



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 30/10/2020

Αριθμός απόφασης: 2246

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75), όπως κυρώθηκε με τον ν. 4684/2020 (Α' 86) καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 30/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά: α) της υπ' αριθμ. /30-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, οικονομικού έτους 2014, και β) της υπ' αριθμ. /30-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της

Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, φορολογικού έτους 2014, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά.
7. Την υπ' αριθμ./29-07-2020 πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
8. Τα υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/07-09-2020 και ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/21-09-2020 υπομνήματα του προσφεύγοντος, τα οποία κατατέθηκαν στην Υπηρεσία μας.
9. Τη με αριθμ./24-09-2020 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί ενδικοφανούς προσφυγής.
10. Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2020 ΕΜΠ / 06-10-2020 έγγραφό μας, με το οποίο αποστείλαμε στη Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά τα συμπληρωματικά υπομνήματα του προσφεύγοντος με τα συνημμένα δικαιολογητικά, προκειμένου να αξιολογηθούν βάσει της υπ' αριθμ./29-07-2020 πράξης αναπομπής.
11. Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ/29-10-2020 (ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ / 30-10-2020) έγγραφο, με θέμα "Παροχή πληροφοριών – στοιχείων – διευκρινήσεων" σε απάντηση της υπ' αριθμ./29-07-2020 πράξης αναπομπής.
12. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, οικονομικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 41.830,65 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 42.901,51 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **84.732,16 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 παρ. 1 του ν. 4509/2017.

β) Με την υπ' αριθμ./30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 48.891,71 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 14.667,51 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **63.559,22 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4174/2013.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 30/12/2019 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ.

...../18-06-2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. Συγκεκριμένα, διενεργήθηκε έλεγχος των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας της Α.Α.Δ.Ε., ώστε να διερευνηθεί η πηγή προέλευσης για τις χαρακτηρισμένες ως πρωτογενείς καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του (ατομικούς και κοινούς). Από την επεξεργασία των δεδομένων του ανωτέρω ειδικού λογισμικού αντλήθηκαν τα στοιχεία των χαρακτηρισμένων ως πρωτογενών καταθέσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος. Στη συνέχεια, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθμ. πρωτ./01-10-2019 Αίτημα Χορήγησης Στοιχείων, με το οποίο ζητήθηκαν εγγράφως διευκρινήσεις σχετικά με την προέλευση των πρωτογενών καταθέσεων του για τις χρήσεις 2013 και 2014. Ο προσφεύγων, ανταποκρινόμενος στο ανωτέρω αίτημα, απάντησε με τα με αριθμ. πρωτ. και/15-10-2019 έγγραφα, με τις παρασχεθείσες σε αυτά πληροφορίες, για αναφερόμενες στο εν λόγω αίτημα πρωτογενείς καταθέσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς. Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του τα ανωτέρω, προσδιόρισε ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών την προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη, μη διαρκή, μη σταθερή πηγή ή αιτία, κρίνοντας ότι υπάρχει διαφορά στις καθαρά πρωτογενείς καταθέσεις και αναλήψεις (αναλήψεις για τις οποίες δεν έχει προηγηθεί αντίστοιχη συσχετιζόμενη πίστωση) του προσφεύγοντα ύψους 126.759,57 ευρώ και 148.156,70 ευρώ αντίστοιχα για τις χρήσεις 2013 και 2014 ως εξής:

ΧΡΗΣΗ 2013

Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων για το έτος 2013:	157.952,57 €.
Σύνολο των πρωτογενών αναλήψεων για το έτος 2013:	31.193,00 €
Διαφορά (Προσαύξηση περιουσίας):	126.759,57 €

ΧΡΗΣΗ 2014

Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων για το έτος 2013:	173.957,70 €.
Σύνολο των πρωτογενών αναλήψεων για το έτος 2013:	25.801,00 €
Διαφορά (Προσαύξηση περιουσίας):	148.156,70 €

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και τα υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/07-09-2020 και ΔΕΔΕΙ 2020 ΕΜΠ/21-09-2020 υπομνήματά του, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως η τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παράνομη έκδοση της οικείας εντολής ελέγχου λόγω μη αναφοράς της διάρκειας του ελέγχου.
- Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «*αναιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας*» ποσών, που αποτελούν επανακαταθέσεις μετρητών χρημάτων προερχομένων από προγενέστερες, μη αναλωθείσες αλλού, αναλήψεις μετρητών χρημάτων. Συγκεκριμένα ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι διέθετε εις χείρας του τα ακόλουθα ποσά μετρητών χρημάτων:

α) ποσό ύψους 228.717,15 ευρώ εκ των αναλήψεων, που διενήργησε προ της ενάρξεως της ελεγχόμενης περιόδου και, συγκεκριμένα, κατά τη χρήση 2012, χωρίς, πλήρως ελεγμένως και αποδεδειγμένως, να έχουν αναλωθεί εντός αυτής,

β) ποσό ύψους 91.675,06 ευρώ, που αποτελούν σε αναλήψεις μετρητών χρημάτων κατά τη χρήση 2013,

γ) ποσό ύψους 127.500,00 ευρώ, που συνιστούν σε αναλήψεις μετρητών χρημάτων κατά το φορολογικό έτος 2014,

ήτοι το συνολικό ποσό των 447.892,21 ευρώ (228.717,15 ευρώ + 91.675,06 ευρώ + 127.500,00 ευρώ), το οποίο υπερβαίνει κατά πολύ και υπερκαλύπτει το ύψος των επίμαχων ελεγχόμενων πιστώσεων, οι οποίες, σύμφωνα με τον έλεγχο, ανέρχονται για τη χρήση 2013 στο ποσό των 157.952,57 ευρώ και για το φορολογικό έτος 2014 στο ποσό των 173.957,00 ευρώ.

Επισημαίνεται ότι, κατόπιν του από 23/09/2020 υπομνήματος του προσφεύγοντος με το οποίο ζητούσε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 71 παρ. 2 του ν. 4587/2018 και ισχύουν, την παράταση της προθεσμίας εκδόσεως αποφάσεως επί της προσφυγής του κατά τριάντα (30) ημέρες, εκδόθηκε η με αριθμ./24-09-2020 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης, δεδομένου ότι με τα υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/07-09-2020 και ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/21-09-2020 υπομνήματά του προσκομίστηκαν νέα στοιχεία (τραπεζικά παραστατικά).

Επειδή στο άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994, όπως το τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 48 προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175/30-9-2010) και σύμφωνα με το άρθρο 20 του ιδίου νόμου ισχύει από 30/9/2010 και μετά, ορίζεται:

«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή στην παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή στο άρθρο 39 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο

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

Επειδή στην εγκύκλιο του Υπ. Οικ. **ΠΟΛ. 1095/2011** ορίζεται, μεταξύ άλλων:

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

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

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

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ.

5. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες.

.....

7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης

να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του ΚΦΕ.

9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010...

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

12. Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος.»

Επειδή στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1175/2017 μεταξύ άλλων ορίζεται:

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 , στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του Ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του Ν.2238/1994 ή του Ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η

παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

.....

5.Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.

.....»

Επειδή στο άρθρο 64 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 1, 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο “Αιτιολογία” ορίζονται τα ακόλουθα:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016: «...η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώσα τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).»

Επειδή από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, § 5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή στο άρθρο 5 παρ. 1 και 3 της ΠΟΛ. 1064/2017 ορίζεται:

«1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε

από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο.

.....

3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσαλλόμενης πράξης.»

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο αναφέρονται τα εξής:

«Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

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

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

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

.....

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο

φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει **και τεκμηριώνει** εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται, μεταξύ άλλων, ότι είναι παράνομος και εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός από την πλευρά του έλεγχου ως δήθεν «*ανααιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας*» ποσών που αποτελούν επανακαταθέσεις μετρητών χρημάτων προερχομένων από προγενέστερες, μη αναλωθείσες αλλού, αναλήψεις μετρητών χρημάτων. Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι διέθετε εις χείρας του τα ακόλουθα ποσά μετρητών χρημάτων:

α) ποσό ύψους 228.717,15 ευρώ εκ των αναλήψεων, που διενήργησε προ της ενάρξεως της ελεγχόμενης περιόδου και, συγκεκριμένα, κατά τη χρήση 2012, χωρίς, πλήρως ελεγμένως και αποδεδειγμένως, να έχουν αναλωθεί εντός αυτής,

β) ποσό ύψους 91.675,06 ευρώ, που αποτελούν σε αναλήψεις μετρητών χρημάτων κατά τη χρήση 2013,

γ) ποσό ύψους 127.500,00 ευρώ, που συνιστούν σε αναλήψεις μετρητών χρημάτων κατά το φορολογικό έτος 2014,

ήτοι το συνολικό ποσό των 447.892,21 ευρώ (228.717,15 ευρώ + 91.675,06 ευρώ + 127.500,00 ευρώ), το οποίο υπερβαίνει κατά πολύ και υπερκαλύπτει το ύψος των επίμαχων ελεγχόμενων πιστώσεων, οι οποίες, σύμφωνα με τον έλεγχο, ανέρχονται για τη χρήση 2013 στο ποσό των 157.952,57 ευρώ και για το φορολογικό έτος 2014 στο ποσό των 173.957,00 ευρώ.

Τον εν λόγω ισχυρισμό περί επανακατάθεσης αναλήψεων των ετών 2012-2014 ο προσφεύγων είχε προβάλλει και με το με αριθμ. πρωτ./27-12-2019 υπόμνημά του κατόπιν του με αριθμ./06-12-2019 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου.

Ο προσφεύγων εν συνεχεία με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, αλλά και με τα με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ / 07-09-2020 και ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ / 21-09-2020 συμπληρωματικά υπομνήματα που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας, προσκόμισε,

προς απόδειξη του ανωτέρου ισχυρισμού του, αντίγραφα των τραπεζικών κινήσεων των τηρούμενων λογαριασμών του, καθώς και πλήθος τραπεζικών παραστατικών, που αφορούν τις επικαλούμενες από αυτόν αναλήψεις μετρητών χρημάτων από τους τηρούμενους λογαριασμούς του στα τραπεζικά ιδρύματα.

Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων επικαλείται τις κάτωθι αναλήψεις:

Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Είδος Κίνησης
..... .		13/1/2012	ΑΝΑΛΗΨΗ	1.500,00	X
..... .		18/1/2012	ΑΝΑΛΗΨΗ	900	X
..... .		30/1/2012	ΑΝΑΛΗΨΗ	50.000,00	X
..... .		10/2/2012	ΑΝΑΛΗΨΗ	30.000,00	X
..... .		12/6/2012	ΑΝΑΛΗΨΗ	15.060,00	X
..... .		13/6/2012	ΑΝΑΛΗΨΗ	20.000,00	X
..... .		20/6/2012	ΑΝΑΛΗΨΗ	5.000,00	X
..... .		27/8/2012	ΑΝΑΛΗΨΗ	20.003,00	X
..... .		29/8/2012	ΑΝΑΛΗΨΗ	2.700,00	X
..... .		14/9/2012	ΑΝΑΛΗΨΗ	500	X
..... .		17/9/2012	ΑΝΑΛΗΨΗ	2.500,00	X
..... .		28/9/2012	ΑΝΑΛΗΨΗ	4.200,00	X
..... .		2/10/2012	ΑΝΑΛΗΨΗ	1.500,00	X
..... .		11/10/2012	ΑΝΑΛΗΨΗ	1.600,00	X
..... .		22/2/2012	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.700,00	X
..... .		21/5/2012	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	11.500,00	X
..... .		28/5/2012	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.000,00	X
..... .		13/7/2012	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	350	X
..... .		16/7/2012	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.550,00	X
..... .		16/7/2012	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.423,67	X
..... .		24/7/2012	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	264	X

.					
.....		31/7/2012	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	15.700,00	X
.		2/8/2012	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.406,95	X
.....		5/10/2012	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	600	X
.		15/10/2012	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4.500,00	X
.....		31/10/2012	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.973,53	X
.		16/11/2012	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.163,47	X
.....		16/11/2012	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.851,53	X
.		21/11/2012	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	200	X
.....		30/11/2012	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.912,80	X
.		30/11/2012	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.287,20	X
.....		14/12/2012	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.986,50	X
.		14/12/2012	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.869,50	X
.....		21/12/2012	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	6.725,54	X
.		21/12/2012	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.289,46	X
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2012				228.717,15	
Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Είδος Κίνησης
.....		16/1/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	-2.250,00	X
.		16/1/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	-788	X
.....		18/1/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ	-1.000,00	X
.		29/1/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ	-3.000,00	X
.....		1/2/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	-2.593,57	X
.		1/2/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	-1.650,43	X
.....		6/2/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ	-4.000,00	X
.		13/2/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ	-10.000,00	X
.....		15/2/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	-2.100,00	X
.		15/2/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ	-2.146,00	X

.			ΜΕΤΡΗΤΩΝ		
.....	.....	1/3/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	-1.871,35	X
.....	.....	1/3/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	-2.079,65	X
.....	.....	15/3/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	-1.840,00	X
.....	.....	15/3/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	-3.126,00	X
.....	.....	27/3/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ	-3.000,00	X
.....	.....	28/3/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	-150	X
.....	.....	29/3/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	-2.196,35	X
.....	.....	29/3/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	-2.081,15	X
.....	.....	15/4/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	-1.840,00	X
.....	.....	15/4/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	-2.636,00	X
.....	.....	1/5/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	-3.741,80	X
.....	.....	1/5/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	-5.888,70	X
.....	.....	28/5/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ	-6.000,00	X
.....	.....	31/5/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	-3.307,66	X
.....	.....	31/5/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	-757,4	X
.....	.....	7/6/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	-500	X
.....	.....	13/6/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	-4.200,00	X
.....	.....	18/6/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	-31	X
.....	.....	20/6/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	-10.800,00	X
.....	.....	16/8/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ	-2.000,00	X
.....	.....	28/8/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ	-800	X
.....	.....	10/9/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ	-1.300,00	X
.....	.....	16/9/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ	-2.000,00	X
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2013				-91.675,06	
Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγή	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Είδος Κίνησης

.....	.....	7/3/2014	ΑΝΑΛΗΨΗ	-50.000,00	X
.....	.....	12/8/2014	ΑΝΑΛΗΨΗ	-3.000,00	X
.....	.....	18/8/2014	ΑΝΑΛΗΨΗ	-1.100,00	X
.....	.....	1/10/2014	ΑΝΑΛΗΨΗ	-4.000,00	X
.....	.....	22/10/2014	ΑΝΑΛΗΨΗ	-9.500,00	X
.....	.....	7/11/2014	ΑΝΑΛΗΨΗ	-14.900,00	X
.....	.....	10/11/2014	ΑΝΑΛΗΨΗ	-2.500,00	X
.....	.....	12/11/2014	ΑΝΑΛΗΨΗ	-7.000,00	X
.....	.....	17/11/2014	ΑΝΑΛΗΨΗ	-4.000,00	X
.....	.....	17/11/2014	ΑΝΑΛΗΨΗ	-5.000,00	X
.....	.....	18/11/2014	ΑΝΑΛΗΨΗ	-5.000,00	X
.....	.....	8/12/2014	ΑΝΑΛΗΨΗ	-3.000,00	X
.....	.....	15/12/2014	ΑΝΑΛΗΨΗ	-2.500,00	X
.....	.....	16/12/2014	ΑΝΑΛΗΨΗ	-10.000,00	X
.....	.....	17/12/2014	ΑΝΑΛΗΨΗ	-1.000,00	X
.....	.....	17/12/2014	ΑΝΑΛΗΨΗ	-5.000,00	X
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2014				-127.500,00	

Επιπλέον με τα με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/07-09-2020 και ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/21-09-2020 υπομνήματά του ο προσφεύγων, επιπροσθέτως των παραπάνω αναφερομένων στην ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ανάληψη μετρητών χρημάτων ύψους: α) 8.000,00 ευρώ στις 18/01/2012 από την, β) 40.000,00 ευρώ στις 30/09/2014 από την και γ) 30.000,00 ευρώ στις 01/10/2014 από την

Λόγω του ότι, κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από τη σχετική έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, είχε επικαλεστεί, σε απάντηση του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, με το υπ' αριθμ. πρωτ. /27-12-2019 έγγραφό του, συνολικές αναλήψεις για τη χρήση 2012 ποσού 389.523,00 ευρώ, για τη χρήση 2013 ποσού 124.433,08 ευρώ και για τη χρήση 2014 ποσού 582.173,31 ευρώ, με συνημμένα τραπεζικά έγγραφα (συγκεκριμένα: α) αναλήψεις από τράπεζα το 2013 ύψους 143.333,08 ευρώ, β) αναλήψεις από τράπεζα το 2014 ύψους 402.673,31 ευρώ, γ) αναλήψεις από τράπεζα το 2012, Φύλλα 4, σύνολο 220.060,00 ευρώ, δ) αναλήψεις από τράπεζα 2012 = 134.403,00, το 2013 = 33.100,00, το 2014 = 127.500,00: συνολικά 5 φύλλα), και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή και τα υπομνήματά του, επικαλείτο συγκεκριμένες

αναλήψεις, οι οποίες δεν μπορούσαν να ταυτοποιηθούν με αυτές που προσκόμισε στον έλεγχο, καθώς και νέα στοιχεία, τα οποία αφορούν αναλήψεις από την τράπεζα, η Υπηρεσία μας, έκρινε ότι ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος χρήζει αιτιολογημένης αξιολόγησης και ανέπεμψε την υπόθεση στην φορολογική αρχή με τη με αριθμ./29-07-2020 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας.

Επειδή η αρμόδια φορολογική αρχή με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2020 ΕΜΠ / 30-10-2020 (αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ/29-10-2020 της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά) έγγραφό της, με θέμα "Παροχή πληροφοριών – στοιχείων – διευκρινήσεων" σε απάντηση της υπ' αριθμ./29-07-2020 πράξης αναπομπής αναφέρει τα κάτωθι:

«.....Ο έλεγχος των Τραπεζικών Λογαριασμών μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας της Α.Α.Δ.Ε. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2014 πραγματοποιήθηκε με βάση την εντολή18-06-2019 και αφορά τα φορολογικά έτη 2013 και 2014. **Ο παρών έλεγχος δεν έχει δικαίωμα ούτε άδεια να υπεισέρθει σε επεξεργασία λογαριασμών του φορολογούμενου για το 2012.**

..... Μετά από πολύμηνη, πολύπλοκη αλλά και επίπονη επεξεργασία όλων των δεδομένων, ο έλεγχος, από 4.589.236,54 € που αρχικώς το ειδικό λογισμικό χαρακτήριζε ως πρωτογενείς καταθέσεις, κατέληξε στο χαρακτηρισμό ως καθαρών πρωτογενών καταθέσεων συνολικού ποσού μόλις 274.916,27 €, για τα φορολογικά έτη 2013 και 2014.

Σε απάντηση στα έγγραφά σας με αριθμ. πρωτ.ΕΞ 2020 ΕΜΠ και αριθμ. πρωτ. ΕΞ 2020 ΕΜΠ με θέμα αναπομπή της υπόθεσης επί της ασκηθείσας με αριθμ. πρωτ./30-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής για συμπληρωματικό έλεγχο σας απαντάμε πως οι αναλήψεις που επικαλείται ο φορολογούμενος δεν είναι νέα στοιχεία για τον έλεγχο.

Σύμφωνα με τα παραπάνω ο έλεγχος δε διαφοροποιεί το αρχικώς προσδιορισθέν πόρισμά του και τα οριστικά αποτελέσματα που προσδιορίστηκαν από τον αρχικό έλεγχο.»

Επειδή όπως προκύπτει από τα παραπάνω, ο έλεγχος τόσο κατά το στάδιο του αρχικού ελέγχου, όσο και κατά το στάδιο της αναπομπής, απέρριψε τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί επανακατάθεσης, **χωρίς να έχει προβεί σε σχετικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαρκή αιτιολόγηση ως προς τον αν υφίστατο δυνατότητα επανακατάθεσής τους**, κάτι που θα μπορούσε να είχε κάνει λαμβάνοντας υπόψη άλλα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του, όπως τα στοιχεία που προκύπτουν από τις φορολογικές του δηλώσεις (ανάλωση προηγούμενων ετών σε σχέση με τα υπόλοιπα τραπεζικών διαθεσίμων, ήτοι δυνατότητα διακράτησης μετρητών εκτός τραπεζικού συστήματος κατά την 31/12/2012), καθώς και από τις κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών (λοιπές τραπεζικές πιστώσεις που τυχόν δικαιολογήθηκαν από τις ανωτέρω αναλήψεις, πληρωμές μέσω τραπεζικού συστήματος, τυχόν εξοφλήσεις δανείων και τόκων, πιστωτικών καρτών κτλ). Συνεπώς ο έλεγχος δεν τεκμηρίωσε ότι οι αναλήψεις που επικαλείται ο προσφεύγων δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών προσωπικών καταναλωτικών και επαγγελματικών δαπανών, ώστε να θεωρηθεί ότι δεν είναι εφικτή η επανακατάθεση τους ή μέρους αυτών.

Επειδή, εξάλλου, στα πλαίσια των διατάξεων του **άρθρου 23 του ν. 4174/2013** η φορολογική διοίκηση έχει την εξουσία και το δικαίωμα να διενεργεί διασταυρωτικούς ελέγχους έχοντας πρόσβαση σε φορολογικές δηλώσεις, έγγραφα και λοιπές πληροφορίες, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα, ανεξάρτητα αν έχει τη δυνατότητα ή όχι για καταλογισμό παραβάσεων λόγω παραγραφής της χρήσης.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν παρέχεται επαρκή τεκμηριωμένη και σαφή αιτιολογία, όπως προβλέπεται από το **άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ.** και το με **αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο**, ώστε να διαπιστωθεί ασφαλώς και εμπειριστατωμένα ότι πρόκειται για προσαύξηση, ως αρχικά έκρινε ο έλεγχος, και να αποκλεισθεί η περίπτωση ότι μπορεί να αφορά επανακαταθέσεις μετρητών χρημάτων. Συνεπώς οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι τυπικά πλημμελείς και λόγω των προαναφερθέντων πρέπει να ακυρωθούν.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της **παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013**, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του **άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017**, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με το **αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο** της Δ/σης Ελέγχων, της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: *«Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου»* στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοσης της ακυρωθείσας πράξης».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 30/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την ακύρωση των υπ' αριθμ. /30-12-2019 και /30-12-2019 προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά λόγω τυπικής πλημμέλειας, βάσει του ανωτέρω σκεπτικού.

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.