



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28/05/2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1818

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604529

ΦΑΞ : 213-1604567

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 ισχύει.

β. Του άρθρου 11 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)»

γ. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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 αριθμό πρωτοκόλλου/28-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή των: α), με Α.Φ.Μ.και β)συζύγου, αμφότερων κατοίκων Μονάχου Γερμανίας, με Α.Φ.Μ.κατά της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011, οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012) της Προϊσταμένης του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011, οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012) της Προϊσταμένης του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή άλλως τροποποίηση καθώς και τις από 19/12/2019 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ως άνω φορολογικής αρχής.
6. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2019 ΕΜΠ Υπόμνημα που υπέβαλλαν οι προσφεύγοντες την 09/04/2019 στην υπηρεσία μας.
7. Τις απόψεις του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/28-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής των: α), με Α.Φ.Μ., και β)συζύγου, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, του με αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2019 ΕΜΠ/09-04-2019 Υπομνήματος και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011, οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012) της Προϊσταμένης του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π., επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 112.471,15€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013 ποσού 56.235,58€, πλέον τόκος άρθρου 53 ν. 4174/2013 ποσού 49.262,36€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 10.837,92€ ήτοι συνολικό ποσό 228.807,01€.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 19/12/2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος βάσει των άρθρων 23 & 28 του ν. 4174/2013 των ελεγκτών του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π.καικαι των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Ειδικότερα, ύστερα από την έκδοση: α) της υπ' αριθ./13-09-2016 εντολής μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π. η οποία αντικαταστάθηκε από την με αρ./06-02-2018 εντολή και αφορά τον πρώτο εκ των προσφευγόντων και β) της υπ' αριθ./13-09-2016 εντολής μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π. η οποία αντικαταστάθηκε από την με αρ./06-02-2018 εντολή και αφορά τη δεύτερη εκ των προσφευγόντων, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στα εισοδήματα των προσφευγόντων για την περίοδο 1/1/2002-31/12/2012, συνέπεια της Α.Β.Μ Ε.Ο.Ε

...../2016 παραγγελίας του κου Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος προς τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Σύμφωνα με τις ανωτέρω εντολές, ο έλεγχος διενεργήθηκε προκειμένου να εξακριβωθεί αν συντρέχει λόγος εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 με βάση τα στοιχεία του ηλεκτρονικού αρχείου με τα τραπεζικά δεδομένα που περιλαμβάνονται στην Εφαρμογή Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας της ΑΑΔΕ και των εγγράφων που παραδόθηκαν στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π μαζί με την προαναφερθείσα εισαγγελική παραγγελία.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις υπ' αριθ. 1738/2017 και 2934/2017 αποφάσεις του ΣτΕ, τις ΠΟΛ 1191 και 1192/2017 του Διοικητή της ΑΑΔΕ και το γεγονός της εμπρόθεσμης υποβολής των κοινών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των προσφευγόντων των χρήσεων 2002-2011 περιόρισε την περίοδο του ελέγχου για το χρονικό διάστημα 1-1-2012 έως 31-12-2012.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις σε συνδυασμό με την αξιοποίηση των χρηματοπιστωτικών δεδομένων των ηλεκτρονικών αρχείων (cd και Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.) καθώς και τα προσκομισθέντα στοιχεία από τους προσφεύγοντες τους κοινοποίησε τα υπ' αριθμ./5-10-2018 και/5-10-2018 Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου, μαζί με τους προσωρινούς προσδιορισμούς του Φόρου Εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2013.

Επί των ως άνω σημειωμάτων και των διαπιστώσεων του ελέγχου, οι προσφεύγοντες διατύπωσαν τις απόψεις τους με το υπ' αριθ. πρωτ./25-10-2018 Υπόμνημα και τα συνημμένα σε αυτό έγγραφα.

Από τα έγγραφα που προσκομίστηκαν από τους προσφεύγοντες και ειδικότερα την κίνηση του υπ' αριθμόνπροσωπικού τραπεζικού λογαριασμού στην Deutsche Bank στη Γερμανία που τηρεί ο πρώτος εκ των προσφευγόντων, ο έλεγχος δικαιολόγησε εισερχόμενα εμβάσματα συνολικού ποσού 95.000 ευρώ, προερχόμενα από αυτό τον τραπεζικό λογαριασμό.

Μετά την προσκόμιση της κίνησης του ως άνω λογαριασμού με αριθ./στην Deutsche Bank στη Γερμανία, ο έλεγχος με νεότερο Συμπληρωματικό Αίτημά του για παροχή πληροφοριών με αρ. πρωτ./1-11-2018, αναζήτησε την προέλευση όλων των πιστώσεων του εν λόγω λογαριασμού.

Στη συνέχεια ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του το υπ' αριθ./06-11-2018 υπόμνημα του προσφεύγοντος καθώς και το υπ' αριθ./14-11-2018 συμπληρωματικό υπόμνημα, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι για τις πιστώσεις που απεικονίζονται στον πίνακα που

ακολουθεί, συντρέχει περίπτωση εφαρμογής του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994, επιμεριστικά για τους δικαιούχους των λογαριασμών και συντάχθηκαν ξεχωριστές εκθέσεις ελέγχου για τον προσφεύγοντα και για την προσφεύγουσα σύζυγό του.

A: ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ

A/A	A/A ΑΙΤ.	ΗΜ/ΝΙΑ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΠΙΣΤΩΣΗ (€)	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΣΥΝΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ (€)	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΗΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑ (€)
1	31	16/01/2012 08:12	.....	5.000,00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΑΤΜ	.....	2.500,00	2.500,00
2	33	03/02/2012 10:24	.....	5.000,00	ΜΕΤΡ	.....	2.500,00	2.500,00
3	36	30/03/2012 09:04	.....	2.500,00	DE - .....	.....	1.250,00	1.250,00
4	37	02/04/2012 08:50	.....	5.000,00	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	2.500,00	2.500,00
5	38	03/04/2012 11:04	.....	2.000,00	DE - .....	.....	1.000,00	1.000,00
6	42	05/06/2012 00:00	.....	2.000,00	ΜΕΦ .....	.....	2.000,00	0
7	43	25/06/2012 09:41	.....	10.000,00	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	5.000,00	5.000,00
8	45	26/06/2012 09:40	.....	9.000,00	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	4.500,00	4.500,00
9	46	09/07/2012 09:20	.....	5.000,00	-ΚΤΘ APS	.....	2.500,00	2.500,00
10	51	17/09/2012 09:00	.....	2.600,00	-ΚΤΘ APS	.....	1.300,00	1.300,00
11	56	13/11/2012 12:13	.....	3.500,00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	1.750,00	1.750,00
12	57	15/11/2012 14:18	.....	2.000,00	DE - ..... -	.....	1.000,00	1.000,00
13	60	17/12/2012 08:05	.....	3.000,00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΑΤΜ	.....	1.500,00	1.500,00
14	61	24/12/2012 08:12	.....	2.000,00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΑΤΜ	.....	1.000,00	1.000,00
				58.600,00			30.300,00	28.300,00

B: ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ

ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΥ ΑΙΤΗΜΑΤΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ

Λογαριασμόςτης τράπεζας DEUTSCHE BANK

A/A	A/A ΑΙΤ.	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΙΣΤΩΣΗ (€)	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ
-----	-------------	--------	----------------	------------	---------------------------

					ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ (€)
1	1	25/01/2012	4.000,00	.....	4.000,00
2	2	03/02/2012	3.300,00	.....	3.300,00
3	3	22/02/2012	7.000,00	.....	7.000,00
4	4	27/02/2012	4.000,00	.....	4.000,00
5	5	29/02/2012	5.000,00	.....	5.000,00
6	6	14/03/2012	10.000,00	.....	10.000,00
7	7	26/03/2012	4.000,00	.....	4.000,00
8	8	28/03/2012	3.900,00	.....	3.900,00
9	9	10/04/2012	10.120,00	.....	10.120,00
10	10	18/04/2012	5.000,00	.....	5.000,00
11	11	23/04/2012	159,46	.....	159,46
12	12	23/04/2012	3.440,77	.....	3.440,77
13	13	25/04/2012	591,00	.....	591,00
14	14	25/04/2012	4.000,00	.....	4.000,00
15	15	14/05/2012	3.600,00	.....	3.600,00
16	16	25/05/2012	4.000,00	.....	4.000,00
17	17	20/06/2012	5.000,00	.....	5.000,00
18	18	25/06/2012	4.000,00	.....	4.000,00
19	19	29/06/2012	5.000,00	.....	5.000,00
20	20	29/06/2012	5.000,00	.....	5.000,00
21	21	17/07/2012	31.000,00	.....	31.000,00
22	22	25/07/2012	4.000,00	.....	4.000,00
23	23	31/07/2012	10.000,00	.....	10.000,00
24	24	07/08/2012	3.000,00	.....	3.000,00
25	25	27/08/2012	4.000,00	.....	4.000,00
26	26	21/09/2012	15.500,00	.....	15.500,00
27	27	25/09/2012	4.000,00	.....	4.000,00
28	28	01/10/2012	134,05	.....	134,05
29	29	08/10/2012	10.000,00	.....	10.000,00
30	30	25/10/2012	4.000,00	.....	4.000,00

31	31	05/11/2012	7.000,00	.....	7.000,00
32	32	05/11/2012	8.000,00	.....	8.000,00
33	33	19/11/2012	5.000,00	.....	5.000,00
34	34	19/11/2012	10.000,00	.....	10.000,00
35	35	26/11/2012	4.000,00	.....	4.000,00
36	37	14/12/2012	4.000,00	.....	4.000,00
37	38	27/12/2012	4.000,00	.....	4.000,00
ΣΥΝΟΛΟ (B):			218.745,28		218.745,28
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2012 (A+B) για τον προσφεύγοντα:			277.345,28		249.045,28
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2012 (A+B) για την προσφεύγουσα:					28.300,00

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση και εξαφάνιση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

1 Έλλειψη Νομίμου Αιτιολογίας

Ως προς τις πιστώσεις στον προσωπικό του πρώτου εκ των προσφευγόντων λογαριασμότης Deutsche Bank εντός της χρήσης 2012 συνολικού ύψους 218.745,28 ευρώ που καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας ισχυρίζονται ότι προέρχονται από επιστροφή χρημάτων που είχαν δοθεί μέσω του λογαριασμού του στην εταιρεία τουύψους 280.000 ευρώ με σκοπό την αύξηση μετοχικού κεφαλαίου, η οποία όμως ματαιώθηκε. Ο ίδιος ο έλεγχος αναγνωρίζει την αποστολή του ποσού των 280.000 ευρώ προς την εταιρείαεντός της χρήσης 2011, δεν δέχεται όμως ότι αυτά απεστάλησαν με σκοπό την αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου, ούτε δέχεται ότι κατά την επόμενη χρήση 2012 τα 218.745,28 ευρώ που του απέδωσε η εταιρεία του, αφορούσαν επιστροφή μέρους των 280.000 ευρώ λόγω ματαίωσης της αύξησης κεφαλαίου.

Όπως συνάγεται από την βεβαίωση του Ορκωτού Ελεγκτή της εταιρείας (Σχετικό 6) το ποσό αυτό προοριζόταν για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου της εντός της χρήσης 2011. Ιδίου περιεχομένου βεβαίωση παρεσχέθη και από τον Διευθυντή και νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρείας (Σχετικό 7). Πρέπει να σημειωθεί όταν ένας μέτοχος εμβάζει χρήματα στην εταιρεία του η συναλλαγή αυτή αντιστοιχεί σε πρόθεση κάλυψης αύξησης κεφαλαίου ή σε δανεισμό.

Επίσης αναφέρει ότι η απόδοση χρημάτων της εταιρείας προς τον μέτοχο προέρχεται είτε από λήψη μερίσματος, είτε λόγω επιστροφής κεφαλαίου, είτε λόγω δανείου. Εν προκειμένω όταν έχουν εμβασθεί 280.000 ευρώ εντός του 2011, κατά την κοινή πείρα και λογική, η επιστροφή κατά τι μικρότερου ποσού το ακριβώς επόμενο έτος είναι αναμενόμενο να αντιστοιχεί σε επιστροφή κεφαλαίου.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών τους προσκομίζουν ενώπιον της υπηρεσίας μας δικαιολογητικά και συγκεκριμένα: βεβαίωση του ορκωτού ελεγκτή (**Σχετικό 12**) και εγγραφές από τα επίσημα βιβλία της εταιρείας (καρτέλα μετοχικού κεφαλαίου), από τα οποία προκύπτει ότι το μετοχικό κεφάλαιο παρέμεινε σταθερό (1.700 €) καθ' όλη τη διάρκεια των χρήσεων 2011, 2012 και 2013 (**Σχετικό 13**).

2 Μη εκπλήρωση του βάρους απόδειξης εκ μέρους της φορολογικής αρχής και τεχνική ελέγχου μη προβλεπόμενη από το Νόμο.

Η φορολογική αρχή δεν έχει εκπληρώσει το βάρος απόδειξης που έφερε και ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη είναι αναιτιολόγητη. Επίσης, η ελεγκτική μέθοδος που ακολουθήθηκε είναι παράνομη. Συνεπώς, η προσβαλλόμενη με την παρούσα Πράξη, πρέπει να ακυρωθεί.

3 Εσφαλμένη η θεώρηση περί προσαύξησης περιουσίας κατά το μέρος των πιστώσεων που δικαιολογούνται από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων χρόνων.

Ως προς τις πιστώσεις που διενεργήθηκαν στα τραπεζικά ιδρύματα του εσωτερικού και ο έλεγχος καταλόγισε ως προσαύξηση περιουσίας, οι προσφεύγοντες επικαλούνται ότι προέρχονται από διαθέσιμα χρήματα που είχαν εις χείρας τους πέραν αυτών που ήταν ήδη κατατεθειμένα την 31.12.2011 στους λογαριασμούς τους (**Σχετικά 10, 11**) και τα οποία δικαιολογούν μέρος των πιστώσεων.

Επίσης προσκομίστηκε στην υπηρεσία μας το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ..... ΕΙ 2019 ΕΜΠ/09-04-2019 υπόμνημα σε συνέχεια της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής με το οποίο οι προσφεύγοντες προσάγουν και επικαλούνται πέραν των ήδη προσκομισθέντων με την ενδικοφανή προσφυγή τους εγγράφων, τα ακόλουθα προς επίρρωση των ισχυρισμών τους:

1. Αντίγραφο του Βιβλιαρίου Ταμιευτηρίου της Εθνικής Τράπεζας που αφορά στο λογαριασμό με αριθμό, στον οποίο οι προσφεύγοντες είναι συνδικαιούχοι, καθώς και των κινήσεων του εν λόγω λογαριασμού από 31.12.2010 έως 19.6.2012
2. Αντίγραφο των κινήσεων του λογαριασμού με IBAN της Εθνικής Τράπεζας από 1.5.2010 έως 31.12.2011.
3. Αντίγραφο της κατάστασης αναλυτικής κίνησης καταθετικού λογαριασμού με αριθμότης Εθνικής Τράπεζας από 30.6.2011 έως 31.12.2012.

4. Το υπ' αριθμ., ΗΕπιστοποιητικό ίδρυσης της εταιρείας, συνοδευόμενο από ακριβή του μετάφραση.
5. Το από 10.2.2016 υπ' αριθμ. ΗΕ πιστοποιητικό του Τμήματος Εφόρου Εταιρειών και Επισήμου Παραλήπτη του Υπουργείου Ενέργειας, Εμπορίου, Βιομηχανίας και Τουρισμού σχετικά με την έδρα της εταιρείας, συνοδευόμενο από ακριβή του μετάφραση.
6. Το από 4.6.2018 υπ' αριθμ. ΗΕ πιστοποιητικό του Τμήματος Εφόρου Εταιρειών και Επισήμου Παραλήπτη του Υπουργείου Ενέργειας, Εμπορίου, Βιομηχανίας και Τουρισμού σχετικά με την έδρα της εταιρείας, συνοδευόμενο από ακριβή του μετάφραση
7. Το υπ' αριθμ. ΗΕ πιστοποιητικό του Τμήματος Εφόρου Εταιρειών και Επισήμου Παραλήπτη του Υπουργείου Ενέργειας, Εμπορίου, Βιομηχανίας και Τουρισμού σχετικά με την ημερομηνία ίδρυσης της εταιρείας, συνοδευόμενο από ακριβή του μετάφραση

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48§3 του Ν. 2238/1994, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010:

«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματών 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 επαγγελματών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1095/29.4.2011 του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 άρθρου 15 του ν. 3888/2010»:

«Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

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 επαγγελματών 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. ..., 5. ..., 6. ...,

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 επαγγελμάτων, 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 Κ.Φ.Ε.

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.»

Επειδή στο υπ' αριθμ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 έγγραφο της ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ, με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας», αναφέρονται τα εξής:

«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 στην ΠΟΛ 1175/16-11-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται:

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

εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.»

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

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη, τα ποσά που θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας με βάση την έκθεση ελέγχου, την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, τους ισχυρισμούς των προσφευγόντων, όπως αυτοί αναφέρονται στην κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, αναφέρουμε ανά περίπτωση τα εξής:

Σχετικά με τις πιστώσεις στον προσωπικό του πρώτου εκ των προσφευγόντων λογαριασμότης Deutsche Bank εντός της χρήσης 2012 συνολικού ύψους 218.745,28 ευρώ.

Οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι οι εν λόγω πιστώσεις προέρχονται από λογαριασμό της εταιρείας συμφερόντων του πρώτου εκ των προσφευγόντων ".....", όπως η ίδια η φορολογική αρχή αναγνωρίζει με βάση τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση (σελ. 27 και επόμενες) και αφορούν σε επιστροφή χρημάτων. Συγκεκριμένα, εντός του έτους 2011 απεστάλη ποσό 280.000€ στην ως άνω εταιρεία, μέσω του με αρ.προσωπικού λογαριασμού του προσφεύγοντος της τράπεζαςμε σκοπό την αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου. Η αύξηση ωστόσο ματαιώθηκε και το επόμενο έτος η εταιρεία επέστρεψε μέρος των χρημάτων αυτών στον προσφεύγοντα. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει τα κάτωθι δικαιολογητικά:

α) Αντίγραφο της από 20/11/2018 βεβαίωσης του πιστοποιημένου ορκωτού λογιστή – ελεγκτή της εταιρείας, κ., στην αγγλική και επισήμως μεταφρασμένη στην ελληνική (Σχετικό 6)

β) Την από 08/11/2018 βεβαίωση του δικηγόρου – διευθυντή της εταιρείας συμφερόντων του προσφεύγοντα, κ.(Σχετικό 7).

γ) Βεβαίωση του ορκωτού ελεγκτή (Σχετικό 12) και εγγραφές από τα επίσημα βιβλία της εταιρείας (καρτέλα μετοχικού κεφαλαίου) .

Επειδή ο έλεγχος δεν αποδέχτηκε τους ως άνω ισχυρισμούς των προσφευγόντων για τους λόγους που αποτυπώνονται στην οικεία έκθεση ελέγχου και συγκεκριμένα:

«Λαμβάνοντας υπ' όψιν όλα τα ανωτέρω, ο έλεγχος αναφέρει ότι, αναγνωρίζει ότι το σύνολο των πιστώσεων του λογαριασμού του με αριθμότης Deutsche Bank που συμπεριελήφθησαν στο συμπληρωματικό αίτημα παροχής πληροφοριών, με εξαίρεση τις πιστώσεις με α/α 8 και 28 ποσών αντίστοιχα €3.900,00 και €134,05, προέρχονται όντως από τον λογαριασμό με αριθμότης εταιρείας συμφερόντων τουπου τηρεί στην Deutsche Bank. Ωστόσο, δεν προκύπτει ότι αυτές αφορούν στα ίδια χρήματα που εμβάστηκαν από τον ελεγχόμενο στον λογαριασμό της ως άνω εταιρείας καθώς όπως καταδεικνύει το υπόλοιπό του την 31/12/2011, ήτοι €805.705,33, στον λογαριασμό εμπεριέχονται και άλλες συναλλαγές οι οποίες δεν αξιολογούνται από τον έλεγχο καθώς αφορούν στην εταιρεία. Πλην όμως, δεν αποδεικνύεται ότι η εισαγωγή των εμβασμάτων κατά την χρήση 2012 στον προσωπικό του λογαριασμό με αριθμότης Deutsche Bank συσχετίζονται με την προηγούμενη αποστολή των εμβασμάτων ύψους €280.000,00 κατά την χρήση 2011 στον λογαριασμό της εταιρείας. Επομένως, δεν προκύπτει ότι οι πιστώσεις στον προσωπικό του λογαριασμό με αριθμότης Deutsche Bank αφορούν σε συναλλαγές νομίμως φορολογημένες ή απαλλασσόμενες του φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994.»

Επίσης ο έλεγχος επισημαίνει τα ακόλουθα:

✓ «Δεν αποδεικνύεται ότι το ποσό των €280.000,00, που έχει μεταφερθεί προγενέστερα στον εν λόγω λογαριασμό της εταιρείας συμφερόντων του ελεγχόμενου, αποτελεί μέρος του υπολοίπου του την 30/12/2011 ύψους €805.705,33 ή ότι αυτό δεν έχει, προηγουμένως των πιστώσεων που θέλει να αιτιολογήσει, ολικώς ή μερικώς αναληφθεί ή/και μεταφερθεί σε άλλον ή άλλους λογαριασμούς.

✓ Δεν προσκομίσθηκε η αναλυτική κίνηση του λογαριασμού με αριθμότης εταιρείας συμφερόντων του ελεγχόμενου «.....» της χρήσης 2012, όπως του ζητήθηκε στο συμπληρωματικό αίτημα παροχής πληροφοριών.

✓ Σύμφωνα με την δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2013, ο ελεγχόμενος και η σύζυγός του δήλωσαν εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης €6.065,00 έκαστος, ήτοι συνολικό ποσό €12.130,00 ως ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση κατοικιών στην αλλοδαπή. Επίσης, όπως ο ίδιος αναφέρει στο με αριθ. πρωτ./19-06-2017 υπόμνημά του,

ο ατομικός του λογαριασμός με αριθμότης Deutsche Bank έχει πιστωθεί και με ποσά που προέρχονται από την επαγγελματική του δραστηριότητα καθώς και από την σύνταξη που λαμβάνει από το γερμανικό κράτος. Ωστόσο, από την κίνηση του εν λόγω λογαριασμού, δεν προκύπτει ότι «τροφοδοτείται» άμεσα με ποσά που αφορούν στις ανωτέρω πηγές εισοδημάτων του. Συνεπώς, προκύπτει ότι αφενός, υφίστανται πηγές εισοδημάτων που δεν εισέρχονται σε λογαριασμούς που βρίσκονται στην διάθεση του ελέγχου και αφετέρου, δεν υφίσταται σαφής ένδειξη φορολόγησης των εισοδημάτων που λαμβάνει από την αλλοδαπή και υφίσταται ένδειξη της τοποθέτησής τους σε άλλους λογαριασμούς, που δεν έχει θέσει στην διάθεση του ελέγχου.

✓ Προκύπτει η αποκλειστική συμμετοχή του ελεγχόμενου στην εταιρεία, από την οποία έως σήμερα ουδέποτε δήλωσε εισοδήματα προερχόμενα από την συγκεκριμένη πηγή είτε ως φορολογηθέντα είτε ως νομίμως απαλλασσόμενα. Επίσης, ουδέποτε προσκόμισε κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει τις πηγές «τροφοδότησης» του συγκεκριμένου εταιρικού του λογαριασμού με αριθμόέτσι ώστε ο έλεγχος να συμπεράνει ότι οι προερχόμενες από αυτόν πιστώσεις στον προσωπικό του λογαριασμό με αριθμόαφορούν σε φορολογημένες συναλλαγές.

✓ Εν τέλει: (α) Δεν αιτιολογείται η αιτία των ποσών που ο ελεγχόμενος αναλαμβάνει από τον λογαριασμό της εταιρείας συμφερόντων τουμέσω διατραπεζικών μεταφορών προς τον ατομικό του λογαριασμό με αριθμότης Deutsche Bank (πλήθος αυτών 37), (β) δεν αποδεικνύεται εάν τα ποσά αυτά φορολογηθήκαν στην πηγή (νομικό πρόσωπο), (γ) δεν αποδεικνύεται ότι συσχετίζονται με το αποτέλεσμα αγοραπωλησίας των ακινήτων της συζύγου του που αρχικά κατατέθηκε σε κοινό τους λογαριασμό της ημεδαπής, εν συνεχεία μεταφέρθηκε στον προσωπικό του λογαριασμό της αλλοδαπής και εν τέλει εμβάσθηκε στον λογαριασμό της εταιρείας συμφερόντων του.»

Επειδή σύμφωνα με τα ως άνω, ο έλεγχος αποδέχεται ρητώς ότι οι πιστώσεις που πραγματοποιούνται στον υπό κρίση προσωπικό λογαριασμό με αριθμότης Deutsche Bank, του πρώτου εκ των προσφευγόντων, με εξαίρεση τις πιστώσεις με α/α 8 και 28 ποσών αντίστοιχα €3.900,00 και €134,05, προέρχονται από την εταιρεία συμφερόντων του

Επειδή η φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο του λογαριασμούτης Deutsche Bank και τις πιστώσεις που διενεργήθηκαν σε αυτόν. Ειδικότερα, όπως αναφέρεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, ποσό ύψους 138.854,97 ευρώ κατετέθησαν στις 21-01-2011 στον κοινό λογαριασμό των προσφευγόντων της Eurobank με αριθ., προερχόμενα από την πώληση ακινήτου της δεύτερης εκ των προσφευγόντων, Στη συνέχεια, από τον ανωτέρω λογαριασμό της Eurobank ποσό 100.000,00€ εμβάσθηκε στον προσωπικό

λογαριασμότου προσφεύγοντος στη Deutsche Bank. Το ποσό αυτό των 100.000 ευρώ μετά την πίστωσή του στον προσωπικό λογαριασμό του προσφεύγοντος της Deutsche Bank στις 03-02-2011 αμέσως μεταφέρθηκε στον λογαριασμό της εταιρείας του

Επίσης, έγινε δεκτό από τον Έλεγχο ότι ποσό 90.000 ευρώ είχε κατατεθεί στο λογαριασμό του προσφεύγοντος με αριθ.της Deutsche Bank στις 17-02-2011 με κατάθεση τραπεζικής επιταγής, η οποία είχε προηγουμένως εκδοθεί στις 14-2-2011 από τον λογαριασμό που τηρούσε στην Τράπεζα Millenium, την κίνηση του οποίου ο έλεγχος είχε στη διάθεσή του. Περαιτέρω, όπως ο έλεγχος αποδέχεται, το ποσό αυτό μεταφέρθηκε στις 28-2-2011 στο λογαριασμό της εταιρείας του

Επιπλέον, στις 20-05-2011 ο προσφεύγων έστειλε με έμβασμα από τον ελληνικό τραπεζικό του λογαριασμό της Millenium Bank ποσό 90.000 ευρώ στον λογαριασμότης Deutsche Bank και στη συνέχεια από αυτόν, το εν λόγω ποσό μεταφέρθηκε και πάλι στο λογαριασμό της εταιρείας τουστις 25-05-2011.

Επειδή ο έλεγχος απεδέχθη, όπως αναλύθηκε ανωτέρω με τις επιμέρους πιστώσεις ποσών 100.000,00€, 90.000,00€ και 90.000,00 € αντίστοιχα ότι πράγματι κατά τη χρήση 2011, ο προσφεύγων είχε εμβάσει από τους ελληνικούς τραπεζικούς του λογαριασμούς προς τον προσωπικό λογαριασμό τουτης Deutsche Bank, συνολικά το ποσό των 280.000 ευρώ.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση σύμφωνα με τις βεβαιώσεις του Διευθυντή της εταιρείαςκαι του Ορκωτού Ελεγκτή της, βεβαιώνεται ότι το συνολικό ποσό των 280.000€ που απέστειλε ο προσφεύγων προς την εταιρεία του, κατά τη χρήση 2011, προοριζόταν για αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου και ότι το ποσό που η εταιρεία του απέδωσε κατά το έτος 2012 αφορούσε επιστροφή του ποσού αυτού με περιοδικές καταβολές προς τον προσφεύγοντα, καθόσον δεν εκδόθηκαν οι μετοχές της εταιρείας κατά τα έτη 2011 και 2012 και δεν πραγματοποιήθηκε η σκοπούμενη αύξηση.

Επειδή σύμφωνα με τη βεβαίωση του ορκωτού ελεγκτή (σχετικό 12), τις εγγραφές από τα επίσημα βιβλία της εταιρείας (καρτέλα μετοχικού κεφαλαίου-σχετικό 13), καθώς και τις Καταστάσεις Χρηματοοικονομικής Θέσης τηςτης 31 Δεκεμβρίου 2012 και της 31 Δεκεμβρίου 2013, προκύπτει ότι στο μετοχικό κεφάλαιο της εν λόγω εταιρείας δεν επήλθε αύξηση και παρέμεινε σταθερό (1.710 €) καθ' όλη τη διάρκεια των χρήσεων 2011, 2012 και 2013.

Επειδή ο έλεγχος έκρινε ότι ο λογαριασμός με αριθμό της εταιρείας συμφερόντων του ελεγχόμενου «.....» χρήζει διασταυρωτικού ελέγχου, ούτως ώστε να

εξετασθούν τα ποσά που εισήλθαν σε αυτόν, ως προς την πηγή ή αιτία προέλευσής τους. Ωστόσο, επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο την αναλυτική κίνηση του εν λόγω λογαριασμού, όπως του ζητήθηκε, η υπηρεσία του ΚΕΦΟΜΕΠ απέστειλε στα πλαίσια ανταλλαγής πληροφοριών κατ' εφαρμογή της ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδος και Γερμανίας το με αριθ. πρωτ./17-12-2018 έγγραφο -αίτημα στην Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων (Δ.Ο.Σ.) της Α.Α.Δ.Ε. με το οποίο ζητούσε την κίνηση του ως άνω λογαριασμού.

Σε απάντηση του ως άνω εγγράφου η Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων (Δ.Ο.Σ.) διαβίβασε στο ΚΕΦΟΜΕΠ την αποσταλείσα από τις οι φορολογικές αρχές της Γερμανίας κίνηση του επίμαχου λογαριασμού για το διάστημα από 01/01/2012 -31/12/2012, και εν συνεχεία το ΚΕΦΟΜΕΠ διαβίβασε αυτό στην υπηρεσία μας με το με αρ. πρωτ./15-5-2019 (ΔΕΔΕΙ 2019 ΕΜΠ /21-05-2019) έγγραφο.

Η υπηρεσία μας, από την αντιπαραβολή των κινήσεων του ως άνω λογαριασμού με αριθμό της, διαπίστωσε ότι πράγματι μεταφέρθηκαν από αυτόν, μέσω τμηματικών καταβολών, ποσά προς τον υπό κρίση προσωπικό με αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος, τα οποία όμως ανέρχονται συνολικά σε 214.711,23 ευρώ και όχι σε 218.745,28 ευρώ, όπως οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται.

Επειδή, σύμφωνα και με την δημοσιευθείσα στις 07-04-2016 απόφαση του ΣτΕ 884/2016 Β' Τμήμα επταμ. κρίθηκαν μεταξύ άλλων τα ακόλουθα (σκέψη 8): «Επειδή, 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(άρθρου 2 § 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου(άρθρου 25 § 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας(άρθρο 25 § 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 § 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 ελλείψει 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 (τελωνειακές 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.).....».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση προκύπτει ότι οι πιστώσεις συνολικού ύψους 214.711,23 ευρώ που πραγματοποιήθηκαν στον υπ’ αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος που τηρούσε στην τράπεζα Deutsche Bank κατά την ελεγχόμενη χρήση 2012, προέρχονται από την εταιρεία

Επειδή ο προσφεύγων για την επίρρωση του ισχυρισμού του περί αύξησης μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας συμφερόντων του, προσκόμισε, όπως αναλυτικά εκτέθηκε ανωτέρω, τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

α) Αντίγραφο του υπ’ αριθμ. ΗΕ, ΗΕπιστοποιητικού ίδρυσης της εταιρείας, συνοδευόμενο από ακριβή του μετάφραση.

β) Αντίγραφο του από 10.2.2016 υπ' αριθμ. ΗΕπιστοποιητικού του Τμήματος Εφόρου Εταιρειών και Επισήμου Παραλήπτη του Υπουργείου Ενέργειας, Εμπορίου, Βιομηχανίας και Τουρισμού σχετικά με την έδρα της εταιρείας, συνοδευόμενο από ακριβή του μετάφραση.

γ) Αντίγραφο του από 4.6.2018 υπ' αριθμ. ΗΕπιστοποιητικού του Τμήματος Εφόρου Εταιρειών και Επισήμου Παραλήπτη του Υπουργείου Ενέργειας, Εμπορίου, Βιομηχανίας και Τουρισμού σχετικά με την έδρα της εταιρείας, συνοδευόμενο από ακριβή του μετάφραση

δ) Αντίγραφο του από 29/05/2017 υπ' αριθμ. ΗΕπιστοποιητικού του Τμήματος Εφόρου Εταιρειών και Επισήμου Παραλήπτη του Υπουργείου Ενέργειας, Εμπορίου, Βιομηχανίας και Τουρισμού σχετικά με την ημερομηνία ίδρυσης της εταιρείας, συνοδευόμενο από ακριβή του μετάφραση.

ε) Αντίγραφο της από 20/11/2018 βεβαίωσης του πιστοποιημένου ορκωτού λογιστή – ελεγκτή της εταιρείας, κ., στην αγγλική και επισήμως μεταφρασμένη στην ελληνική, με την οποία βεβαιώνεται η χορήγηση του ποσού των 280.000€ από τον προσφεύγοντα προς την εταιρεία κατά το έτος 2011 και η τμηματική επιστροφή του εντός του έτους 2012.

στ) Αντίγραφο της από 08/11/2018 βεβαίωσης του δικηγόρου – διευθυντή της εταιρείας συμφερόντων του προσφεύγοντα, κ., σχετικά με την καταβολή του επίμαχου ποσού των 280.000,00€ και την τμηματική επιστροφή αυτού προς τον προσφεύγοντα.

ζ) Αντίγραφο βεβαίωσης του ορκωτού ελεγκτή της εταιρείας, κ., σύμφωνα με την οποία δεν υπήρξε αύξηση μετοχικού κεφαλαίου κατά τα έτη 2011, 2012 και 2013.

η) Αντίγραφο καρτελών μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας Δεκεμβρίου 2011, Δεκεμβρίου 2012 και Δεκεμβρίου 2013, σύμφωνα με τις οποίες το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας ανερχόταν σε 1.710,00€.

θ) Αντίγραφα Καταστάσεων Χρηματοοικονομικής θέσης της εταιρείας της 31/12/2012 και 31/12/2013 από τις οποίες προκύπτει ότι το μετοχικό κεφάλαιο παρέμεινε σταθερό και ανερχόταν στα 1.710,00€.

Επειδή από το σύνολο των ανωτέρω στοιχείων προκύπτει η επίσημη έδρα της εταιρείας, το σύνολο του μετοχικού της κεφαλαίου κατά τα έτη 2011, 2012 και 2013 καθώς και η καταβολή εκ μέρους του προσφεύγοντος προς την εταιρεία του ποσού των 280.000€ κατά το έτος 2011 και η τμηματική χορήγηση εκ μέρους της εταιρείας προς τον προσφεύγοντα εντός του επόμενου έτους 2012 του συνολικού ποσού των 214.711,23€.

Επειδή ωστόσο τα ανωτέρω στοιχεία δεν είναι επαρκή προκειμένου να

τεκμηριώσουν τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί χορήγησης χρημάτων λόγω σκοπούμενης αύξησης μετοχικού κεφαλαίου και συνακόλουθα περί επιστροφής μέρους του ποσού με τμηματικές καταβολές λόγω ματαίωσης της επικαλούμενης αύξησης. Και τούτο διότι ο προσφεύγων, ενώ είχε τη δυνατότητα, τόσο κατά τη διάρκεια του ελέγχου όσο και την εκπνοή της προθεσμίας εξέτασης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής:

α) δεν προσκόμισε αναλυτική κίνηση του λογαριασμού της εταιρείας στην Deutsche Bank καθώς και του ατομικού του λογαριασμού στην ίδια τράπεζα για έτος 2011, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν το ποσό των 280.000,00€ που κατέβαλε προς εκείνη, επεστράφη σε αυτόν ολικώς ή μερικώς εντός του έτους 2011 ή εάν υπήρχαν έτερες καταβολές χρημάτων από και προς την εταιρεία ή ακόμη ότι η καταβολή του ποσού των 280.000€ δεν αφορά σε εκπλήρωση προηγούμενης υφιστάμενης υποχρέωσης του προσφεύγοντος προς την εταιρεία.

β) δεν προσκόμισε πρακτικά (ψηφίσμα) γενικής συνέλευσης της εταιρείας από τα οποία να προκύπτει η λήψη απόφασης για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου αλλά και η επικαλούμενη ματαίωση της σκοπούμενης αύξησης.

γ) δεν προσκόμισε πιστοποιητικό του εφόρου εταιρειών Κύπρου από το οποίο να προκύπτει ότι εκτός από δικαιούχος είναι και μέτοχος της εταιρείας.

δ) δεν προσκόμισε εγγραφές από τα βιβλία της εταιρείας σχετικά με τα ποσά συνολικού ύψους 280.000€ που εισήλθαν στον λογαριασμό της, μέσω του ατομικού του λογαριασμού και συγκεκριμένα τις εγγραφές των λογαριασμών του ενεργητικού που χρεώθηκαν με τα εν λόγω χρήματα (πχ. ταμείο, καταθέσεις όψεως κλπ) και τις αντίστοιχες εγγραφές λογαριασμών που πιστώθηκαν (ποσά προοριζόμενα για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου κ.ο.κ.), ούτως ώστε μέσω των λογιστικών εγγραφών να απεικονίζεται η πρόθεση αύξησης μετοχικού κεφαλαίου.

Επειδή δεν προκύπτει από τα πραγματικά περιστατικά το επικαλούμενο γεγονός και συγκεκριμένα ότι τα ποσά που δόθηκαν προς την εταιρεία το 2011 αφορούν σε αύξηση μετοχικού κεφαλαίου (Πρακτικά Συνέλευσης Μετόχων, Δ.Σ., λογιστικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία) και η συνακόλουθη ακύρωση αυτής το 2012 σε συνδυασμό με το γεγονός ότι δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο από τον ελεγχόμενο δικαιούχο της η κίνηση του λογαριασμού της προς τον οποίο κατευθύνθηκαν τα 280.000,00€, όχι για να διενεργηθεί έλεγχος σε αυτόν αλλά για να εκτιμηθεί το γεγονός ότι δεν υπάρχουν επιστροφές των χρημάτων προς αυτόν εντός του 2011. Άλλωστε, το γεγονός ότι παρέμεινε σταθερό το κεφάλαιο της εταιρείας κατά τα έτη 2011, 2012 και 2013 δεν γεννά τεκμήριο, περί

σκοπούμενης αύξησης μετοχικού κεφαλαίου η οποία εν τέλει ματαιώθηκε, χωρίς την ύπαρξη αποδεικτικών στοιχείων.

Επειδή περαιτέρω, στην από 08/11/2018 βεβαίωση του δικηγόρου – διευθυντή της εταιρείας συμφερόντων του προσφεύγοντα, κ., σχετικά με την καταβολή του επίμαχου ποσού των 280.000,00€, αναφέρονται επ’ αυτής σε πλήρη παράθεση οι διενεργηθείσες επιστροφές ποσών από την εταιρεία προς τον προσφεύγοντα. Ομοίως, επί της προσκομισθείσας με ημερομηνία 20/11/2018 βεβαίωσης του πιστοποιημένου Ορκωτού Λογιστή – Ελεγκτή της εταιρείας, κ., στην αγγλική και επισήμως μεταφρασμένη στην ελληνική, βεβαιώνεται αφενός η χορήγηση του ποσού των 280.000€ από τον προσφεύγοντα προς την εταιρεία κατά το έτος 2011 και αφετέρου αναφέρεται αναλυτικά κατά ποσό και ημερομηνία η μερική επιστροφή αυτού με τμηματικές καταβολές εντός του έτους 2012. Ωστόσο, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω και επισημαίνεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου, δύο εκ των πιστώσεων στον λογαριασμό του προσφεύγοντος (ποσού 3.900,00€ στις 28/03/2012 και ποσού 134,05€ την 01/10/2012) δεν πραγματοποιήθηκαν από την εταιρεία αλλά, σύμφωνα με τις προσκομισθείσες κινήσεις του λογαριασμού των επίμαχων ημερομηνιών, αυτές διενεργήθηκαν από τρίτους καθώς και από ασφαλιστικό φορέα του προσφεύγοντος λόγω επιστροφής κρατήσεων. Συνεπώς, το ποσό που καταβλήθηκε τμηματικώς από την εταιρεία προς τον ατομικό λογαριασμό του προσφεύγοντος ανέρχεται συνολικά σε 214.711,23 ευρώ και όχι σε 218.475,28 ευρώ, όπως πιστοποιείται επί των επίμαχων βεβαιώσεων.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, δεν τεκμηριώνεται η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα σκοπούμενη αύξηση μετοχικού κεφαλαίου ως αιτία της μεταφοράς του συνολικού ποσού των 280.000,00€ κατά το έτος 2011 από τον ατομικό του λογαριασμό στον υπ’ αριθ. λογαριασμό που τηρούσε στην Deutsche Bank η εταιρεία, προκειμένου να αιτιολογηθούν ως επιστροφή οι διερευνώμενες πιστώσεις συνολικού ύψους 214.711,23€ κατά το έτος 2012. Ως εκ τούτου, ορθώς οι εν λόγω πιστώσεις χαρακτηρίστηκαν από τη φορολογική ως προσαύξηση περιουσίας κατ’ άρθρο 48§3 του ν. 2238/1994 και ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Σχετικά με τις κάτωθι πιστώσεις

ΠΙΝΑΚΑΣ 7						
A/A	A/A ΑΙΤ.	ΗΜ/ΝΙΑ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	ΠΙΣΤΩΣΗ (€)	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
1	31	16/01/2012	MILLENNIUM	.....	5.000,00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΑΤΜ

		08:12				
2	33	03/02/2012 10:24			5.000,00	METP
3	36	30/03/2012 09:04	EUROBANK	.....	2.500,00	DE -
4	37	02/04/2012 08:50	MILLENNIUM	.....	5.000,00	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ
5	38	03/04/2012 11:04	EUROBANK	.....	2.000,00	DE -
6	43	25/06/2012 09:41	MILLENNIUM	.....	10.000,00	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ
7	45	26/06/2012 09:40			9.000,00	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ
8	46	09/07/2012 09:20	EUROBANK	.....	5.000,00	-ΚΤΘ APS
9	51	17/09/2012 09:00			2.600,00	-ΚΤΘ APS
10	56	13/11/2012 12:13			3.500,00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ
11	57	15/11/2012 14:18			2.000,00	DE -
12	60	17/12/2012 08:05	MILLENNIUM	.....	3.000,00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΑΤΜ
13	61	24/12/2012 08:12			2.000,00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΑΤΜ
14	42	05/06/2012 00:00	ALPHA	.....	2.000,00	ΜΕΦ
ΣΥΝΟΛΟ:					58.600,00	

Οι προσφεύγοντες για τις ως άνω πιστώσεις ισχυρίζονται ότι προέρχονται από διαθέσιμα χρήματα που είχαν εις χείρας τους, πέραν αυτών που ήταν ήδη κατατεθειμένα την 31.12.2011 στους λογαριασμούς τους (Σχετικά 10, 11) και τα οποία δικαιολογούν μέρος των πιστώσεων.

Ειδικότερα, όπως προκύπτει από το σχετικό Πίνακα Ανάλωσης Κεφαλαίου (Σχετικό 8) είχαν την 31.12.2011 απομένον εισόδημα συνολικού ποσού 609.423,40 € (ήτοι ποσό 486.989,88 € για τον πρώτο εκ των προσφευγόντων και ποσό 122.433,52€ για τη σύζυγό του και δεύτερη προσφεύγουσα), από το οποίο, προκειμένου να προσδιορισθούν τα τελικά χρηματικά διαθέσιμα που είχαν οι προσφεύγοντες εις χείρας τους, απομειώνεται μόνον κατά το ποσόν των τραπεζικών τους υπολοίπων την 31.12.2011, το οποίο ανερχόταν στο συνολικό ποσό των 291.930,12 € (ήτοι 714,02 € για τον πρώτο και 291.216,10 € για τη δεύτερη). Συνεπώς, κατά τους ισχυρισμούς τους, είχαν την 31.12.2011 εις χείρας τους συνολικό διαθέσιμο εισόδημα ποσού 317.493,28 €, το οποίο διατηρούσαν εκτός τραπεζικού συστήματος.

Προς απόδειξη των ανωτέρω υποβάλλουν συνημμένα στην παρούσα τα ακόλουθα:

1. Πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου.

2. Εκκαθαριστικά οικονομικών ετών 2005-2012.
3. Τραπεζικό υπόλοιπο στην Τράπεζα Alpha Bank την 31.12.2011.
4. Τραπεζικό υπόλοιπο στην Τράπεζα Millenium Bank την 31.12.2011.
5. Αντίγραφο του Βιβλιαρίου Ταμιευτηρίου της Εθνικής Τράπεζας που αφορά στο λογαριασμό με αριθμό, στον οποίο οι προσφεύγοντες είναι συνδικαιούχοι, καθώς και των κινήσεων του εν λόγω λογαριασμού από 31.12.2010 έως 19.6.2012
6. Αντίγραφο των κινήσεων του λογαριασμού με IBAN της Εθνικής Τράπεζας από 1.5.2010 έως 31.12.2011.
7. Αντίγραφο της κατάστασης αναλυτικής κίνησης καταθετικού λογαριασμού με αριθμότης Εθνικής Τράπεζας από 30.6.2011 έως 31.12.2012.

Ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον ως άνω ισχυρισμό των προσφευγόντων, καθώς, όπως αναφέρεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου «.....(α) είναι γενικός και αόριστος, (β) δεν αποδεικνύει ότι τα εν λόγω ποσά είναι φορολογημένα ή έχουν νομίμως απαλλαγεί του φόρου, (γ) δεν προσκόμισε κανένα σχετικό παραστατικό για τις εν λόγω συναλλαγές, από το οποίο να προκύπτει το άτομο που τις πραγματοποίησε αλλά και ο λόγος που αυτές πραγματοποιήθηκαν. Πλέον των ανωτέρω, από τα τραπεζικά δεδομένα που υπάρχουν στην διάθεση του ελέγχου, προκύπτει ότι οι πιστώσεις με α/α 8 και 9 αποτελούν διατραπεζικές μεταφορές από τον λογαριασμό με αριθμό της Eurobank με άγνωστους δικαιούχους. Συνεπώς, καθώς ο έλεγχος των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών βασίζεται σε πραγματικά γεγονότα, όπως είναι για παράδειγμα οι συναλλαγές αναλήψεων και καταθέσεων μετρητών και επιταγών, η αιτιολόγησή τους δηλαδή η απόδειξη της πηγής και της αιτίας προέλευσής τους, πρέπει να στηρίζεται σε επίσης πραγματικά αποδεικτικά στοιχεία.»

Επίσης, στις απόψεις επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής που απεστάλησαν στην υπηρεσία μας, ο έλεγχος αναφέρει ότι: «Σε ό,τι αφορά την προσπάθεια «κάλυψης» του ύψους του υπολοίπου του εν λόγω λογαριασμού της 31/12/2011 μέσω της μεθόδου της ανάλωσης κεφαλαίου, ο έλεγχος αναφέρει ότι: (α) Η μέθοδος της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών αναφέρεται αποκλειστικά και μόνο στην κάλυψη της διαφοράς μεταξύ του δηλωθέντος και του τεκμαρτού εισοδήματος των άρθρων 16 και 17 του ν. 2238/1994 (άρθρο 19 του ν. 2238/1994) και (β) οι τραπεζικές συναλλαγές, (καταθέσεις και αναλήψεις μετρητών, διατραπεζικές μεταφορές κτλ.) σε καμία περίπτωση δεν μπορούν να χαρακτηρισθούν τεκμαρτές καθώς αποτελούν αδιαμφισβήτητα πραγματικά γεγονότα και ως τέτοια, αναζητείται η πραγματική πηγή και αιτία προέλευσής τους, η σαφής αιτιολόγησή τους σε πραγματικούς όρους και όχι με την χρήση «τεχνικών» ή μεθοδολογιών, όπως αυτή της ανάλωσης κεφαλαίου, η οποία δημιουργήθηκε με νόμο για την κάλυψη αποκλειστικά των

τεκμηρίων των άρθρων 16 και 17 του ν. 2238/1994. Πέραν τούτου, ο έλεγχος παρατηρεί ότι, μετά από εξέταση του προσκομισθέντος πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, ο υπολογισμός των θετικών στοιχείων (εισοδημάτων) είναι λανθασμένος καθώς περιλαμβάνει εισοδήματα συνολικού ποσού €449.217,30 που δεν υφίστανται στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή για την επαλήθευση της δυνατότητας των προσφευγόντων να κατέχουν ρευστά χρηματικά διαθέσιμα εις χείρας τους, πέραν αυτών που ήταν ήδη κατατεθειμένα την 31.12.2011 στους λογαριασμούς τους, πρέπει, πέραν των τεκμαρτών, να υπολογιστούν τα πραγματικά εισοδήματα αυτών και παράλληλα να αφαιρεθούν οι πραγματικές τους δαπάνες.

Συνεπώς, από τα συνολικά δηλωθέντα εισοδήματα τους των χρήσεων 2004-2011 πρέπει κατ' αρχάς να αφαιρεθεί ο παρακρατηθείς φόρος εισοδήματος έκαστης χρήσης προκειμένου να υπολογιστεί το καθαρό εισόδημα. Συνεπώς, με βάση τις υποβληθείσες και εκκαθαρισθείσες δηλώσεις εισοδήματος των εν λόγω ετών, πρέπει να αφαιρεθεί ποσό 12.607,16 ευρώ για τη χρήση 2004, ποσό 28.812,32 ευρώ για τη χρήση 2005, ποσό ύψους 28.143,54 ευρώ για τη χρήση 2006, ποσό 26.654,26 ευρώ για τη χρήση 2007 και ποσό 25.381,58 ευρώ για τη χρήση 2008, ήτοι, από τα ρευστά διαθέσιμα που είχαν εις χείρας τους, πρέπει να συνυπολογισθεί και να αφαιρεθεί το συνολικό ποσό των 121.598,86 ευρώ.

Το πραγματικό επομένως συνολικό εισόδημα των προσφευγόντων για τα έτη 2004 έως 2011 ανέρχεται στο τελικό ποσό των 487.824,54 ευρώ (609.423,40 € - 121.598,86€). Περαιτέρω, όπως προκύπτει και από τα στοιχεία της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, το ποσό αυτό πρέπει να απομειωθεί, όχι μόνο με το ποσό των τραπεζικών τους υπολοίπων την 31.12.2011 που ανέρχεται σε 291.930,12 € (714,02 € +291.216,10 €) αλλά και με το ποσό των 280.000,00 ευρώ που ο προσφεύγων κατέβαλε στην εταιρεία συμφερόντων του.

Σημειώνεται, περαιτέρω, ότι από τα τελικά χρηματικά διαθέσιμα εις χείρας τους, δεν έχουν αφαιρεθεί οι φόροι που καταβλήθηκαν κατ' έτος με βάση τα εκδοθέντα εκκαθαριστικά σημειώματα των οικείων ετών, καθόσον, προσδιορίστηκε ήδη από τα ανωτέρω ότι δεν υπήρχε η δυνατότητα ύπαρξης ρευστών διαθεσίμων εις χείρας τους, προκειμένου να αιτιολογήσουν τις επίμαχες πιστώσεις.

Από όλα τα ως άνω αναφερόμενα, προκύπτει ότι ο σχετικός προσβαλλόμενος ισχυρισμός των προσφευγόντων είναι αβάσιμος και συνεπώς απορριπτέος, καθόσον, οι προσφεύγοντες, δεν είχαν τη δυνατότητα να κατέχουν ρευστά διαθέσιμα εις χείρας τους, ώστε να μπορούν να καταθέτουν αυτά τμηματικά στους τραπεζικούς τους λογαριασμούς.

Συνεπώς, δεν αιτιολογούνται οι κρινόμενες πιστώσεις ως προς την πηγή ή αιτία προέλευσής τους και ως εκ τούτου για τα εν λόγω ποσά συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του

άρθρου 48 §3 του ν. 2238/94.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου/28-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής των: α), με Α.Φ.Μ.και β), με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της υπ' αριθμ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011, οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012) της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	112.471,15 €	112.471,15 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013	56.235,58 €	56.235,58 €
Τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013	49.262,36 €	49.262,36 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	10.837,92 €	10.837,92 €
Σύνολο για καταβολή	228.807,01 €	228.807,01 €

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

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.