... .....	.....	04.11.2014 10:19	2.100,00 €
	5174	..... .....	.....	22.12.2014 12:46	18.000,00 €
	Σύνολο				42.100,00 €

ισχυρίζονται (όπως οι σχετικοί ισχυρισμοί τους συμπληρώθηκαν με το πρώτο συμπληρωματικό υπόμνημα επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής τους, που κατέθεσαν στην Υπηρεσία μας με την υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ./26.5.2020 ηλεκτρονική επιστολή (e-mail) του εξουσιοδοτημένου από αυτούς και με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ./24.9.2020 δεύτερο συμπληρωματικό υπόμνημα του εξουσιοδοτημένου από αυτούς επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής τους) ότι αυτές αποτελούν μισθώματα που εισέπραξαν οι δυο τους κατ' εντολή, στο όνομα και για λογαριασμό των τέκνων τους σε μετρητά από αντισυμβαλλόμενους (μισθωτές) των τελευταίων (των τέκνων τους), συναφώς δε προσκομίζουν αποδεικτικώς σχετικές υπεύθυνες δηλώσεις των τέκνων τους και περαιτέρω επικαλούνται, με το πρώτο συμπληρωματικό υπόμνημα επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής τους, που κατέθεσαν στην Υπηρεσία μας με την υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020

ΕΜΠ./26.5.2020 ηλεκτρονική επιστολή (e-mail) του εξουσιοδοτημένου από αυτούς, το γεγονός ότι, αφού ο υπό κρίση έλεγχος του ΚΕΦΟΜΕΠ αποδέχθηκε ότι οι πιστώσεις συνολικού ύψους 3.740,00 € του τραπεζικού λογαριασμού με αριθμό που τηρούσαν στη από κοινού ο προσφεύγων με την κόρη του με ΑΦΜ (REC ID 4328, 4409, 4545, 4640 και 4707) αφορούν σε εισοδήματα της τελευταίας, δηλωθέντα στο οικονομικό έτος 2014, πρέπει να θεωρηθούν αιτιολογημένα, με την ίδια αιτιολογία, και τα ποσά που «τροφοδοτήσαν» τις εν λόγω πιστώσεις, τα οποία αποτελούν μέρος των ως άνω πιστώσεων εντός του 2013 συνολικού ύψους 22.500,00 €.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

Α) Μόνο με τις ως άνω προσκομιζόμενες υπεύθυνες δηλώσεις των τέκνων τους δεν αποδεικνύεται (πλήρης απόδειξη) ότι **η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων εισέπραξαν οι ίδιοι** κατ' εντολή, στο όνομα και για λογαριασμό των τέκνων τους σε μετρητά μισθώματα που όφειλαν οι αντισυμβαλλόμενοι (μισθωτές) των τέκνων τους και ότι στη συνέχεια τα σχετικά ποσά τα κατέθεσαν, με τις ως άνω υπό κρίση πιστώσεις, στους ως άνω ελεγχθέντες τραπεζικούς λογαριασμούς τους και δεν τα απέδωσαν στα τέκνα τους ανά χείρας σε μετρητά.

Β) Εξάλλου, **α)** η πίστωση ποσού ύψους 1.000,00 € του τραπεζικού λογαριασμού με αριθμό που τηρούσαν στη από κοινού ο προσφεύγων με την κόρη του με ΑΦΜ (REC ID 4328) προφανώς **δεν μπορεί να έχει «τροφοδοτηθεί»** από τις ως άνω υπό κρίση πιστώσεις των ελεγχθέντων τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος εντός του 2013 ως **προγενέστερη** αυτών, **β)** η πίστωση ποσού ύψους 740,00 € του τραπεζικού λογαριασμού με αριθμό που τηρούσαν στη από κοινού ο προσφεύγων με την κόρη του με ΑΦΜ (REC ID 4409) **δεν μπορεί να έχει «τροφοδοτηθεί»** από τις ως άνω υπό κρίση πιστώσεις των ελεγχθέντων τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος εντός του 2013, αφού η σχετική επικαλούμενη ανάληψη στις 14.2.2013 έγινε από το λογαριασμό με αριθμό που τηρούσε η προσφεύγουσα στην (REC ID 4386) και όχι από τον ως άνω **επικαλούμενο** λογαριασμό με αριθμό που τηρούσαν η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων στην, και **γ)** η πίστωση ποσού ύψους 1.000,00 € του τραπεζικού λογαριασμού με αριθμό που τηρούσαν στη από κοινού ο προσφεύγων με την κόρη του με ΑΦΜ (REC ID 4640) **θα μπορούσε να είχε «τροφοδοτηθεί» μόνο κατά ένα μικρό μέρος της (180,00 €)** με σχετική ανάληψη στις 28.9.2013 από τον ως άνω επικαλούμενο λογαριασμό με αριθμό που τηρούσαν η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων στην στις 24.7.2014 (REC ID 4635) - αφού κατά το υπόλοιπο μέρος της (800,00 €) τροφοδοτήθηκε με ανάληψη στις 30.9.2013 από άλλο λογαριασμό με αριθμό που τηρούσαν η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων στην (REC ID 4637). Ακόμα πάντως κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι όντως η τελευταία αυτή πίστωση ύψους 180,00 € (μέρος της υπ' αριθμ. (REC ID) 4640), όπως και οι δύο (2) πιστώσεις ποσού ύψους 500,00 € έκαστη (REC ID 4545 και 4707) του τραπεζικού λογαριασμού με αριθμό που τηρούσαν στη από κοινού ο προσφεύγων με την κόρη του

..... με ΑΦΜ, τροφοδοτήθηκαν με κάποια/-ες από τις προγενέστερες αυτής/-ών αμφισβητούμενες ως άνω πιστώσεις του λογαριασμού με αριθμό που τηρούσαν η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων στην, και πάλι δεν καλύπτεται πλήρως το ως άνω υπολειπόμενο μέρος των μη δικαιολογούμενων πιστώσεων, για το έτος 2013, του τελευταίου αυτού λογαριασμού (.....) που τηρούσαν η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων στην συνολικού ύψους 95.308,26 € (72.808,26 € + 22.500,00 €) -και μάλιστα ακόμα κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι πρέπει να αφαιρεθούν από αυτό, σύμφωνα με όσα ισχυρίζονται η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων, οι τρεις επικαλούμενες από αυτούς αναλήψεις ποσού 1.200,00 € έκαστη από τον τραπεζικό τους λογαριασμό με αριθμό που τηρούσαν στην στις 20.1.2012, 21.1.2012 και 23.1.2012 (REC ID 3876, 3877 και 3879)-, αλλά μόνο κατά ένα μέρος του, συνολικού ύψους 1.180,00 €, στην περίπτωση δε αυτή το μέρος των μη δικαιολογούμενων πιστώσεων του εν λόγω τραπεζικού λογαριασμού τους για το έτος 2013 θα ανερχόταν στο συνολικό ποσό των **94.128,26 €** (95.308,26 € – 1.180,00 €) -ή **90.528,26 €**, αν ήθελε θεωρηθεί ότι πρέπει να αφαιρεθούν από αυτό, σύμφωνα με όσα ισχυρίζονται η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων, οι τρεις επικαλούμενες από αυτούς αναλήψεις ποσού 1.200,00 € έκαστη από τον τραπεζικό τους λογαριασμό με αριθμό που τηρούσαν στην στις 20.1.2012, 21.1.2012 και 23.1.2012 (REC ID 3876, 3877 και 3879), **ή ακόμα και 89.970,82 €**, αν ήθελε θεωρηθεί ως βασίμως (ουσία βάσιμα) προβαλλόμενος ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος ότι από τις ως άνω δαπάνες τους του έτους 2012 για καταναλωτικά αγαθά συνολικού ύψους 7.177,08 € μέρος αυτών συνολικού ύψους 557,44 € (βλ. υπ' αριθμ. (REC ID) 4140, 4162 και 4215 χρεώσεις του τραπεζικού τους λογαριασμού με αριθμό που τηρούσαν στην στις 11.7.2012, 31.7.2012 και 03.10.2012) εξοφλήθηκαν με τραπεζικά μέσα πληρωμής (βλ. σελ. 8-9 του συνημμένου στην υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2020 ΕΜΠ./26.5.2020 ηλεκτρονική επιστολή (e-mail) του εξουσιοδοτημένου από αυτούς πρώτου συμπληρωματικού υπομνήματός τους επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τους). Λόγω **όμως** της αρχής της απαγόρευσης της χειροτέρευσης της θέσης του ελεγχόμενου προσώπου με την απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής του (*reformatio in pejus*), την οποία έχει υιοθετήσει η Υπηρεσία μας και εφαρμόζει συστηματικά, το εν λόγω συνολικό ποσό των 94.128,26 € (ή 90.528,26 € ή 89.970,82 €, αντίστοιχα) θα πρέπει να περιοριστεί στο προσδιορισθέν από τον υπό κρίση έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ ύψους **89.800,00 €** (44.900,00 € για την προσφεύγουσα και 44.900,00 € για τον προσφεύγοντα).

Γ) Είναι αδιάφορο το γεγονός ότι τον ως άνω υπ' αριθμ. τον τηρούσαν στην από κοινού η προσφεύγουσα, ο προσφεύγων και τα δύο τέκνα τους, δεδομένου ότι όλες τις ως άνω υπό κρίση καταθέσεις τις διενήργησε η προσφεύγουσα (όπως επισημαίνουν άλλωστε και η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων στη σελ. 7 (υπό Α i 2.1) του πρώτου συμπληρωματικού υπομνήματός τους επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής τους, που κατέθεσαν στην Υπηρεσία μας με την υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2020 ΕΜΠ./26.5.2020 ηλεκτρονική επιστολή (e-mail) του εξουσιοδοτημένου από αυτούς), κανένα δηλαδή από τα ως άνω έξι (6) ποσά δεν τα κατέθεσε κάποια από τις δυο τους κόρες, ώστε να μπορεί να θεωρηθεί ότι πρόκειται για τυχόν εισπραχθέντα από τις ίδιες μισθώματα, τα οποία κατέθεσαν σε τραπεζικό λογαριασμό (και) δικό τους.

Δ) Σ' ό,τι αφορά στις προσδιορισθείσες από τον υπό κρίση έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ δαπάνες της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος για το **2014**, η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων **α) αποδέχονται** τον προσδιορισμό των δαπανών τους για καταναλωτικά αγαθών στο ποσό των **5.000,00 €** και των δαπανών τους για ιατρική/νοσοκομειακή περίθαλψη στο ποσό των **3.097,88 €** (ποσό, το οποίο δήλωσαν με την υπ' αριθμ. καταχώρησης/5.8.2015 δήλωσή τους ΦΕφπ φορολογικού έτους 2014), **β) διευκρινίζουν** ότι οι δαπάνες τους για πληρωμές λογαριασμών ηλεκτρικού ρεύματος, τηλεφώνου, ύδρευσης κ.λπ. ανέρχονται στο ποσό των **6.391,51 €** και όχι στο προσδιορισθέν από τον έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ ποσό των 3.882,39 € και **γ) ισχυρίζονται** ότι τα ποσά που κατέβαλαν για πληρωμές φόρων κ.λπ. σχετικών υποχρεώσεων προς το Δημόσιο δεν ανέρχονται συνολικά σε 51.319,16 €, όπως προσδιορίστηκε από τον έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ, αλλά σε 32.706,83 €, ποσό όμως στο οποίο δεν έχουν συμπεριλάβει πληρωμή ύψους 9.883,15 € που αφορά στον ΦΕφπ οικονομικού έτους 2014 (βάσει της οικείας υπ' αριθμ. καταχώρησης/ 1.7.2014 δήλωσής τους ΦΕφπ οικονομικού έτους 2014), με αποτέλεσμα το συνολικό ποσό που κατέβαλαν για πληρωμές φόρων κ.λπ. σχετικών υποχρεώσεων προς το Δημόσιο να πρέπει να προσδιοριστεί τουλάχιστον (ήτοι κατά τους ισχυρισμούς τους) στο ποσό των **42.589,98 €**. Στα ποσά αυτά πρέπει να προστεθεί και το συνολικό ποσό των αντικειμενικών τους δαπανών (μειωμένο κατά το ποσό της ελάχιστης ετήσιας αντικειμενικής τους δαπάνης διαβίωσης συνολικού ύψους 5.000,00 € (2.500,00 € + 2.500,00 €)) συνολικού ύψους **22.362,00 €** (8.022,00 € για την προσφεύγουσα και 14.340,00 € (ήτοι 11.078,00 € + 3.262,00 €) για τον προσφεύγοντα). Επομένως, το συνολικό ποσό των δαπανών τους για το έτος 2014 ανέρχεται σε κάθε περίπτωση (ήτοι τουλάχιστον κατά τους ισχυρισμούς τους) στο ποσό των **105.831,65 €**. Οι διαπιστώσεις αυτές αποτυπώνονται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα: **79.441,37 €**.

Δαπάνες έτους 2014		
A/A	Περιγραφή	Ποσό (σε €)
1	Καταναλωτικά αγαθά	5.000,00
2	Ιατρική/Νοσοκομειακή περίθαλψη	3.097,88
3	Πληρωμή λογαριασμών ηλεκτρικού ρεύματος, ύδρευσης, τηλεφώνου, φυσικού αερίου κ.λπ.	6.391,51
4	Πληρωμή φόρων κ.λπ. σχετικών υποχρεώσεων προς το Δημόσιο	42.589,98
5	Ετήσια αντικειμενική δαπάνη ακινήτων	3.262,00
6	Ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικών αυτοκινήτων ΙΧ	19.100,00
ΣΥΝΟΛΟ		79.441,37

Κατά τον υπό κρίση έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ από το ποσό αυτό ποσό συνολικού ύψους 39.113,41 € πληρώθηκε μέσω τραπεζικών λογαριασμών, ως εκ τούτου απομένει ποσό δαπανών ύψους 40.327,96 € τουλάχιστον, το οποίο έχει πληρωθεί (εξ αντιδιαστολής) με μετρητά: **πλην όμως**, όπως ισχυρίζονται η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων και τεκμηριώνεται από την κίνηση των τραπεζικών τους λογαριασμών από το ΕΛΑΕΠΠ, από τις παραπάνω δαπάνες οι υπό A/A (3) και (4), ήτοι συνολικό ποσό **48.981,49 €**, έχει εξοφληθεί με μεταφορές ποσών από τους τραπεζικούς τους λογαριασμούς, από αυτό δε συνάγεται ότι μόνο το υπολειπόμενο ποσό των **30.459,88 €** έχει

εξοφληθεί (εξ αντιδιαστολής) με μετρητά, ποσό που **υπερκαλύπτει** (ακόμα κι αν το ποσό των δαπανών για πληρωμές λογαριασμών ηλεκτρικού ρεύματος, τηλεφώνου, ύδρευσης κ.λπ. θεωρηθεί ότι δεν ανέρχεται στο ποσό των 6.391,51 € κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος, αλλά στο προσδιορισθέν από τον έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ ποσό των 3.882,39 €) το ποσό των **13.712,93 €** που η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων διέθεταν ανά χείρας σε μετρητά, με αποτέλεσμα να **μην απομένει** ποσό ανά χείρας τους σε μετρητά προς αιτιολόγηση -κατά τους ισχυρισμούς τους-, τουλάχιστον εν μέρει, όχι μόνο συνολικά των ως άνω υπό κρίση πιστώσεων εντός του 2014 συνολικού ύψους 42.100,00 €, αλλά ούτε έστω και αυτών που θα προστίθεντο τελικά στα συνολικά δηλωθέντα εισοδήματά τους της περιόδου 01.01.2014-31.12.2014 συνολικού ύψους 24.000,00 €, αν τα φορολογητέα εισοδήματά τους για την περίοδο αυτή προσδιορίζονταν με τις γενικές διατάξεις και όχι με την έμμεση τεχνική ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **τρίτο** του εδώ εξεταζόμενο μέρους, να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εν προκειμένω εφαρμόστηκε εσφαλμένα το άρθρο 21 παρ. 4 ν. 4172/2013, καθώς αποδεικνύεται πλήρως και αιτιολογείται επαρκώς η πηγή και αιτία προέλευσης των υπό αμφισβήτηση τραπεζικών πιστώσεων, ειδικότερα δε και αναφορικά, **τέταρτον**, με την πίστωση ποσού ύψους **1.500,00 €** του τραπεζικού του λογαριασμού με αριθμό που τηρούσε στην στις 24.7.2014 (REC ID **5012**), ότι το ποσό αυτό αφορά σε χρηματική διευκόλυνση που παρείχε στον πελάτη του(ΑΦΜ) και όχι σε αμοιβή που εισέπραξε από αυτόν στα πλαίσια άσκησης της επαγγελματικής του δραστηριότητας και συγκεκριμένα ότι, επειδή ως μηχανικός επέβλεπε τις εργασίες που πραγματοποιήθηκαν σε οικοδομή του τελευταίου στο Δήμο Αμαρουσίου, αυτός του ζήτησε, λόγω διαμονής του στην Ιστιαία, να πληρώσει εκείνος (ο προσφεύγων) για λογαριασμό του το συνεργείο των ελαιοχρωματιστών, με το οποίο αυτός (ο) είχε συμφωνήσει να πραγματοποιήσει εργασίες στην οικοδομή του αυτή και προς το σκοπό αυτό μετέφερε στον ως άνω τραπεζικό λογαριασμό το απαιτούμενο ποσό στο οποίο αφορά η υπό κρίση πίστωση, το οποίο ο προσφεύγων ανέλαβε τμηματικά, προκειμένου πράγματι να εξοφλήσει για λογαριασμό του εν λόγω πελάτη του το συνεργείο των ελαιοχρωματιστών, κάτι άλλωστε που είναι σύνηθες στους επιβλέποντες μηχανικούς λόγω της άμεσης επικοινωνίας τους με τους επαγγελματίες-ειδικότητες που σχετίζονται με την οικοδομή, προσκομίζει δε σχετική υπεύθυνη δήλωση του πελάτη του αυτού.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί μόνο με την ως άνω προσκομιζόμενη υπεύθυνη δήλωση του αντισυμβαλλόμενου του προσφεύγοντος, χωρίς επιπλέον π.χ. α) σχετικό συμφωνητικό βέβαιης χρονολογίας περί της έννομης σχέσης μεταξύ των δύο προσώπων, στα πλαίσια της οποίας φέρεται ως διενεργηθείσα η επικαλούμενη εξόφληση, β) φορολογικό παραστατικό εκδοθέν από το ως άνω συνεργείο ελαιοχρωματιστών περί παροχής των σχετικών υπηρεσιών στο ως άνω φυσικό πρόσωπο-αντισυμβαλλόμενο του προσφεύγοντος και τιμολόγησής τους σε αυτόν (στον αντισυμβαλλόμενο) και γ) έγγραφο/-α που να τεκμηριώνει/-ουν με βεβαιότητα την εξόφλησή του παραστατικού αυτού (π.χ. τραπεζικό παραστατικό) -πόσω μάλλον που με την εν λόγω υπεύθυνη δήλωση ο αντισυμβαλλόμενος του

προσφεύγοντος δηλώνει ότι η εξόφληση θα γινόταν με μετρητά, δεν αποδεικνύεται (πλήρης απόδειξη) ότι ο προσφεύγων όντως ενήργησε κατ' εντολή, στο όνομα και για λογαριασμό του αντισυμβαλλόμενου του, προβαίνοντας ο ίδιος, με τα χρήματα που εκείνος μετέφερε στον ως άνω τραπεζικό του λογαριασμό με την υπό κρίση πίστωση, στην εξόφληση -με μετρητά- του συνεργείου των ελαιοχρωματιστών. Για το λόγο αυτό, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **τέταρτό** του εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Επειδή, εξάλλου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1050/17.2.2014 (ΦΕΚ Β' 478/26.2.2014) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ./30.12.2019 προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΠ φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ (31.12.2019): *«Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή/κατηγορία εισοδήματος. Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής: Κατ' αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος. Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω. Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο. [...].»*

Επειδή, οι προβαλλόμενοι από την προσφεύγουσα και τον προσφεύγοντα λόγοι που αφορούν στην ελεγχθείσα περίοδο **01.01.2014-31.12.2014** πρέπει **σε κάθε περίπτωση**, δηλαδή και στην περίπτωση που προβάλλονταν επαρκώς τεκμηριωμένα και κρίνονταν κατ' ακολουθίαν ως βάσιμως (ουσία βάσιμα) προβαλλόμενοι, να απορριφθούν ως **αλυσιτελώς προβαλλόμενοι**, αφού ο υπό κρίση έλεγχος του ΚΕΦΟΜΕΠ δεν πρόσθεσε στα συνολικά δηλωθέντα εισοδήματά τους της περιόδου 01.01.2014-31.12.2014 ως εισόδημα αγνώστου πηγής/αιτίας προέλευσης (άρθρο 21 παρ. 4 ν. 2238/1994) το συνολικό ποσό των μη δικαιολογηθεισών τραπεζικών καταθέσεων τους της χρήσης 2014 ύψους 24.000,00 €, αναφορικά με το οποίο προβάλλουν τους ανωτέρω εκτεθέντες ισχυρισμούς τους, αλλά το ποσό που προέκυψε κατόπιν εφαρμογής της μεθόδου έμμεσων τεχνικών ελέγχου «Τεχνική Ανάλυσης Ρευστότητας» ύψους 29.463,46 € (βλ. σχετικά σελ. 71-82 και 86 της οικείας έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ), που ελήφθη τελικά υπόψη ως μεγαλύτερο σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 9 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1050/17.2.2014 (ΦΕΚ Β' 478/26.2.2014) απόφασης του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών (βλ. σελ. 83 (στην αρχή) της οικείας έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ).

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ./30.12.2019 προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ (31.12.2019): «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε [...] διορθωτικό [...] προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, **β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου**, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1050/17.2.2014 (ΦΕΚ Β' 474/25.2.2014) απόφασης του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών («Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 [...] για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού»), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ./30.12.2019 προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ (31.12.2019): «Άρθρο 1: Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση με-θόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, **μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί** τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο, τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. **Άρθρο 2:** Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου. 2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστό-τητας του φορολογούμενου. Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη **αναλύοντας** τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων». Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών. Στην δεύτερη στήλη **Αναλώσεις** Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες **αναλώσεις**, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου. Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον

δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση. 2.2. Τεχνική της καθαρής θέσης του φορολογουμένου. [...]. 2.3. Τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. [...]. 2.4. Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται οι παρακάτω έννοιες:

- **Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από προσωπικούς και επαγγελματικούς λογαριασμούς σε/από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.** Καταθέσεις σε/ Αναλήψεις από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό), του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών (λογαριασμοί προσωπικοί, οικογενειακοί και επαγγελματικοί). 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).
- **Περιουσιακά στοιχεία.** [...].
- **Προστατευόμενα μέλη.** Τα πρόσωπα που θεωρείται ότι βαρύνουν τον φορολογούμενο σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν. 2238/94 ή τα εξαρτώμενα μέλη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 4172/2013, ανάλογα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος σε κάθε φορολογική περίοδο.
- **Δαπάνες.** Δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία από το φορολογούμενο για το ύψος του, αυτό προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία που έχει στην διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Όπου αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.
- **Φορολογική περίοδος:** Ειδικά για την εφαρμογή των παραπάνω τεχνικών ελέγχου ως φορολογική περίοδος ορίζεται: η διαχειριστική περίοδος για το διάστημα που ίσχυαν οι διατάξεις του ν. 2238/1994 και το φορολογικό έτος για εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2014 και μετά. [...].
- **Φορολογούμενος:** Όπως ορίζεται στο άρθρο 3 παρ α' και β' του Κ.Φ.Δ και στο άρθρο 2 παρ α' και β' του ν. 4172/13, ανεξαρτήτως πηγής εισοδήματος.

Άρθρο 3: Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής. Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν: 1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά, 2) [...]. Στις πιο πάνω υποθέσεις περιλαμβάνονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος (του φορολογούμενου ή του/της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες. **Άρθρο 4: Επιλογή υποθέσεων.** [...]. **Άρθρο 5: Επιλογή τεχνικής ελέγχου.** [...]. Στην περίπτωση που και οι δυο φορολογούμενοι/ σύζυγοι υποβάλουν κοινή δήλωση και ελέγχονται ταυτόχρονα ο προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας γίνεται ενιαία. Στις υποθέσεις που εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, θα εφαρμόζονται και οι λοιπές ισχύουσες περί φορολογικού ελέγχου διατάξεις. **Άρθρο 6: Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης.** Η Φορολογική Διοίκηση συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Φ.Δ. (ν. 41714/2013). Τα ανωτέ-

ρω στοιχεία, οι παρεχόμενες από τον φορολογούμενο πληροφορίες (άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ.), καθώς και τα οικονομικά δεδομένα των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις όπου σύμφωνα με τις ισχύουσες σε κάθε φορολογική περίοδο διατάξεις έχει υποχρέωση να τηρεί), **λαμβάνονται υπόψη** από τον έλεγχο κατά την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου. Άρθρο 7: Παροχή στοιχείων. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει **υποχρέωση** να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ιδίου, του/της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί απαραίτητο. Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται: στοιχεία για ακίνητα (οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής), για κινητά μέσα (οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα), για επενδύσεις/συμμετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και στο εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις/υποχρεώσεις κάθε είδους. [...]. Τα ανωτέρω στοιχεία παρέχονται διακεκριμένα για κάθε φορολογική περίοδο σε περίπτωση που υπάρχουν μεταβολές. Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία. Άρθρο 8: Κατανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης. Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού γίνεται για συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση και προκύψει μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, αυτή κατανέμεται μεταξύ των συζύγων κατά το ποσό που αφορά έκαστον, εφόσον αυτό μπορεί να προσδιοριστεί από τον έλεγχο, ή μερίζεται κατ' αναλογία των δηλωθέντων εισοδημάτων όταν τα εισοδήματα και των δυο συζύγων προέρχονται από επιχειρηματικές δραστηριότητες. [...]. Η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, κατανέμεται στην φορολογική περίοδο που αφορά και στις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται. Αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα [...] στην παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά. [...]. Άρθρο 9: Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος. Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρουθείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογούμενου ανά φορολογική περίοδο και πηγή/κατηγορία εισοδήματος. Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογούμενου γίνεται ως εξής:

- Κατ' αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος.

- Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω.
- Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται **το μεγαλύτερο**.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογουμένους/συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 5 της παρούσας, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν αποτελέσματα από τις τεχνικές ελέγχου. Στην συνέχεια, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, το οποίο θα κατανέμεται στους φορολογουμένους σύμφωνα με τον επιλεγέντα τρόπο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θα επιλέγεται το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον έλεγχο με τις γενικές φορολογικές διατάξεις. Αν σε κάποια φορολογική περίοδο, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου/ης και του/της συζύγου του προσδιορίστηκε τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις [...] ή του Κεφαλαίου Δ' του ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμεν/η/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, ο τεκμαρτός προσδιορισμός θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος. Άρθρο 10: Προσδιορισμός ακαθάριστου εισοδήματος/συνολικών εσόδων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με τη χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού. Στην περίπτωση που επιλεγεί ο προσδιορισμός του τελικού φορολογητέου εισοδήματος με τις λοιπές γενικές φορολογικές διατάξεις, τότε τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με αυτές. Στην περίπτωση που το τελικό φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με το άρθρο 9 της παρούσας είναι το προσδιορισθέν με τις τεχνικές ελέγχου μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, τότε, αν η προκύπτουσα διαφορά έχει κατανεμηθεί ολόκληρη ή τμήμα αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 της παρούσας, ως εισόδημα από ατομική εμπορική επιχείρηση ή από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος ή από επιχειρηματική δραστηριότητα, αυτή προστίθεται στα δηλωθέντα ή βάσει βιβλίων και στοιχείων ακαθάριστα εισοδήματα/στα συνολικά έσοδα για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εισοδημάτων/ συνολικών εσόδων. Άρθρο 11: Δικαίωμα ανταπόδειξης φορολογούμενου. Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4174/2013. Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμεν/η/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς-κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προσστατευόμενων μελών αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος.

Άρθρο 12: Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού. Τα ακαθάριστα εισοδήματα ή συνολικά έσοδα όπως προσδιορίζονται σύμφωνα με το άρθρο 10 της παρούσας λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία. Επί του προσδιορισθέντος συνολικού καθαρού εισοδήματος προσδιορίζεται Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης άρθ. 29 Ν. 3986/2011, καθώς και κάθε άλλη επιβάρυνση που προβλέπονταν σε κάθε φορολογική περίοδο. Άρθρο 13: [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1171/2013 εγκύκλιο του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών: «...Οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου, προκειμένου να προσδιορίσουν το φορολογητέο εισόδημα, αξιοποιούν κάθε στοιχείο ή πληροφορία που διαθέτει η υπηρεσία ή μπορεί να συλλεχθεί για τον φορολογούμενο, τον/την σύζυγο ή τα προστατευόμενα μέλη αυτών και το οποίο μπορεί να αφορά κάθε μορφή εσόδων ή δαπανών. Σκοπός είναι να προσδιοριστεί **με αντικειμενικό τρόπο** το πραγματικό εισόδημα του φορολογούμενου το οποίο είτε **έχει αναλωθεί σε αγορές και δαπάνες** ή έχει χρησιμοποιηθεί, προκειμένου να προσαυξηθεί η περιουσιακή του κατάσταση. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1270/2013 εγκύκλιο του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών («Μεθοδολογία Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου»): «...1. Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method). Η τεχνική προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα αναλύοντας, τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του ελεγχόμενου. Κατά την τεχνική αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες, «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων». Στην πρώτη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» αθροίζονται: [...]. Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων αθροίζονται: 1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (τα υπόλοιπα των λογαριασμών την 31/12/200Χ). 2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο του ταμείου στο τέλος της ελεγχόμενης χρήσης (σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ). 3) [...]. 5) Οι αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών) περιλαμβάνονται: ανεγέρσεις οικοδομών, αγορές ΕΙΧ, δίτροχων κ.λπ. οχημάτων, πλοίων - σκαφών, αναψυχής αεροσκαφών, και επενδυτικών αγαθών καθώς και οι δαπάνες που αφορούν βελτιώσεις αυτών. 6) Οι αγορές εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας. 7) Οι επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως (εκπιπτόμενες ή μη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης). Περιλαμβάνονται και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις των επαγγελματικών περιουσιακών στοιχείων. [...]. 8) [...]. 9) Τα ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές (όπως γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών κ.λπ.), και λοιπές δαπάνες. 10) Τα ποσά για φόρους, τέλη εισφορές και πρόστιμα κάθε μορφής. 11) Τα ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές) καθώς και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις των προσωπικών/οικογενειακών περιουσιακών στοιχείων (δαπάνες για το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων του

φορολογουμένου του/της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών). 12) [...]. 16) Οι λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων. Αναγράφεται **οποιαδήποτε άλλη περίπτωση δαπάνης/αγοράς που δεν αναφέρεται παραπάνω.**»

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τους η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων προβάλλουν ότι εν προκειμένω εφαρμόστηκε εσφαλμένα το άρθρο 27 ν. 4174/2013 περί εμμέσων τεχνικών ελέγχου, καθώς α) στον πίνακα των σελ. 72-73 της οικείας έκθεσης ελέγχου για τη χρήση 2013 τα «ποσά για κάθε είδους δαπάνη διαβίωσης» έχουν προσδιοριστεί στο ποσό των 51.812,44 €, εκ των οποίων ποσό ύψους 40.000,00 € αφορά σε κατασκευές, οικοδομικές τροποποιήσεις και δημιουργία χώρων επί ακινήτου, πλην όμως, ενώ ο υπό κρίση έλεγχος του ΚΕΦΟΜΕΠ με τις γενικές διατάξεις αναλώνει τα μετρητά που διέθεταν ανά χείρας κατά τη χρήση 2012 με το ποσό αυτό ύψους 40.000,00 € ως δαπάνη πραγματοποιηθείσα εντός του 2012, στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου «καταλογίζει» το ίδιο ποσό ως δαπάνη που πραγματοποιήθηκε εντός του 2013, πράγμα αντιφατικό, σε κάθε όμως περίπτωση η σχετική δαπάνη καταρχήν δεν ανέρχεται σε αυτό το ύψος και άλλωστε οι δαπάνες που αφορούσαν το εν λόγω ακίνητο έλαβαν χώρα προ του 2012, συνεπώς πρέπει να διορθωθεί το ποσό που αναγράφεται στη στήλη «ποσά για κάθε είδους δαπάνη διαβίωσης», και β) τόσο στη χρήση 2013 όσο και στη χρήση 2014 «καταλογίσει» εντελώς αναιτιολόγητα στις «Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων» το ποσό των 8.300,00 € και το ποσό των 23.000,00 €, αντίστοιχα, με τη διευκρίνιση ότι «*Η γραμμή Λοιπές Αναλώσεις Ποσών απεικονίζει τη διαφορά των μετρητών διαθεσίμων αρχές της χρήσης με τέλους χρήσης, τα οποία διατέθηκαν από τους ελεγχόμενους, για να καλύψουν καταναλωτικές τους δαπάνες, καθόσον δεν προκύπτουν ικανές αναλήψεις ποσών από τους τραπεζικούς λογαριασμούς, για να καλύψουν τη διαφορά των μετρητών διαθεσίμων*» (σελ. 74 της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, οικείας έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ), πλην όμως τα ποσά αυτά δεν αναγράφονται στον πίνακα «Πηγών Κεφαλαίου/Αναλώσεων Κεφαλαίου», ο οποίος διαμορφώνεται με βάση πραγματικά περιστατικά, συνεπώς η προσθήκη τους είναι εντελώς αυθαίρετη, αφού δεν προκύπτει από πουθενά ποιο ήταν το ακριβές των καταναλωτικών τους δαπανών και ιδίως αν αυτές εξοφλήθηκαν με μετρητά στο σύνολό τους, ούτε δε στην αναλυτική κατάσταση δαπανών ούτε πουθενά αλλού δεν αναφέρονται αυτού του είδους οι δαπάνες (ποιες είναι, πότε πραγματοποιήθηκαν), ως εκ τούτου η σχετική εκτίμηση του υπό κρίση ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ είναι αναιτιολόγητη κατά παράβαση του άρθρου 28 ν. 4174/2013.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί, σ' ό,τι μεν αφορά στο ποσό των 40.000,00 € και στο ποσό των 8.300,00 € ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, σ' ό,τι αφορά δε στο ποσό των 23.000,00 € ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί: α) Σ' ό,τι μεν αφορά στο ποσό των 40.000,00 € και στο ποσό των 8.300,00 €, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος, ακόμα κι αν ήθελε γίνει δεκτός ως βασίμως (νόμω βάσιμα) προβαλλόμενος, δε θα τους ωφελούσε («αλυσιτελώς προβαλλόμενος»), αφού για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2013-31.12.2013 ο προσδιορισμός της διαφοράς μεταξύ δηλωθέντος και πραγματικού εισοδήματός τους έγινε με τις γενικές διατάξεις, κατά τα προεκτεθέντα, και όχι με βάση τις έμμεσες τεχνικές. β) Σ' ό,τι αφορά δε στο ποσό των 23.000,00 €, ο υπό κρίση έλεγχος του ΚΕΦΟΜΕΠ νομίμως το πρόσθεσε στις δαπάνες τους της ελεγχθείσας περιόδου 01.01.2014-31.12.2014 επί τη βάσει ότι αποτελεί τη «*διαφορά των μετρητών διαθεσίμων αρχές της χρήσης με*

τέλους χρήσης, τα οποία διατέθηκαν από τους ελεγχόμενους, για να καλύψουν καταναλωτικές τους δαπάνες, καθόσον δεν προκύπτουν ικανές αναλήψεις ποσών από τους τραπεζικούς τους λογαριασμούς, για να καλύψουν τη διαφορά των μετρητών διαθεσίμων» (σελ. 74 της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω υπ' αριθμ./30.12.2019 προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, οικείας έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ), δεδομένου ότι, όπως συνάγεται από τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 1 και 2 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1050/17.2.2014 απόφασης του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ./30.12.2019 προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ (31.12.2019)) και τα ως άνω διευκρινισθέντα με τις προπαρατεθείσες υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1171/2013 και ΠΟΛ.1270/2013 εγκυκλίου του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών, με τις τεχνικές ελέγχου για τον **έμμεσο** προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης («έμμεσες τεχνικές ελέγχου») επιδιώκεται η διακρίβωση (προσδιορισμός) του φορολογητέου εισοδήματος **μέσω** μιας συγκεκριμένης, κατά περίπτωση, **μεθοδολογίας**, δυνάμει της οποίας **αξιοποιούνται** (από τη Φορολογική Διοίκηση) στοιχεία, πληροφορίες και δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως του φορολογούμενου προσώπου, της/του συζύγου του/της και των προστατευόμενων με-λών τους, κατόπιν **ανάλυσης** των εν λόγω εσόδων και αγορών/δαπανών τους. Συνεπώς, πρόκειται για τρόπο προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος **μέσω συναγωγής συμπερασμά-των** (έμμεσος/«αντικειμενικός» προσδιορισμός) κατόπιν επεξεργασίας διαφόρων δεδομένων που περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης, στο πλαίσιο του οποίου από τα διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια αφαιρούνται **όχι μόνο** οι τεκμηριωμένα (ήτοι αποδεικνυόμενες με **άμεσο** τρόπο ως) πραγματοποιηθείσες δαπάνες/αγορές, **αλλά και** οι συμπερασματικά συναγόμενες («εμμέσως») ως πραγματοποιηθείσες, γι' αυτό άλλωστε και στο άρθρο 2 της προαναφερθείσας υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1050/17.2.2014 απόφασης του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών γίνεται λόγος για **αναλώσεις** κεφαλαίων/εσόδων, που εννοιολογικά περιλαμβάνουν και τις αποδεικνυόμενες με άμεσο τρόπο ως πραγματοποιηθείσες δαπάνες/αγορές και τις συμπερασματικά συναγόμενες («εμμέσως») ως πραγματοποιηθείσες, και όχι (μόνο) για πραγματοποιηθείσες δαπάνες/αγορές. Υπό το πρίσμα αυτό, ορθά (ήτοι νομίμως) ο υπό κρίση έλεγχος του ΚΕΦΟΜΕΠ πρόσθεσε εν προκειμένω στις δαπάνες της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος της ελεγχθείσας περιόδου 01.01.2014-31.12.2014 και την ως άνω διαφορά μεταξύ των μετρητών που διέθεταν ανά χείρας κατά την 01.01.2014 και των μετρητών που διέθεταν ανά χείρας κατά την 31.12.2014 ως συμπερασματικά συναγόμενο ως εξοφληθέν με μετρητά συνολικό ποσό δαπανών/αγορών τους του έτους 2014 από τη στιγμή που δεν υφίστανται (ενδιάμεσες) σχετικές αναλήψεις ποσών από τους τραπεζικούς τους λογαριασμούς ικανές να καλύψουν την εν λόγω διαφορά μετρητών. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί, σ' ό,τι μεν αφορά στο ποσό των 40.000,00 € και στο ποσό των 8.300,00 € ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, σ' ό,τι αφορά δε στο ποσό των 23.000,00 € ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τους η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων προβάλλουν ότι εν προκειμένω παραβιάστηκε το δικαίωμά τους της παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος, του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας και του άρθρου 28Α ν. 4174/2013 σε προηγούμενη ακρόαση, καθώς τους καταλογίστηκαν ποσά για πρώτη φορά με την οικεία έκθεση ελέγχου βάσει γεγονότων, για τα οποία είχαν ήδη προσκομίσει όλα τα απαραίτητα στοιχεία σε διάστημα προ της έκδοσης του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, αναφέρονται δε στο ποσό των 40.000,00 € που φέρονται να δαπάνησαν για κατασκευές, οικοδομικές τροποποιήσεις και δημιουργία χώρων στο ακίνητο επί των οδών και στα ποσά ύψους 8.300,00 € και 23.000,00 € που τους καταλογίστηκαν για πρώτη φορά ως «Λοιπές Περιπτώσεις Αναλώσεων» στον πίνακα των έμμεσων τεχνικών για το 2013 και το 2014 αντίστοιχα.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί, σ' ό,τι μεν αφορά στο ποσό των 40.000,00 € και στο ποσό των 23.000,00 € ως νόμω αβάσιμος, σ' ό,τι αφορά δε στο ποσό των 8.300,00 € ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος. Κι αυτό, γιατί: α) Σ' ό,τι μεν αφορά στο ποσό των 40.000,00 €, ο υπό κρίση έλεγχος του ΚΕΦΟΜΕΠ αφενός δεν κάνει λόγο γι' αυτό στο υπ' αριθμ./4.12.2019 σημείωμα διαπιστώσεων, επειδή με το σημείωμα διαπιστώσεων και ειδικά για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2013-31.12.2013 προσδιορίστηκε το συνολικό πραγματικό εισόδημά τους βάσει της έμμεσης τεχνικής της Ανάλυσης Ρευστότητας και όχι με τις γενικές διατάξεις και συνεπώς δεν υπήρχε λόγος να γίνει αναφορά σε μια δαπάνη της περιόδου 01.01.2012-31.12.2012 (που του ήταν πάντως ήδη γνωστή βάσει των στοιχείων που του είχαν προσκομίσει η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων με τα υπομνήματά τους πριν την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και των προσωρινών προσδιορισμών των φόρων και ειδικότερα με το υπ' αριθμ. πρωτ./28.11.2019 υπόμνημά τους), αφού κάτι τέτοιο δε θα επιδρούσε κατά κανένα τρόπο στην εφαρμογή των διατάξεων περί έμμεσων τεχνικών, και αφετέρου, αφού η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων με τα υπ' αριθμ. πρωτ./23.12.2019 και/ 27.12.2019 υπομνήματά τους επί του εν λόγω σημειώματος διαπιστώσεων προσκόμισαν έγγραφα, βάσει των οποίων πλέον η όποια διαφορά μεταξύ δηλωθέντος και πραγματικού εισοδήματός τους για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2013-31.12.2013 έπρεπε πλέον να προσδιοριστεί με τις γενικές διατάξεις, το επικαλέστηκε (αφαιρετικά) κατά την ανάλυση του διαθέσιμου κεφαλαίου κατά την 31.12.2012 ανά χείρας τους σε μετρητά, προκειμένου να προσδιορίσει με ακρίβεια το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο ανά χείρας τους σε μετρητά κατά την πρώτη ημέρα της υπό κρίση ελεγχθείσας περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 (ήτοι κατά την 01.01.2013). Σε καμία επομένως περίπτωση δεν πρόκειται για ποσό «καταλογισθέν» και μάλιστα το πρώτον με την οικεία έκθεση ελέγχου, αφού τη διενέργεια της δαπάνης αυτής τη γνώριζαν ήδη η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων, κάτι που αποδεικνύεται από το γεγονός ότι οι ίδιοι προσκόμισαν στον υπό κρίση έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ τα σχετικά στοιχεία, στα οποία αναφέρεται και με τα οποία αυτή συναρτάται, την είχαν φέρει δε οι ίδιοι σε γνώση του ελέγχου ήδη πριν την κοινοποίηση σ' αυτούς του ως άνω σημειώματος διαπιστώσεων, ως εκ τούτου δεν πρόκειται για στοιχείο, το οποίο δεν το γνώριζαν και του οποίου έλαβαν γνώση για πρώτη φορά από τον υπό κρίση έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ (με ενέργειά του), ξαφνικά και μάλιστα μετά την

κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και τον προσωρινό προσδιορισμό του φόρου, το πρώτον με την οικεία έκθεση ελέγχου. Συνεπώς, ζήτημα παραβίασης του δικαιώματος της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος σε προηγούμενη ακρόαση ως προς το ποσό αυτό δεν τίθεται, απορριπτομένου ως νόμω αβάσιμου του σχετικού περί του αντιθέτου ισχυρισμού τους. **β)** Σ' ό,τι αφορά δε στο ποσό των 8.300,00 €, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος, ακόμα κι αν ήθελε γίνει δεκτός ως βασίμως (νόμω βάσιμα) προβαλλόμενος, δε θα τους ωφελούσε («αλυσιτελώς προβαλλόμενος»), αφού για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2013-31.12.2013 ο προσδιορισμός της διαφοράς μεταξύ δηλωθέντος και πραγματικού εισοδήματός τους έγινε με τις γενικές διατάξεις, κατά τα προεκτεθέντα, και όχι με βάση τις έμμεσες τεχνικές. **γ)** Σ' ό,τι αφορά τέλος στο ποσό των 23.000,00 €, η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων δεν αναφέρουν με τρόπο συγκεκριμένο ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τους ούτε με το συνημμένο στην υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2020 ΕΜΠ./26.5.2020 ηλεκτρονική επιστολή (e-mail) του εξουσιοδοτημένου αυτούς πρώτο συμπληρωματικό υπόμνημά τους επί της εν λόγω ενδικοφανούς προσφυγής τους, αλλά ούτε και με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2020 ΕΜΠ./24.9.2020 δεύτερο συμπληρωματικό υπόμνημα του εξουσιοδοτημένου από αυτούς επ' αυτής, προσκομίζοντας και σχετικά αποδεικτικά στοιχεία, τι ακριβώς θα πρόβαλαν αναφορικά με το ποσό αυτό, αν είχαν κληθεί να εκφράσουν τις απόψεις τους επ' αυτού πριν την κοινοποίηση των ως άνω προσαλλόμενων πράξεων και της συμπροσαλλόμενης με αυτές, ως συνιστώσας την αιτιολογία τους, οικείας έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, δεν αναφέρουν δηλαδή με τρόπο συγκεκριμένο για ποιους ακριβώς λόγους η προσθήκη του ποσού αυτού στις δαπάνες τους της ελεγχθείσας περιόδου 01.01.2014-31.12.2014 επί τη βάση ότι αποτελεί τη «διαφορά των μετρητών διαθεσίμων αρχές της χρήσης με τέλους χρήσης, τα οποία διατέθηκαν από τους ελεγχόμενους, για να καλύψουν καταναλωτικές τους δαπάνες, καθώς δεν προκύπτουν ικανές αναλήψεις ποσών από τους τραπεζικούς τους λογαριασμούς, για να καλύψουν τη διαφορά των μετρητών διαθεσίμων» (σελ. 74 της συμπροσαλλόμενης με την ως άνω υπ' αριθμ./30.12.2019 προσαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, οικείας έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ) ήταν, υπό το πρίσμα των εφαρμοσθεισών διατάξεων περί έμμεσων τεχνικών, νόμω ή/και ουσία αβάσιμη. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί, σ' ό,τι μεν αφορά στο ποσό των 40.000,00 € και στο ποσό των 23.000,00 € ως νόμω αβάσιμος, σ' ό,τι αφορά δε στο ποσό των 8.300,00 € ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της από 30.1.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α) της, ΑΦΜ, και β) του, ΑΦΜ, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
-----	----------------	-------------------	------------------------------------	-------------	-------------------------------------	----------------------------

1	..... .....	30/12/2019	31/12/2019	Φόρος εισοδήματος	01/01/2013 - 31/12/2013	50.836,77 €
2	..... .....	30/12/2019	31/12/2019	Φόρος εισοδήματος	01/01/2014 - 31/12/2014	15.886,36 €

και την επικύρωση των πράξεων αυτών.

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

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

Οικονομικό έτος 2014

Διαφορά κύριου φόρου	24.023,58 €
ΠΛΕΟΝ Συνόλου προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης ΦΕΦΤ οικονομικού έτους 2014 και εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕΦΤ (άρθρο 72 παρ. 17 ν. 4174/2013)	23.586,35 €
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	3.226,84 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>50.836,77 €</u>

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

Φορολογικό έτος 2014

Διαφορά κύριου φόρου	9.722,94 €*
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης ΦΕΦΤ φορολογικού έτους 2014	4.861,47 €
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	1.301,95 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>15.886,36 €</u>

* Σύμφωνα και με την επισήμανση στο σώμα της υπ' αριθμ./30.12.2019 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΤ φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ: «Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 53 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕΦΤ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

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