



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 01/11/2021

Αριθμός απόφασης: 4132

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης **09/06/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού κατά της με αριθμ...../2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Φορολογικού Έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

4. Την με αριθμ...../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Φορολογικού Έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **09/06/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμ...../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Φορολογικού Έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π. καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 239.771,63 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 119.885,82 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 29.169,53 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **388.826,98 ευρώ**.

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 18/05/2021 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος της ελέγκτριας του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π.,

Συγκεκριμένα ως προς το ιστορικό της υπόθεσης αναφέρονται τα εξής:

Από την Προϊσταμένη της ελεγκτικής αρχής είχε εκδοθεί η με αριθμό/2019 εντολή Μερικού Ελέγχου για τα φορολογικά έτη 2013 και 2014, για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 23, 24, 25 και 72 του Ν. 4174/2013, του άρθρου 66 του Ν.2238/1994, του άρθρου 67 Β του Ν.2238/1994 και του άρθρου ν 48 του ν 2859/2000. Επειδή από το ηλεκτρονικό αρχείο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.) του ελεγχόμενου στην Ελλάδα προέκυψε η ύπαρξη απέναντι λογαριασμού στην Κύπρο με αριθμό, στο όνομα του ελεγχόμενου, τα δεδομένα του οποίου δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο - απεστάλη στη Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Σ.) της Α.Α.Δ.Ε. το με αρ πρωτ./2019 Αίτημα για ανταλλαγή πληροφοριών προς τη φορολογική αρχή της Κύπρου σχετικά με τον παραπάνω τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσε ο φορολογούμενος στην στην Κύπρο, καθώς και για οποιονδήποτε άλλο λογαριασμό τηρούσε στο τραπεζικό ίδρυμα αυτό και τα δεδομένα τους δεν είχαν προσκομιστεί στον έλεγχο, παρότι αυτό είχε ζητηθεί στο σχετικό αίτημα προς τον φορολογούμενο με αρ. πρωτ./2019.

Ο έλεγχος στην συνταχθείσα έκθεση ελέγχου επιφυλάχτηκε ως προς τα στοιχεία που μπορεί να προκύψουν μετά την απάντηση από τις αρμόδιες αρχές της Κύπρου. Από τη Δ.Ο.Σ. στάλθηκε το με αρ πρωτ ΔΟΣ Γ ΕΞ 2020 ΕΜΠ έγγραφο με συνημμένους τραπεζικούς λογαριασμούς που βρέθηκαν στην Κατόπιν τούτων εκδόθηκε η με αριθμό/2020 εντολή μερικού ελέγχου προκειμένου να ερευνηθούν τα νέα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη στην ελεγκτική αρχή με το με αρ πρωτ ΔΟΣ Γ/21-5-2020 έγγραφο της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων - Τμήματος Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας. Ειδικότερα για τις χρήσεις 2013 και 2014, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της ελεγκτικής αρχής, η με αριθμ./2020 εντολή ελέγχου, για τη διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4174/2013, του Ν.4172/2013 και των ν 4308/2014, 4093/12, 4223/2013 και του άρθρου 28 παρ. 2 του ν 3296/2004 μετά το με αριθ. πρωτ ΔΟΣ Γ ΕΞ 2020 ΕΜΠ έγγραφο Δ.Ο.Σ. σχετικά με τους λογαριασμούς -με αριθμό:

.....,

.....,

.....,

.....,

..... και

..... λογαριασμούς που τηρεί ο ελεγχόμενος στην στην Κύπρο, η αναλυτική κίνηση των οποίων μας γνωστοποιήθηκε με το εν λόγω έγγραφο της Δ.Ο.Σ.

Στα πλαίσια του ελέγχου κοινοποιήθηκε στον ελεγχόμενο το με αρ πρωτ./2021 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών για να γνωρίσει την πραγματική πηγή και αιτία των πιστώσεων των λογαριασμών που η προέλευσή τους δεν προέκυπτε.

Ο ελεγχόμενος υπέβαλε υπόμνημα και μεταξύ άλλων γνώρισε ότι το έτος 2009 επένδυσε σε υβριδικούς τίτλους – ομόλογα που εκδόθηκαν από τη θυγατρική εταιρία της με την επωνυμία “.....” που εδρεύει στο – ποσό ύψους 45.000.000,00 ευρώ, εκ των οποίων 27.000.000,00 ευρώ προήλθαν από δάνειο που έλαβε από την εδρεύουσα στη της Κύπρου “..... και τα υπόλοιπα από χρηματικά διαθέσιμα που διατηρούσε σε Ελληνικό λογαριασμό στην στην Ελλάδα.

Δεν προσκομίστηκαν στοιχεία για την πραγματοποιηθείσα επένδυση (ημερομηνία έναρξης, ποσό επένδυσης κ.λπ.) και για την απόδοση των τίτλων αυτών σε τοκομερίδια, ούτε για την καταβολή των φόρων επί αυτών. Τα στοιχεία αυτά είχαν ζητηθεί με το αρ. πρωτ./..2019 αίτημά της ελεγκτικής αρχής προς το φορολογούμενο.

Στις πιστώσεις των Ελληνικών λογαριασμών δεν προκύπτει με βεβαιότητα ότι περιλαμβάνονται αποδόσεις από τη συγκεκριμένη επένδυση. Για το λόγο αυτό στάλθηκε στη ΔΟΣ το με αρ. πρωτ./2021 Αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών με το οποίο ζητήθηκε όπως στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων τους υποβάλλουν το Αίτημα στις φορολογικές Αρχές των προκειμένου να γνωρίσουν στην ελεγκτική αρχή την πλήρη κίνηση του επενδυτικού προγράμματος, από το οποίο να προκύπτει και η απόδοση των τίτλων κατά τα έτη 2013 και 2014 καθώς και αν αποδόθηκαν στο οι φόροι από τοκομερίδια που έλαβε κατά τα έτη 2013 και 2014 από υβριδικούς τίτλους που αγόρασε από την εταιρεία ειδικού σκοπού με την επωνυμία “.....” με έδρα στο, συνολικού ποσού 45.000.000,00 ευρώ.

Τα στοιχεία αυτά είχαν ζητηθεί με το αρ. πρωτ./2019 αίτημα της ελεγκτικής αρχής προς το φορολογούμενο και από τον ελεγχόμενο δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία για την πραγματοποιηθείσα επένδυση (ημερομηνία έναρξης, ποσό επένδυσης κ.λπ.) και για την απόδοση των τίτλων αυτών σε τοκομερίδια, ούτε για την καταβολή των φόρων επί αυτών.

Από την επισκόπηση των αναλυτικών κινήσεων των εμπλεκόμενων τραπεζικών λογαριασμών για το προηγούμενο του ελέγχου χρονικό διάστημα 2009-2012 που ο ίδιος ο ελεγχόμενος προσκόμισε (δεν προέρχονται από την πληροφόρηση που είχε ο έλεγχος μέσω της Δ.Ο.Σ.) προκύπτει μια κανονική ροή ως προς την αποπληρωμή των δόσεων του δανείου, μέσω του ιδίου λογαριασμού, ο οποίος προς το σκοπό αυτό τροφοδοτούταν με αντίστοιχα εμβάσματα προερχόμενα από την Ελλάδα. Από τον Ιούνιο του 2013 και κατόπιν των έκτακτων μέτρων λόγω της οικονομικής κατάστασης στη Ελλάδα (μνημόνιο) και την αναδιάρθρωση των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, έπαψε η καταβολή μερισμάτων.

Ο ελεγχόμενος σε προηγούμενο υπόμνημά του με αρ. πρωτ./21 μετά την κοινοποίηση σε αυτόν του Αιτήματος αρθ. 14 ν. 4174/2013 είχε αναφέρει ότι η επενδυτική προοπτική ήταν ότι από τα αποδιδόμενα τοκομερίδια της επένδυσης θα διασφαλιζόταν η καταβολή των τοκομεριδίων του

δανείου και θα υπήρχε πρόσθετο όφελος. Επίσης ότι η τελευταία καταβολή τοκομεριδίου ήταν το Μάιο του 2013 και ότι μετά μεσολάβησαν σειρά γεγονότων για τα οποία έχει προσφύγει στη δικαιοσύνη, καθώς απώλεσε το κεφάλαιο των καταθέσεων του εκ ευρώ 18.000.000,00 και ταυτόχρονα βρέθηκε να οφείλει και το δάνειο. Λόγω δε της προσφυγής του στη δικαιοσύνη ότι έχει διαταραχθεί η σχέση του με την και δεν τον διευκολύνει στην παροχή στοιχείων. Από τις κινήσεις των λογαριασμών του ελεγχόμενου στην που έχει στην διάθεσή του ο έλεγχος μέσω του Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π. προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος λάμβανε μερίσματα από επένδυσή του μέχρι το Μάιο του 2013, χωρίς μέχρι τώρα να έχει πιστοποιηθεί στον έλεγχο ότι αφορούν απόδοση της εξεταζόμενης επένδυσης. Για το λόγο αυτό ο έλεγχος, όπως προαναφέραμε απέστειλε στη Δ.Ο.Σ. το με αρ. πρωτ./2021 προς φορολογικές αρχές των, προκειμένου να πιστοποιηθεί το ακριβές ποσό των αποδόσεων της επένδυσης και ο χρόνος καταβολής αυτών.

Ο έλεγχος συνεκτιμώντας όλα τα παραπάνω αναφερόμενα και τα σχετικά προσκομισθέντα στοιχεία έκρινε ότι τραπεζικές πιστώσεις μετά την 5/6/2013 στον δανειακό λογαριασμό προέρχονται από μεταφορά από τον λογαριασμό με αντίστοιχη χρέωση αυτού, και θεώρησε ότι δύναται να αφορούν απεικόνιση απαίτησης της Τράπεζας και όχι πραγματικές πληρωμές, αφού ο τρεχούμενος λογαριασμός από την ημερομηνία αυτή δεν εμφανίζει θετικό υπόλοιπο αλλά αρνητικό.

Κατόπιν τούτων ο έλεγχος έκρινε τις πιστώσεις αυτές αιτιολογημένες και απέστειλε στην Δ.Ο.Σ. το με αρ. πρωτ. Αίτημα/2021 προς τις φορολογικές Αρχές της Κύπρου, προκειμένου να αποσαφηνισθεί εκ μέρους της αν ο φορολογούμενος προέβη σε πραγματική καταβολή των οφειλών που προέρχονται από το ληφθέν δάνειο και που αφορούν τις εξεταζόμενες πιστώσεις. Σε περίπτωση δε θετικής απάντησης ο έλεγχος ζήτησε να λάβει γνώση για τον χρόνο της καταβολής των ληξιπρόθεσμων οφειλών αυτών και την πηγή προέλευσης των ποσών για την καταβολή, ήτοι αν προέρχονται από άλλους λογαριασμούς όπου είναι συνδικαιούχος, από προεξόφληση, ανανέωση, αντικατάσταση των ενεχυραζόμενων από την Τράπεζα χρεωγράφων, από την απόδοση τοκομεριδίων από αυτά ή από οποιαδήποτε άλλη πηγή την οποία ζητούμε να την κατονομάσουν, με παράλληλη αποστολή σχετικών τραπεζικών εγγράφων για τις διενεργηθείσες σχετικές συναλλαγές.

Σχετικά με τις υπό κρίση πιστώσεις με α/α 13, 14 του έτους 2014 και συγκεκριμένα τις παρακάτω:

Α/Α	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ.ΛΟΓ/ΜΟΥ	ΗΜΕΡ/ΝΑΙ		ΠΟΣΟ
13			05/09/2014	Όπως αναλυτικά αναφέρουμε στην ενότητα 14. ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΙ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ-ΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ οι πιστώσεις με αριθμό 13 και 14 του με αρ. πρτ/2021 Αιτήματος Παροχής Πληροφοριών δεν αιτιολογούνται και καταλογίζονται τα ποσά αυτά ως αγνώστου προελεύσεως.	389.986,98

14			05/12/2014	Ως έχει η εγγραφή νο 13.	
					339.251,30
ΣΥΝΟΛΟ					729.238,28

Ο έλεγχος αναφέρει ότι από την αντιπαραβολή των λογαριασμών που βρέθηκαν στην Τράπεζα και που διαβιβάστηκαν από τη Διεύθυνση Οικονομικών Σχέσεων (Δ.Ο.Σ.) με το με αρ. πρωτ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2020ΕΜΠ έγγραφο, προέκυψε ότι οι παραπάνω πιστώσεις του λογαριασμού στις 5/9/2014 και 5/12/2014 ποσού 389.986,98 ευρώ και 339.251,30 ευρώ αντίστοιχα, για τις οποίες η αναγραφόμενη από την Τράπεζα αιτιολογία είναι «αποπληρωμή ληξιπρόθεσμης οφειλής», δεν προέρχονται από μεταφορά από τον τρεχούμενο λογαριασμό, καθόσον δεν υφίσταται αντίστοιχη χρέωση του λογαριασμού αυτού με τα εν λόγω ποσά.

Επισημαίνεται ότι η προσκομισθείσα από τον ελεγχόμενο αναλυτική κίνηση του λογαριασμού εμφανίζει επιπλέον κινήσεις, από αυτές που δόθηκαν από την αρμόδια και διαβιβάστηκαν από τη Δ.Ο.Σ. με το παραπάνω έγγραφο. Κατόπιν των παραπάνω αναφερόμενων ο έλεγχος δεν δέχθηκε τον αναθεωρημένο λογαριασμό και καταλόγισε τα ποσά αυτά ως αγνώστου προελεύσεως αλλά στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης αποστέλλει έγγραφο στη Δ.Ο.Σ. προκειμένου με αμοιβαία διοικητική συνδρομή να διασταυρώσει εάν υφίσταται αναθεώρηση του λογαριασμού της, προκειμένου να ληφθεί υπόψη σε επόμενο Διοικητικό ή Δικαστικό στάδιο της υπόθεσης.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προβάλλοντας ως βασικό ισχυρισμό τον παράνομο χαρακτηρισμό ως «πρωτογενών καταθέσεων» ποσών που προέρχονται από εμφανή πηγή και αιτία. Επικαλούμενος την νομολογία και σχετικές αποφάσεις της Διοίκησης αναφέρει ότι η μεταβολή της συνθέσεως της περιουσίας του φορολογουμένου δεν συνιστά περίπτωση προσαυξήσεως αυτής. Τέτοια, δε, περίπτωση συνιστά αναμφίβολα και η ρευστοποίηση επενδυτικών προϊόντων. Εξ άλλου, σε καμιά περίπτωση δεν αποτελεί τυχόν «προσαύξηση περιουσίας» η απλή μεταφορά κεφαλαίων μεταξύ λογαριασμών του ιδίου (συν)δικαιούχου. Εν προκειμένω, όπως αναλυτικώς επισημάνθηκε και με τα νομίμως κατατεθέντα ενώπιον του ελέγχου Υπομνήματά του (ΣΧΕΤ. 1, 2), οι ελεγχόμενες πιστώσεις στον δανειακό λογαριασμό της με α/α 13 και 14, ποσού 389.986,98 Ευρώ και 339.251,30 Ευρώ, αντιστοίχως, στις 05.09.2014 και 05.12.2014, προέρχονται από τον τρεχούμενο λογαριασμό, με χρέωση του οποίου και διενεργήθηκαν. Αναλυτικώς εκτέθηκε, δε, με αντίστοιχη υποβολή των οικείων δικαιολογητικών ότι στην στην Κύπρο έχει αποστείλει συνολικώς δεκατέσσερα (14) εμβάσματα σε πίστωση τραπεζικών του λογαριασμών συνολικού ποσού 4.938.419,00 Ευρώ, με αντίστοιχη χρέωση τραπεζικών του λογαριασμών στην στην Ελλάδα, αντίγραφα των οποίων προσκομίσθηκαν.

Από την οικεία Δανειακή Σύμβαση προβλέπεται ότι η τράπεζα εξουσιοδοτείται να ανοίγει και να διατηρεί τραπεζικούς λογαριασμούς, που απαιτούνται για τη διαχείριση του δανείου και των βιβλίων της, να

συγχωνεύει και να διαχωρίζει αυτούς και να μεταφέρει υπόλοιπα σε άλλους λογαριασμούς ίδιας κατηγορίας. Προσκόμισε κι επικαλέστηκε, δε, κι προσκομίζει εκ νέου ενώπιον της Υπηρεσίας μας τα κάτωθι:

- Αντίγραφο της από 23.11.2009 Δανειακής Συμβάσεως (ΣΧΕΤ. 3)
- Αντίγραφο της από 26.11.2009 Συμβάσεως παροχής ενεχύρου επί χρεογράφων (ΣΧΕΤ. 4)
- Αντίγραφα κινήσεως των τραπεζικών λογαριασμών, που τηρούσα στην (ΣΧΕΤ. 5), καθώς και
- Αντίγραφα μηνυμάτων (Swift) αναφορικά με τα εισερχόμενα εμβάσματα στην Κύπρο συνολικού ποσού 4.938.416,00 Ευρώ.

Τέλος, υπέβαλε ενώπιον του ελέγχου το από 27.04.2021 μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (email) μεταξύ των νομίμων εκπροσώπων της κάθε πλευράς, με αποστολέα τον κ., ο οποίος υπογράφει για λογαριασμό της δικηγορικής εταιρείας και - εκ μέρους της και παραλήπτη τον κ., στο οποίο αναφέρονται τα όσα εμπεριέχονται στην προσκομισθείσα ένορκη βεβαίωση του κ., αντίγραφο της οποίας προσκομίζει κι επικαλείται (ΣΧΕΤ. 14).

Ωστόσο, ο έλεγχος ουδόλως έκανε δεκτούς τους ανωτέρω ισχυρισμούς μου – αναφορικά με τις πιστώσεις με α/α 13 και 14 – και καταλόγισε τα οικεία ποσά ως δήθεν αποτελούντα «αναιτιολόγητες πρωτογενείς καταθέσεις» επικαλούμενος ότι τα προσκομισθέντα από τον ελεγχόμενο έγγραφα, ήτοι την ένορκη βεβαίωση του δικηγόρου κ. και το μεταξύ δικηγόρων ηλεκτρονικό μήνυμα (email) ο έλεγχος δεν αποτελούν επίσημα στοιχεία και θεωρεί ότι δεν αποτελούν αποδεικτικά έγγραφα, καθ' όσον πρόκειται για ιδιωτικά έγγραφα, το περιεχόμενο των οποίων δεν πιστοποιείται από την

Σε συνέχεια των ανωτέρω και λίγο πριν την κοινοποίηση της οικείας Εκθέσεως Ελέγχου, μετά της προσβαλλομένης πράξεως του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., δια της από 19.05.2021 αιτήσεως επικυρώσεως λογαριασμού, την οποία απέστειλε εξουσιοδοτηθέν από αυτόν πρόσωπο προς την (ΣΧΕΤ. ΑΙΤΗΣΗ ΕΠΙΚΥΡΩΣΗΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ), αιτήθηκε την επικύρωση της αναλυτικής κινήσεως του υπ' αριθμ. λογαριασμού, προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για τον επίμαχο έλεγχο της Φορολογικής Αρχής. Σε απάντηση των ανωτέρω, η κα εκπρόσωπος απέστειλε το από 19.05.2021 (12:26 μ.μ.) ηλεκτρονικό μήνυμα, αντίγραφο του οποίου προσκομίζει κι επικαλείται σε στιγμιότυπο οθόνης (ΣΧΕΤ. 10), δια του οποίου επισύναψε πιστοποιημένη συγκεντρωτική κατάσταση κινήσεως του ως άνω λογαριασμού/ Account Statement (.....), νομίμως επικυρωμένη από την οικεία Τράπεζα (ΣΧΕΤ. 10^Α), από την οποία προκύπτει η χρέωση του εν λόγω λογαριασμού με τα επίμαχα ποσά των 389.986,98 Ευρώ και 339.251,30 Ευρώ, με αποτέλεσμα να μην καταλείπεται, πλέον, ουδεμία αμφιβολία αναφορικά με την προέλευση των επίμαχων πιστώσεων.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση με τα άρθρα 28 και 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

άρθρο 28 παρ. 2

«... Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

άρθρο 64

«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, με τις διατάξεις του **άρθρου 17 του ν. 2690/1999** ορίζεται ότι:

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

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

Επειδή, 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 [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, έκδοση 15η, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, τ. Ι, παρ. 165].

Επειδή στην περίπτωση α' της παρ.27 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) ορίζεται:

«οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013 , όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. **Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.».**

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται:

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) ...β) ... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

Και με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.6 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού.

Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.».

Επειδή, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων, της Γενικής Δ/νσης 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 ακύρωσή 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 επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή ως ανωτέρω αναφέρθηκε στο ιστορικό της υπόθεσης, στην οικεία έκθεση ελέγχου ο καταλογισμός των τραπεζικών πιστώσεων στον λογαριασμό της , ως προσαύξηση βασίσθηκε στο γεγονός ότι από την κίνηση του λογαριασμού με της όπως τέθηκε υπόψη του από την ΔΟΣ, δεν διαπιστώθηκαν μεταφορές από τον εν λόγω λογαριασμό, ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων και συγκεκριμένα από τον έλεγχο αναφέρονται τα εξής:

«Από την αντιπαραβολή των λογαριασμών που βρέθηκαν στην και που μας διαβιβάστηκαν από τη Διεύθυνση Οικονομικών Σχέσεων (Δ.Ο.Σ.) με το με αρ. πρωτ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2020ΕΜΠ έγγραφο, προέκυψε ότι οι παραπάνω πιστώσεις του λογαριασμού στις 5/9/2014 και 5/12/2014 ποσού 389.986,98 ευρώ και 339.251,30 ευρώ αντίστοιχα, για τις οποίες η αναγραφόμενη από την Τράπεζα αιτιολογία είναι «αποπληρωμή ληξιπρόθεσμης οφειλής», δεν προέρχονται από μεταφορά από τον τρεχούμενο λογαριασμό , καθόσον δεν υφίσταται αντίστοιχη χρέωση του λογαριασμού αυτού με τα εν λόγω ποσά.

Επισημαίνουμε ότι η προσκομισθείσα από τον ελεγχόμενο αναλυτική κίνηση του λογαριασμού εμφανίζει επιπλέον κινήσεις, από αυτές που δόθηκαν από την αρμόδια τράπεζα και μας διαβιβάστηκαν από τη Δ.Ο.Σ. με το παραπάνω έγγραφο. Σχετικά με τα προσκομισθέντα από τον ελεγχόμενο έγγραφα, ήτοι την ένορκη βεβαίωση του δικηγόρου κ. και το μεταξύ δικηγόρων ηλεκτρονικό μήνυμα (email) ο έλεγχος δεν αποδέχεται αυτά ως επίσημα στοιχεία και θεωρεί ότι δεν αποτελούν αποδεικτικά έγγραφα, καθόσον πρόκειται για ιδιωτικά έγγραφα, το περιεχόμενο των οποίων δεν πιστοποιείται από την

Επιπρόσθετα από κανένα στοιχείο δεν πιστοποιείται ότι ο υπογράφων το ηλεκτρονικό μήνυμα (email) ενεργεί για λογαριασμό και ως εκπρόσωπος της

Κατόπιν των παραπάνω αναφερόμενων ο έλεγχος δεν δέχεται τον αναθεωρημένο λογαριασμό και καταλογίζει τα ποσά αυτά ως αγνώστου προελεύσεως αλλά στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης αποστέλλει έγγραφο στη Δ.Ο.Σ. προκειμένου με αμοιβαία διοικητική συνδρομή να διασταυρώσει εάν

υφίσταται αναθεώρηση του λογαριασμού της, προκειμένου να ληφθεί υπόψη σε επόμενο Διοικητικό ή Δικαστικό στάδιο της υπόθεσης.».

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται τον παράνομο χαρακτηρισμό ως «πρωτογενών καταθέσεων» ποσών που προέρχονται από εμφανή πηγή και αιτία και επικαλούμενος την νομολογία και σχετικές αποφάσεις της Διοίκησης αναφέρει ότι η μεταβολή της συνθέσεως της περιουσίας του φορολογουμένου δεν συνιστά περίπτωση προσαυξήσεως αυτής. Εν προκειμένω οι υπό κρίση τραπεζικές πιστώσεις των 389.986,98 Ευρώ και 339.251,30 Ευρώ αποτελούν μεταφορά από τον τραπεζικό του λογαριασμό με αριθμ. της, και προς απόδειξη του ισχυρισμού του προσκομίζει την από 19/05/2021 αίτηση επικύρωσης λογαριασμού προς την Τράπεζα (για τον λογαριασμό) και Αντίγραφο ηλεκτρονικού μηνύματος με ημερομηνία 19/5/2021 μεταξύ του ελεγχόμενου και εκπροσώπου της δια του οποίου επισυνάφθηκε συγκεντρωτική κατάσταση κίνησης του λογαριασμού. Συγκεκριμένα το επισυναπτόμενο με το ηλεκτρονικό μήνυμα αρχείο προσκομίσθηκε το επικυρωμένο φωτοαντίγραφο από δικηγόρο της «συγκεντρωτικής κατάστασης κινήσεως του ως άνω λογαριασμού/ Account Statement (.....), η οποία υπογράφεται από τους και με σφραγίδα

Επειδή και στην εισήγηση απόψεων της ελεγκτικής αρχής ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα και ως προς την επίσημη πληροφόρηση για την κίνηση του λογαριασμού (.....) αναφέρονται τα εξής:

«Όπως αναλυτικά και στην από 19-5-2021 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αναφέρεται, για τις επίμαχες πιστώσεις στον δανειακό λογαριασμό στις 5/9/2014 και 5/12/2014 ποσού 389.986,98 ευρώ και 339.251,30 ευρώ αντίστοιχα, για τις οποίες η αναγραφόμενη από την Τράπεζα αιτιολογία είναι «αποπληρωμή ληξιπρόθεσμης οφειλής», δεν προέκυψε ότι προέρχονται από μεταφορά από τον τρεχούμενο λογαριασμό Ειδικότερα με βάση την κίνηση του λογαριασμού η οποία απεστάλη στην υπηρεσία μας από τη μέσω της Διεύθυνσης Οικονομικών Σχέσεων (Δ.Ο.Σ.) της Α.Α.Δ.Ε. (αρ. πρωτ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2020ΕΜΠ έγγραφο) δεν υφίστανται αντίστοιχες χρεώσεις του λογαριασμού αυτού με τα εν λόγω ποσά. Εν συνεχεία ο ελεγχόμενος προσκόμισε στην Υπηρεσία μας αναθεωρημένη κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού αυτού, στην οποία συμπεριλαμβάνονται και οι παρακάτω χρεώσεις:

5/9/2014 ποσό 389.986,98 ευρώ

5/12/2014 ποσό 339.251,30 ευρώ

Ο έλεγχος με δεδομένο ότι είχε στη διάθεσή του το παραπάνω στοιχείο, ήτοι την αναλυτική κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού με δύο διαφορετικές εκδοχές, έκρινε απαραίτητο να αποστείλει το με αρ. πρωτ./2021 έγγραφο στη Δ.Ο.Σ. προκειμένου με αμοιβαία διοικητική συνδρομή από τις αρμόδιες αρχές της Κύπρου να διασταυρώσει εάν υφίσταται αναθεώρηση του λογαριασμού της, ο οποίος να περιέχει και τις δύο εν λόγω χρεώσεις.

Κατόπιν τούτων και επειδή μέχρι και σήμερα δεν έχουμε λάβει την σχετική απάντηση από τις αρμόδιες αρχές της Κύπρου, ο έλεγχος παραμένει στην αρχική του θέση.

Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι η κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού που προσκομίστηκε από τον ελεγχόμενο διαφέρει από αυτήν που απέστειλε η και διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας από τη Διεύθυνση Οικονομικών Σχέσεων (Δ.Ο.Σ.) της Α.Α.Δ.Ε., η φορολογική αρχή παραμένει στις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως καταγράφηκαν στην από 19-5-2021 έκθεση ελέγχου της Υπηρεσίας μας. Αναμένεται δε απάντηση από τις αρμόδιες αρχές της Κύπρου, στο παραπάνω έγγραφό μας προς τη Δ.Ο.Σ., προκειμένου να ληφθεί υπόψη σε επόμενο Διοικητικό ή Δικαστικό στάδιο της υπόθεσης.».

Επειδή εξαιτίας της ως άνω διαφορετικής πληροφόρησης ως προς τα δεδομένα του τραπεζικού λογαριασμού και του γεγονότος ότι στην οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ο καταλογισμός των τραπεζικών πιστώσεων με ταυτόχρονο αίτημα διοικητικής συνδρομής ως προς την ταυτοποίηση των κινήσεων του επίμαχου τραπεζικού λογαριασμού, συνάγεται ότι δεν υφίσταται επαρκώς και τεκμηριωμένη αιτιολόγηση του υπό κρίση καταλογισμού του φόρου ως προβλέπεται από τις διατάξεις του **άρθρου 64 του ΚΦΔ**.

Επειδή παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέας οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2014 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρων **36 και 63 παρ.6 του ν.4174/2013**.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών του προσφεύγοντος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **09/06/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ**, και την ακύρωση της με αριθμ...../2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Φορολογικού Έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. λόγω τυπικής πλημμέλειας. Καλείται δε ο Προϊστάμενος της φορολογικής αρχής, όπως ενεργήσει σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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