



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27/06/2019

Αριθμός απόφασης: 2123

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*».

δ. 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*».

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. Την από 29/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου κατά της υπ' αριθ./28-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2013 (εισοδήματα 01.01.2012–31.12.2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς τη και με ημερομηνία θεώρησης 28/12/2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

7. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/23-05-2019 Υπόμνημα του προσφεύγοντος.

8. Το με αρ. πρωτ./07-06-2018 πόρισμα της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς (αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/13-06-2019, επί της με αριθ./27-05-2019 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας.

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

Επί της από 29/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./28-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2013 (εισοδήματα 01.01.2012–31.12.2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 75.675,15 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 70.983,29 ευρώ, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 5.423,42 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 152.081,86 ευρώ.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε μετά τον μερικό έλεγχο ως προς τη φορολογία εισοδήματος που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα για τη χρήση 01/01/2012 έως 31/12/2012 από τη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς με την με αριθμό/06-06-2018 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς,

Από τον έλεγχο ζητήθηκαν και αντλήθηκαν στοιχεία από την Εφαρμογή Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, στα οποία έγινε επεξεργασία σε συνδυασμό με τα με αρ. πρωτ. ΕΜΠ 29/04/2015 και ΕΜΠ 1/12/2017 Δελτία Πληροφοριών.

Από την επεξεργασία των ανωτέρω τραπεζικών κινήσεων και σύμφωνα με το ειδικό λογισμικό αυτοματοποιημένου ελέγχου προσαύξησης περιουσίας για το οικονομικό έτος 2013 (χρονικό διάστημα από 01/01/2012-31/12/2012), διαπιστώθηκαν καταθέσεις/πιστώσεις οι οποίες ελέγχθηκαν ως προς την πηγή και την αιτία προέλευσης τους, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/94.

Αφού ο έλεγχος επεξεργάστηκε το με αριθμ. πρωτ./24-12-2018 υπόμνημα που υπέβαλε ο προσφεύγων, μετά τη κοινοποίηση σε αυτόν του υπ'αριθμ./15-11-2018 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, προκειμένου να αιτιολογήσει τις τραπεζικές του κινήσεις, ο έλεγχος έκρινε ότι έχει επέλθει προσαύξηση της περιουσίας του, προερχόμενη από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 κατά το ποσό των **171.000,00 ευρώ για το οικονομικό έτος 2013** η οποία προέκυψε από τις κάτωθι κινήσεις:

REC id	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΩΔΙΚΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
3576			27/03/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	CASH DEPOSIT	170.000,00	170.000,00
3887			11/12/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ		1.000,00	1.000,00

Επίσης ο έλεγχος καταλόγισε στον προσφεύγοντα ποσό ύψους 9.780,69 €, ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/94, για τη χρήση 2012, καθόσον ενώ ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι αυτό αφορά δαπάνες ανέγερσης ακινήτου στην Κάρυστο, ωστόσο δεν προσκόμισε τα τιμολόγια που το διαμορφώνουν, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατός ο προσδιορισμός του τρόπου αποπληρωμής τους.

Τελικά ο έλεγχος προσδιόρισε για το οικονομικό έτος 2013 (χρονικό διάστημα από 01/01/2012-31/12/2012), το εισόδημα του προσφεύγοντα που προέρχεται από προσαύξηση περιουσίας ως κατωτέρω:

Χρήση	Συνολικές πρωτογενείς καταθέσεις	Πλέον: Δαπάνες για ανέγερση ακινήτου	Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας
2012	171.000,00	9.780,69	180.780,69

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το υποβληθέν υπόμνημα ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους εξής ισχυρισμούς:

- Η προσαύξηση περιουσίας δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, εν προκειμένω δε, ο προσφεύγων απέδειξε ότι προέρχεται από την εργασία του ως ιατρού.
 - Η ανάληψη χρηματικών ποσών και επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.
 - Αιτιολόγησε πλήρως την αιτία και το χρόνο απόκτησης του κεφαλαίου των 170.000 ευρώ που κατατέθηκε το Μάρτιο του 2012, ως προερχόμενο από μεγαλύτερο κεφάλαιο, δημιουργηθέν εν μέρει από τα νόμιμα φορολογηθέντα εισοδήματά του, εν μέρει από προηγούμενες αναλήψεις.
 - Το ποσό κατάθεσης ύψους 170.000,00 ευρώ την 27/03/2012 προέρχεται από μέρος κεφαλαίου μετρητών τα οποία διακρατούνταν ως μετρητά στην οικία του προσφεύγοντα, για λόγους ασφαλείας και διασποράς κινδύνου επενδύσεων.
- δημιουργήθηκε κατά πρώτον από ποσό 160.032,80 ευρώ αμοιβών του, το οποίο εισέπραξε ως μετρητά από το Νοσοκομείο κατά τα έτη 2002 έως και 2007, για τα απογευματινά ιατρεία όπου παρείχε ιατρικές υπηρεσίες (τα έσοδα των ιατρείων αυτών τα εισέπραττε το ταμείο του νοσοκομείου και του απέδιδε το 50% σε μετρητά, ως όφειλε).
- δημιουργήθηκε από ποσά αναλήψεων από τον τραπεζικό του λογαριασμό στην τράπεζα με αριθμό ως εξής:

Ημερομηνία	Ποσό
23/12/2008	6.000
13/2/2009	10.000
14/5/2009	8.000

24/7/2009	5.000
28/8/2009	5.000
1/10/2009	10.000
9/11/2009	5.000
11/12/2009	5.000
22/1/2009	6.500
18/1/2010	5.000
1/2/2010	5.000
1/3/2010	5.000
22/3/2010	5.000
26/3/2010	2.000
26/4/2010	5.000
14/5/2010	5.000
4/6/2010	5.000
6/7/2010	5.000
4/8/2010	5.000
2/9/2010	5.000
13/10/2010	5.000
1/2/2011	10.000
27/5/2011	10.000
18/7/2011	5.000
31/10/2011	2.000
30/11/2011	5.000
20/2/2012	5.000
15/3/2012	5.000
20/3/2012	3.500
Σύνολο	163.000

- Η φορολογική αρχή μη νόμιμα, σε αντίθεση ακόμα και προς τις οδηγίες της διοίκησης, απέρριψε τους νόμιμα προβληθέντες και πλήρως αποδειχθέντες ισχυρισμούς του και αυθαίρετα, χωρίς νόμιμο έρεισμα και αιτιολογία και με υποκειμενικές αξιολογήσεις ως προς τον τρόπο διαχείρισης και διαφύλαξης των μετρητών προέβη στον προσβαλλόμενο καταλογισμό, ως προς την αξιολόγηση του ποσού των 170.000 ευρώ.

- Το διαθέσιμο θετικό υπόλοιπο (κεφάλαιο προς ανάλωση) την 31.12.2011 ανερχόταν σε 541.866,76 ευρώ.
- Το ετήσιο εισόδημα του υπολείπεται σημαντικά του κατατεθέντος χρηματικού ποσού στους τραπεζικούς λογαριασμούς στους οποίους φέρεται ότι είναι δικαιούχος, με αποτέλεσμα να δικαιολογείται πλήρως η διατήρηση μέρος των εισπραχθέντων εισοδημάτων του σε μετρητά.
- Το σχηματισθέν σε μετρητά κεφάλαιο παρέμεινε διαθέσιμο σε μετρητά και δεν κατατέθηκε σε τραπεζικό του λογαριασμό μέχρι τον Μάρτιο του 2012.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/23-05-2019 Υπόμνημα του συνυπέβαλε προς επίρρωση των ισχυρισμών του τα παρακάτω στοιχεία τα οποία κρίθηκαν ως νέα:

- Πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου των προηγούμενων ετών (φύλλα 2)
- Αντίγραφα φορολογικών δηλώσεων και εκκαθαριστικών (φύλλα 37)
- Αποσπάσματα κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών με υπόλοιπα 31/12 εκάστου έτους (φύλλα 21)

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, τα ανωτέρω στοιχεία δεν ήταν στη διάθεσή της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς κατά την διενέργεια του ελέγχου και επομένως δεν ήταν δυνατό να ληφθούν υπόψη πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή η υποβολή του εν λόγω νέου υπομνήματος με τα συνημμένα σε αυτό νέα στοιχεία, έλαβε χώρα εντός του οριζομένου στο ενδέκατο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 63 ΚΦΔ, διαστήματος των 30 ημερών πριν από την πάροδο της προθεσμίας για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, εκδόθηκε η υπ'αρ./27.05.2019 ΑΠΟΦΑΣΗ παράτασης προθεσμίας εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής, του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, για επιπλέον τριάντα (30) ημέρες από τη λήξη της, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 4587/2018.

Η παραπάνω απόφαση κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με το αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2019 ΕΜΠ/27.05.2019 έγγραφο, καθώς και στην αρμόδια ελεγκτική αρχή με το αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2019/27.05.2019 έγγραφο.

Ακολούθως και στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, και βάσει των προσκομιζόμενων νέων στοιχείων, η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (Κηφισιάς) εκδίδοντας την υπ' αριθμ./27.05.2019 πράξη αναπομπής της Δ.Ε.Δ προκειμένου η αρμόδια Δ.Ο.Υ. να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ή έρευνες), ως προς τα νέα στοιχεία και συγκεκριμένα ως προς τη δυνατότητα ύπαρξης ταμειακών διαθεσίμων την 31/12/2011 από μέρους του προσφεύγοντα, σε συνδυασμό με τα λοιπά στοιχεία που έχει στη διάθεση της.

Επειδή, σε εκτέλεση της ως άνω πράξης αναπομπής της υπηρεσίας μας, η ελέγχουσα φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς), διενήργησε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις, με βάση τα νέα στοιχεία που υποβλήθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή και το υπόμνημα, και μας διαβίβασε με το υπ' αριθμ./07-06-2018 έγγραφό της (**ΔΕΔΕΙ2019/13-06-2019**) την από **06/06/2019** Έκθεση Συμπληρωματικού Ελέγχου κατόπιν αναπομπής από τη ΔΕΔ, στο οποίο αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Τα νέα στοιχεία που προσκόμισε ο ελεγχόμενος, ήτοι ο πίνακας ανάλωσης προηγούμενων ετών, τα αντίγραφα των φορολογικών δηλώσεων του και των σχετικών εκκαθαριστικών και τα αποσπάσματα κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών με υπόλοιπα 31/12 εκάστου έτους, είτε δεν προσφέρουν κάποια νέα πληροφορία στον έλεγχο (η περίπτωση των δηλώσεων/ εκκαθαριστικών), είτε κρίνονται ως μη σχετικά με το επίμαχο ζήτημα. Και τούτο γιατί η πρωτογενής κατάθεση που στοιχειοθετεί την προσαύξηση περιουσίας είναι κάτι το πραγματικό, ενώ η ανάλωση κεφαλαίου προκύπτει από τον συνυπολογισμό μη πραγματικών μεγεθών, όπως π.χ. η αξία των Ι.Χ. βάσει πινάκων. Κατ' επέκταση δεν είναι δυνατή η σύγκριση της προσαύξησης περιουσίας και ποσών προερχόμενων από ανάλωση κεφαλαίου. Το ίδιο ισχύει και με τα υπόλοιπα 31/12 εκάστου έτους, των προσκομισθέντων αποσπασμάτων.

Ως προς τους ισχυρισμούς που προβάλλει ο ελεγχόμενος στο με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/23/5/2019 έγγραφο του, αναφέρονται τα εξής:

Όπως σαφώς αναφέρεται στην αρχική από 28/12/2018 έκθεση ελέγχου, ο πίνακας που επικαλείται ο ελεγχόμενος (σελ. 18 και 19 στην έκθεση αυτή) δεν περιέχει το σύνολο των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου, αλλά μόνο αυτούς, στους οποίους εντοπίστηκαν πρωτογενείς καταθέσεις, για την ελεγχόμενη περίοδο. Στην αρχική έκθεση ελέγχου αναφέρεται συγκεκριμένα (σελ 18): «Σημειώνεται ότι στα προαναφερόμενα στοιχεία υπήρχαν 155 τραπεζικοί λογαριασμοί. Στον πίνακα που ακολουθεί εμφανίζονται μόνο εκείνοι οι τραπεζικοί λογαριασμοί στους οποίους εμφανίστηκαν οι αρχικές πρωτογενείς καταθέσεις.» Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου ότι «όπως προκύπτει και από την έκθεση ελέγχου (σελ.18 και 19), τραπεζικούς λογαριασμούς απέκτησα από την 20/12/2006 και εξής» απορρίπτεται ως αναληθής.

Το επιχείρημα ότι η διαφορά μεταξύ του κατ' έτους δηλωθέντος εισοδήματος και του κατ' έτους αθροίσματος των λογιστικών υπολοίπων τέλους έτους, των τραπεζικών του λογαριασμών, αποτελεί χρηματικό κεφάλαιο, που διακρατείται εκτός του τραπεζικού συστήματος, δεν μπορεί να γίνει δεκτό. Και τούτο λόγω των πραγματοποιηθέντων δαπανών για τη διαβίωση αυτού και της οικογένειάς του, που μειώνουν το λογιστικό υπόλοιπο τέλους έτους των τραπεζικών του λογαριασμών.

Ο ισχυρισμός ότι το σύνολο των αμοιβών, που εισέπραξε με μετρητά από το Νοσοκομείο Ευαγγελισμός, κατά τα έτη 2002 - 2007, κατατέθηκε τελικά σε τραπεζικό λογαριασμό την 27/3/2012, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος και μη συμβατός με την συναλλακτική πρακτική. Παρατίθεται το παρακάτω απόσπασμα από την αρχική έκθεση ελέγχου (σελ. 28): «Ο ισχυρισμός ότι τα έτη 2002 - 2007, πολύ πριν την κρίση, με τα επιτόκια των τραπεζών να είναι σε υψηλά επίπεδα, ο ελεγχόμενος σχημάτισε ένα κεφάλαιο 160.032,80 ευρώ, το κράτησε εκτός τραπεζικού συστήματος κατά μέσο όρο για εννέα έτη, για να το καταθέσει στις 27 Μαρτίου του 2012, αντίκειται στην συναλλακτική πρακτική.»

Ο ισχυρισμός ότι μέρος της επίμαχης κατάθεσης προέρχεται από 29 αναλήψεις μικρών σχετικά ποσών, συνολικής αξίας 163.000,00 €, που πραγματοποιήθηκαν το διάστημα 2008 - 2012, δεν μπορεί να γίνει δεκτός, καθώς, εκτός του ότι αντίκειται στη συναλλακτική πρακτική, το ποσό αυτό υπερκαλύπτεται από τις δαπάνες περιουσιακών στοιχείων και λοιπών δαπανών διαβίωσης, των αντίστοιχων ετών. Ενδεικτικά αναφέρουμε ότι το έτος 2012 μόνο, το ύψος των δαπανών αυτών ανέρχεται στο ποσό των 94.577,04 €. Σύμφωνα με την ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. : «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.»

Και καταλήγει στο πόρισμα ότι: «...Ύστερα από τα ανωτέρω και λαμβάνοντας υπ' όψη τα νέα στοιχεία ο έλεγχος διαπιστώνει ότι δεν μεταβάλλονται τα συμπεράσματα της από 28/12/2018 αρχικής έκθεσης ελέγχου».

Επειδή, ο προσφεύγων με το υποβληθέν στην υπηρεσία μας υπόμνημά του, και προς αιτιολόγηση του καταλογιζόμενου ποσού, επικαλείται, ότι το διαθέσιμο θετικό υπόλοιπο (κεφάλαιο προς ανάλωση) την 31.12.2011 ανερχόταν σε 541.866,76 ευρώ, ότι το ετήσιο εισόδημα του υπολείπεται σημαντικά του κατατεθέντος χρηματικού ποσού στους τραπεζικούς λογαριασμούς στους οποίους φέρεται ότι είναι δικαιούχος, και ότι το σχηματισθέν σε μετρητά κεφάλαιο παρέμεινε διαθέσιμο σε μετρητά και δεν κατατέθηκε σε τραπεζικό του λογαριασμό μέχρι τον Μάρτιο του 2012.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28§1 του ν. 4174/2013 – Κ.Φ.Δ (Α' 170), ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο*»,

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ίδιου κώδικα ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*»

Συναφώς με τις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητική Διαδικασίας ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν. 2690/1999 (Α' 45) 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, 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 Σπηλιωτό-πουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5 Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, **η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής** (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή, από στην με ημερομηνία θεώρησης 28/12/2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, σχετικά με την πίστωση ύψους 170.000,00 την 27/03/2012 αναφέρεται ότι: «*Ο ισχυρισμός ότι τα έτη 2002 – 2007, πολύ πριν την κρίση, με τα επιτόκια των τραπεζών να είναι σε υψηλά επίπεδα, ο ελεγχόμενος σχημάτισε ένα κεφάλαιο 160.032,80 ευρώ, το κράτησε εκτός τραπεζικού*

συστήματος κατά μέσο όρο για εννέα έτη, για να το καταθέσει στις 27 Μαρτίου του 2012, αντίκειται στην συναλλακτική πρακτική.

Το ίδιο ισχύει και για τον ισχυρισμό ότι προέβη σε 29 αναλήψεις μικρών σχετικά ποσών, για ένα διάστημα περίπου τεσσάρων ετών, για να τα καταθέσει το Μάρτιο του 2012 σε προθεσμιακό λογαριασμό, με επιτόκιο πολύ χαμηλότερο από αυτό που ίσχυε τα χρόνια πριν το 2010.

Ύστερα από τα ανωτέρω ο έλεγχος δεν κάνει δεκτό τον ισχυρισμό και η συγκεκριμένη πίστωση παραμένει πρωτογενής.»

Επειδή, ο προσφεύγων με το υποβληθέν υπόμνημα, επικαλείται διαθέσιμο θετικό υπόλοιπο (κεφάλαιο προς ανάλωση) την 31.12.2011 ύψους 541.866,76 ευρώ και προσκομίζει σχετικό πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου των ετών 2002 – 2011.

Επειδή από το από **07/06/2019** Σημείωμα πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων που συντάχθηκε από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, συνεπεία της Απόφασης του προϊσταμένου της υπηρεσίας μας περί αναπομπής, σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί δυνατότητας κατάθεσης μετρητών από το σχηματισθέν σε μετρητά κεφάλαιο που παρέμενε διαθέσιμο σε μετρητά και δεν είχε κατατεθεί σε τραπεζικό του λογαριασμό μέχρι τον Μάρτιο του 2012, προκύπτει ότι ο ισχυρισμός αυτός απορρίφθηκε για τους ακόλουθους λόγους:

«Τα νέα στοιχεία που προσκόμισε ο ελεγχόμενος, ήτοι ο πίνακας ανάλωσης προηγούμενων ετών, τα αντίγραφα των φορολογικών δηλώσεων του και των σχετικών εκκαθαριστικών και τα αποσπάσματα κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών με υπόλοιπα 31/12 εκάστου έτους, είτε δεν προσφέρουν κάποια νέα πληροφορία στον έλεγχο (η περίπτωση των δηλώσεων/ εκκαθαριστικών), είτε κρίνονται ως μη σχετικά με το επίμαχο ζήτημα. Και τούτο γιατί η πρωτογενής κατάθεση που στοιχειοθετεί την προσαύξηση περιουσίας είναι κάτι το πραγματικό, ενώ η ανάλωση κεφαλαίου προκύπτει από τον συνυπολογισμό μη πραγματικών μεγεθών, όπως π.χ. η αξία των Ι.Χ. βάσει πινάκων. Κατ' επέκταση δεν είναι δυνατή η σύγκριση της προσαύξησης περιουσίας και ποσών προερχόμενων από ανάλωση κεφαλαίου. Το ίδιο ισχύει και με τα υπόλοιπα 31/12 εκάστου έτους, των προσκομισθέντων αποσπασμάτων.».

Επειδή η δυνατότητα ύπαρξης ρευστών διαθεσίμων στα χέρια του φορολογούμενου είναι θέμα πραγματικό, το οποίο η φορολογική ελεγκτική υπηρεσία οφείλει να εξετάζει και να εκτιμά με βάση τα στοιχεία που βρίσκονται στη διάθεσή της [πρβλ **ΣτΕ 884/2016** (σκέψη 20)],

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η ελεγκτική υπηρεσία απάντησε με το από 07/06/2019 Σημείωμα Συμπληρωματικού Ελέγχου, συνεπεία της Απόφασης του προϊσταμένου της υπηρεσίας μας περί αναπομπής, **χωρίς να προβαίνει σε τεκμηριωμένη κρίση επί του τιθέμενου πραγματικού γεγονότος,**

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72§11 του Ν. 4174/2013 – Κ.Φ.Δ (Α' 170), ορίζεται ότι :
«**11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν..**».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84§6 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι

«6. Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.

Επειδή, παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέας οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 6 του ν. 4174/2013,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από **29/01/2019** και αριθ. πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ. και την **ακύρωση** της υπ'αριθμ./28-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2013 (εισοδήματα 01.01.2012–31.12.2012), που εξέδωσε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, **ως πλημμελώς αιτιολογημένης.**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**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.