



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1680

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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. 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 23/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αρ. κατά των: α) υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, οικονομικού έτους 2013, β) υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, οικονομικού έτους 2014, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις: α) υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, οικονομικού έτους 2013, β) υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, οικονομικού έτους 2014, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 21/12/2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης της ως άνω φορολογικής αρχής.
6. Τις απόψεις του ΚΕΦΟΜΕΠ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, οικονομικού έτους 2013, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 121.385,60€, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 119.176,38€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 11.940,67€, ήτοι συνολικό ποσό 252.502,65€.

Με την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, οικονομικού έτους 2014, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 1.568,29€, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 1.402,36€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 275,69€, ήτοι συνολικό ποσό 3.246,34€.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 21/12/2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, η οποία συντάχθηκε μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014, δυνάμει της υπ' αριθ./...../...../2018 εντολής μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ.

Ειδικότερα, από την επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων μέσω της εφαρμογής Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Προϊόντων, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι κατά το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) υφίστανται πιστώσεις οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν ως προς την πηγή ή την αιτία προέλευσής τους, φορολογήθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 και απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Πλήθος δικαιούχων	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα
19	..... .....	..... .....	06/07/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	44.000,00	3	44.000,00
20	..... .....	..... .....	10/07/2012	.....	103.000,00	3	103.000,00
21	..... .....	..... .....	12/07/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	138.100,00	3	138.100,00
	ΣΥΝΟΛΟ				285.100,00		285.100,00

Επιπλέον, από έλεγχο τεκμηρίων διαβίωσης που πραγματοποιήθηκε, διαπιστώθηκαν διαφορές σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις του στο οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) ύψους 6.031,88€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Μη νόμιμος τρόπος προσδιορισμού φερόμενης προσαύξησης περιουσίας του για την κρινόμενη χρήση 2012. Ουδόλως προκύπτει από Έκθεση Ελέγχου ότι ακολουθήθηκε κάποια από τις καθιερωθείσες μεταγενεστέρως από την ψήφιση και τη θέση σε ισχύ του Ν. 3888/2010 Έμμεσες Τεχνικές Ελέγχου, όπως αυτές προβλέπονται ρητά στο άρθρο 67B του Ν. 2238/1994. Η αρμόδια φορολογική αρχή δεν ακολούθησε καμία απολύτως νόμιμη μέθοδο φορολογικού ελέγχου, τουναντίον υιοθέτησε μια εντελώς αυθαίρετη και μη προβλεπόμενη στο νόμο συλλογιστική χωρίς ουδόλως να ληφθούν υπόψη τα δηλωθέντα εισοδήματά της και μάλιστα όλων των ετών, τα οποία είναι υψηλότατα, συμπεριλαμβανομένων και των υπολοίπων των τραπεζικών της καταθέσεων στην αρχή και το τέλος εκάστης χρήσης.

- Μη λήψη υπόψη επανακαταθέσεως χρηματικών ποσών για την χρήση 2012. Όπως προκύπτει από την κίνηση των τραπεζικών του λογαριασμών, στους οποίους στηρίχθηκε ο έλεγχος, η πλειοψηφία των καταθέσεων σε αυτούς έχει διενεργηθεί από εκείνον και τους δικαιούχους αυτών και όχι από κάποιο τρίτο πρόσωπο, καθόσον τα σχετικά χρηματικά ποσά είτε αφορούν τα ακαθάριστα και δηλωθέντα στις φορολογικές του δηλώσεις έσοδα, είτε είχαν προηγουμένως αναληφθεί από εκείνον από άλλο λογαριασμό ή και τον ίδιο λογαριασμό, γεγονός το οποίο επίσης προκύπτει από την κίνηση των σχετικών λογαριασμών. Ειδικότερα και όσον αφορά το θέμα των προηγούμενων αναλήψεων από τις οποίες προκύπτει τόσο η κατοχή από εκείνον μετρητών όσο και η δυνατότητά του περί επανακατάθεσης αυτών, προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκόμισε προς την Φορολογική Αρχή παραστατικά ανάληψης ποσού 50.000 € στις 16.5.2012 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό του της και ποσού 300.000 € στις 6.6.2012 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό του της Τα ποσά αυτά ουδέποτε αναλώθηκαν, τουναντίον επανακατατέθηκαν από εκείνον εν ευθέτω χρόνο και δη εντός μηνός περίπου από την ανάληψή τους. Συγκεκριμένα, οι ερευνώμενες πιστώσεις που έλαβαν χώρα στον υπ' αριθμ. λογαριασμό μου της εκ ποσού 44.000,00 € στις 6.7.2012, 103.000,00 € στις 10.7.2012 και 138.100,00 € στις 12.7.2012, αποτελούν επανακατάθεση των ανωτέρω ήδη αναληφθέντων χρημάτων του, τα οποία ουδέποτε αναλώθηκαν. Είναι απολύτως προφανές εκ της ηλικίας του (103 ετών) ότι όλες οι σχετικές κινήσεις του είναι επίσης απολύτως προφανές ότι ερείδονται επί των ως άνω ήδη αναληφθέντων χρημάτων του, τα οποία προϋπήρχαν στους λογαριασμούς του και τα οποία τυγχάνουν όλα απολύτως νόμιμα, δηλωμένα και φορολογημένα. Εξάλλου, οι σχετικές καταθέσεις έχουν πραγματοποιηθεί από τον κο , υπάλληλο του Ξενοδοχείου , το οποίο τυγχάνει ιδιοκτησίας της οικογενείας του και στο οποίο διαμένει πλέον μόνιμα, ενώ οι προηγηθείσες αναλήψεις έχουν πραγματοποιηθεί από την κόρη του

Θα πρέπει επίσης να σημειωθεί, ότι ο ισχυρισμός του ΚΕΦΟΜΕΠ ότι δήθεν οι αναλήψεις των 50.000 € και των 300.000 € χρησιμοποιήθηκαν από την κόρη του και αναλώθηκαν για άλλες δραστηριότητες και δη για την εταιρεία «.....», ουδεμία απολύτως σχέση έχει με την πραγματικότητα. Όλοι οι εν λόγω ισχυρισμοί τυγχάνουν εντελώς αόριστοι, αυθαίρετοι, καταχρηστικοί αλλά και κυρίως αναπόδεικτοι και σε καμία περίπτωση δεν μπορούν να αντικρούσουν τον ισχυρισμό του περί επανακατάθεσης των σχετικών ποσών στους ερευνώμενους λογαριασμούς του. Ο αποκλειστικός λόγος που τα χρήματα τα ανέλαβε η κόρη του

..... είναι προφανώς επειδή εκείνος δεν θα μπορούσε λόγω της ηλικίας του και της εν γένει κατάστασής του. Ως εκ τούτου, οι ερευνώμενες πιστώσεις με αύξοντα αριθμό 19, 20 και 21 (βλ. σελ. 65 της Έκθεσης) εκ ποσού 44.000,00 €, 103.000,00 € και 138.100,00 € αντίστοιχα τυγχάνουν απολύτως αιτιολογημένες και ουδόλως συντρέχουν εν προκειμένω οι προϋποθέσεις για τον χαρακτηρισμό των σχετικών πιστώσεων ως προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 παρ. 3 Ν. 2238/1994.

- Ανάλωση Κεφαλαίου Παρελθόντων Ετών. Προκειμένου ο έλεγχος να καταλογίσει εμπεριστατωμένα τυχόν προσαύξηση περιουσίας του φορολογούμενου για κάθε ελεγχόμενη χρήση και σε περίπτωση που διαπιστωθεί διαφορά μεταξύ των ποσών που έχουν κατατεθεί ή υφίστανται κατατεθειμένα στους τραπεζικούς του λογαριασμούς με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός του για το οικείο οικονομικό έτος, θα πρέπει μεταξύ άλλων να λάβει υπόψη του την ανάλωση κεφαλαίου του που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο. – Από την ανάλωση κεφαλαίου του για το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα και από τις σχετικές φορολογικές του δηλώσεις, προκύπτει σαφέστατα ότι είχε πράγματι την οικονομική – ταμειακή δυνατότητα να προβαίνει σε τέτοιου είδους καταθέσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, χωρίς αυτό απαραίτητα να σημαίνει ότι οι καταθέσεις αυτές είναι πρωτογενείς ή αδήλωτες ή προσαύξηση περιουσίας ή οποιοδήποτε άλλο χαρακτηρισμό θέλει να προσδώσει η φορολογική αρχή. Ειδικότερα, από την ανάλωση κεφαλαίου του οικ. ετών 2005 – 2012 προκύπτει ότι είχε ως διαθέσιμο υπόλοιπο κατά το τέλος της χρήσης 2011 το ποσό των 634.499,49 € και κατά το τέλος της χρήσης 2012 ομοίως το ίδιο ποσό.
- Ειδικά για την χρήση 2013 (οικ. έτος 2014), η καταλογιζόμενη σε εκείνον διαφορά οφείλεται αποκλειστικά και μόνο σε διαφορά τεκμηρίων (βλ. σελ. 69 Έκθεσης Ελέγχου). Κατά συνέπεια, ειδικά για την εν λόγω χρήση, η μη λήψη υπόψη της ανάλωσης κεφαλαίου του προς δικαιολόγηση της διαφοράς τεκμηρίων εκ συνολικού ποσού 6.031,88 €, δεδομένου ότι, το διαθέσιμο υπόλοιπό του κατά το τέλος της χρήσης 2012 ανερχόταν στο ποσό των 634.499,49 €, τυγχάνει εξ ολοκλήρου παράνομη και ως εκ τούτου η δεύτερη προσβαλλόμενη υπ' αριθμ. 1889/2018 Οριστική Πράξη, θα πρέπει να ακυρωθεί στο σύνολό της.
- Τεκμήριο κοινών λογαριασμών. Όλως επικουρικώς, ο έλεγχος όφειλε να λάβει υπόψη του το γεγονός ότι οι σχετικοί τραπεζικοί λογαριασμοί είναι κοινοί με άλλους συνδικαιούχους και να προβεί στον καταλογισμό των σχετικών ποσών κατ' αναλογία. Ειδικότερα, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 του Ν. 5638/1932, η κατάθεση σε κοινό λογαριασμό δημιουργεί τεκμήριο ότι τα χρήματα ανήκουν κατ' ισομοιρία σε όλους τους συνδικαιούχους.

- Υπολογισμός προσθέτου φόρου λόγω ανακρίβειας – Εφαρμογή ευνοϊκότερου καθεστώτος. Η φορολογική αρχή όφειλε να εφαρμόσει την αρχή της ευνοϊκότερης ρύθμισης και να εφαρμόσει μειωμένους συντελεστές κατά τον προσδιορισμό των προσθέτων φόρων λόγω ανακρίβειας και δη εκείνες του ήδη ισχύοντος άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει, λαμβανομένου μάλιστα υπόψη ότι το άρθρο 49 του Ν. 4509/2017 ουδόλως τυγχάνει ευνοϊκότερο, καθόσον άγει στον καταλογισμό μεγαλύτερου ύψους προσθέτου φόρου.

Επειδή ο προσφεύγων με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι μη νόμιμα του καταλογίστηκε προσαύξηση περιουσίας στη χρήση 2012, καθόσον η αρμόδια φορολογική αρχή δεν ακολούθησε καμία απολύτως νόμιμη μέθοδο έμμεσων τεχνικών φορολογικού ελέγχου.

Επειδή στο άρθρο 67B του ν. 2238/1994 « Έμμεσες τεχνικές ελέγχου» ορίζεται:

«1. Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών (*mark up method*),

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (*source and application of funds method*),

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (*net worth method*),

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (*unit and volume method*) και

ε) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (*bank deposits and cash expenditure method*).

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των επιτηδευματιών βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. Τα προσδιοριζόμενα αποτελέσματα που προκύπτουν από την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της προηγούμενης παραγράφου, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων.

3. Εφόσον τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου έχουν εξαχθεί με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών της παραγράφου 1, και πριν την έκδοση φύλλων ή πράξεων καταλογισμού, ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής μονάδας, καλεί τον υπόχρεο σε ακρόαση, ο οποίος δικαιούται σε ανταπόδειξη.

4. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και για όλες τις εκκρεμείς χρήσεις για τις οποίες υφίσταται φορολογική υποχρέωση.
5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

Επειδή στην με ημερομηνία θεώρησης 21/12/2018 Έκθεση Μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ΚΕΦΟΜΕΠ αναγράφεται ότι: «Με την υπ' αριθμό/...../2016 εντολή Μερικού Ελέγχου Γραφείου οικ. ετών 2003-2014 του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας, η οποία εκδόθηκε εκ του γεγονότος ότι ήσασταν συνδικαιούχος σε λογαριασμούς της με ΑΦΜ, η οποία ελέγχθηκε με την υπ' αριθ./2016 εντολή μερικού ελέγχου και κατόπιν της με αρ. Α.Β.Μ. ΕΟΕ Σ.Σ./2017 παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος (έγγραφο/2017), διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, για να εξακριβωθεί αν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/94 Κ.Φ.Ε. μη εφαρμοζομένων των διατάξεων του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013, κατόπιν επεξεργασίας του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.), το οποίο περιλαμβάνει τις κινήσεις των τραπεζικών συναλλαγών του υπόχρεου από την 01/01/2002 έως 31/12/2013.»

Επειδή από το περιεχόμενο της ανωτέρω έκθεσης, αλλά και από το σύνολο των στοιχείων του παρόντος φακέλου, διαπιστώνεται ότι η φορολογική αρχή διενήργησε έλεγχο σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις χωρίς να χρησιμοποιήσει κάποια από τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Άλλωστε, όπως και η φορολογική αρχή επισημαίνει με τις έγγραφες απόψεις επί της ενδικοφανούς προσφυγής: «Σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 28 ν. 4172/2013 (Μέθοδος προσδιορισμού εισόδων) παρ. 2, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας ή οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.» Συνεπώς, τόσο από τα ανωτέρω αναφερόμενα, όσο και από τις διατάξεις του άρθρου 67B του ν. 2238/1994, δεν προκύπτει η υποχρεωτική χρησιμοποίηση κάποιας εκ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Σε κάθε περίπτωση, η φορολογική αρχή, με βάση τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή της, κρίνει εάν θα χρησιμοποιήσει κάποια εκ των μεθόδων αυτών ή αν θα διενεργήσει έλεγχο σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του κώδικα φορολογίας εισοδήματος. Ως εκ τούτου, δεν υφίσταται

λόγοι που να καθιστούν τις κρινόμενες πράξεις άκυρες λόγω μη εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις χρήσι 2012, ορίζεται:

«3. Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματίων 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 επαγγελματίων της χρήσι κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.».

Επειδή στην ΠΟΛ 1095/29.4.2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» ορίζεται:

«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 επαγγελματίων της χρήσι 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 εισοδήματος 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.»

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«.....

Β' Προσαύξηση περιουσίας

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

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

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

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

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του

ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

.....

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.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.»

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 σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή κατά το οικονομικό έτος 2013, η φορολογική αρχή έκρινε ότι υφίσταται προσαύξηση περιουσίας συνολικού ύψους 285.100,00€ προερχόμενη από πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν σε λογαριασμούς του, χωρίς ο προσφεύγων να αιτιολογήσει την πηγή ή την αιτία προέλευσης αυτών. Οι επίμαχες πιστώσεις απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

A/A	Επωνυμία Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Πλήθος Δικαιούχων	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα
19	 /		3	06/07/2012 11:05	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	44.000,00	44.000,00
20	 /		3	10/07/2012 10:05	.....	103.000,00	103.000,00
21	 /		3	12/07/2012 11:05	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	138.100,00	138.100,00
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2012						285.100,00	285.100,00

Επειδή ο προσφεύγων με τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο ισχυρίζεται ότι οι ως άνω τρεις πιστώσεις προέρχονται από επανακαταθέσεις ποσών τα οποία είχε

προηγούμενως αναλάβει από λογαριασμούς του και τα οποία δεν είχαν αλλού αναλωθεί. Οι δε αναλήψεις πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό του λόγω του προκεχωρημένου της ηλικίας του από συνδικαιούχους των λογαριασμών. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκόμισε προς την Φορολογική Αρχή παραστατικά ανάληψης ποσού 50.000€ στις 16.5.2012 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό του της και ποσού 300.000€ στις 6.6.2012 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό του της ίδιας τράπεζας. Τα ποσά αυτά, ισχυρίζεται ότι ουδέποτε αναλώθηκαν, τουναντίον επανακατατέθηκαν από εκείνον εν ευθέτω χρόνο και δη εντός μηνός περίπου από την ανάληψή τους. Επισημαίνει δε ότι οι σχετικές καταθέσεις έχουν πραγματοποιηθεί από τον κο , υπάλληλο του Ξενοδοχείου , το οποίο τυγχάνει ιδιοκτησίας της οικογενείας του και στο οποίο διαμένει πλέον μόνιμα, ενώ οι προηγθείσες αναλήψεις έχουν πραγματοποιηθεί από την κόρη του

Επειδή ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίφθηκε από τον έλεγχο καθόσον σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου:

1. Ο έλεγχος αναγνωρίζει την αδυναμία του ελεγχόμενου να προσέλθει ο ίδιος στο τραπεζικό κατάστημα, προκειμένου να πραγματοποιήσει τραπεζικές συναλλαγές, οπότε θεωρεί λογικό να χρησιμοποιεί τρίτα άτομα για το συγκεκριμένο σκοπό.
2. Ο ελεγχόμενος προσκόμισε εντολή ανάληψης μετρητών προς την τράπεζαγια ανάληψη ποσού 300.000,00 ευρώ στο όνομά του. Το συγκεκριμένο έγγραφο δεν έχει κάποια σφραγίδα τηςή την υπογραφή του υπαλλήλου, ώστε να αποδεικνύεται ότι πράγματι προέρχεται από την τράπεζα. Επιπλέον, ο έλεγχος αναζήτησε το παραστατικό της ανάληψης, καθώς και αντίγραφο κάθε άλλου παραστατικού το οποίο συμψηφίζεται ή συσχετίζεται με τη συγκεκριμένη χρέωση. Η-ΤΟΜΕΑΣ ΚΑΝΟΝΙΣΤΙΚΗΣ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ μας διαβίβασε αντίγραφο μόνο του αιτούμενου παραστατικού ανάληψης, το οποίο φέρει την υπογραφή της , αλλά δεν μας διαβίβασε κανένα άλλο έγγραφο, το οποίο να συσχετίζεται με αυτό.

Στη διάθεση του ελέγχου υπάρχει το από 26/02/2012 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Τροποποίησης Καταστατικού Ετερόρρυθμης Εταιρείας για εκχώρηση – μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων – αποχώρηση εταίρου, σύμφωνα με το οποίο η , ως ετερόρρυθμο μέλος με ποσοστό 51% και διαχειρίστρια της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και τον διακριτικό τίτλο «.....», με έδρα επί της οδού στο αγόρασε το υπόλοιπο 48% επί του συνολικού ποσοστού, με αποτέλεσμα να κατέχει συνολικά το 99% της εταιρείας. Το κεφάλαιο της εταιρείας ορίστηκε

στο ποσό των 50.000,00 ευρώ, για το σχηματισμό του οποίου η ετερόρρυθμη εταίρος προσέφερε το ποσό των 49.500,00 ευρώ. Η εταιρεία σύμφωνα με τα στοιχεία από το νέο TAXIS, έκανε έναρξη την 23^η/03/2012. Η δραστηριότητα της εταιρείας είναι υπηρεσίες κομμωτηρίων και καλλωπισμού, υπηρεσίες μανικιούρ-πεντικιούρ και λιανικό εμπόριο καλλυντικών και ειδών καλλωπισμού.

Από στοιχεία του ΝΕΟ TAXIS προκύπτει ότι η ανωτέρω εταιρεία την 30^η/05/2012 πλήρωσε το ποσό των 171,88 ευρώ στη Δ.Ο.Υ. Π. Φαλήρου για έκδοση οικοδομικής άδειας. Συνεπώς, η ανωτέρω εταιρεία προέβει σε εργασίες ανακαίνισης εντός του καταστήματος.

Από το Μηχανογραφικό Δελτίο Οικονομικών Στοιχείων Επιχειρήσεων και Επιτηδευματιών (Ε3) της ανωτέρω εταιρείας προκύπτει η Αγορά Παγίων Χρήσης συνολικού ποσού 247.220,19 ευρώ, κατά το έτος 2012 (οικ. έτος 2013).

Στη διάθεση του ελέγχου υπάρχει ο υπ' αριθ. λογαριασμός της ανωτέρω εταιρείας στην τράπεζα, ο οποίος άνοιξε την 03/05/2012. Ο έλεγχος συμπεραίνει ότι κατά το χρονικό διάστημα 30/05/2012 έως 17/12/2012 η ανωτέρω επιχείρηση υπέστη ανακαίνιση.

Ο έλεγχος γνωρίζοντας ότι το συνολικό κεφάλαιο της ανωτέρω εταιρείας ανέρχεται στο ποσό των 50.000,00 ευρώ, θεωρεί ότι το αναληφθέν ποσό των 300.000,00 ευρώ χρησιμοποιήθηκε από το άτομο που ανέλαβε τα χρήματα από το τραπεζικό κατάστημα, δηλαδή από την και διατέθηκε για την ενίσχυση της ανωτέρω εταιρείας, στην οποία είναι ετερόρρυθμη εταίρος κατά ποσοστό 99%.

Πλέον των ανωτέρω, ο ελεγχόμενος έχει αποστείλει ποσά στο εξωτερικό στη χρήση 2012 ως κάτωθι:

Τράπεζα	Ημ/νία	Αποστολέας	Ποσό	Νόμισμα	Χώρα Προορισμού	Αποδέκτης	Κωδ. Τράπεζας Αποδέκτη
..... (.....)	17/01/2012	..... .....	95.304,83	USD	US	..... .....	.....
..... (.....)	16/02/2012	..... .....	300.000	USD	US	..... .....	.....

Η , όπως προκύπτει από την με ημερομηνία 28/12/2017 έκθεση ελέγχου της υπηρεσίας μας, απέστειλε μεταξύ άλλων και το κάτωθι ποσό:

..... (.....)	21/05/2012		190.000	USD	US		
------------------	------------	----------------	---------	-----	----	----------------	-------

Με το αίτημα παροχής πληροφοριών ζητήσαμε από τον ελεγχόμενο μεταξύ άλλων τους τραπεζικούς του λογαριασμούς στο εξωτερικό. Ο ελεγχόμενος για τον ανωτέρω λογαριασμό δεν προσκόμισε στοιχεία. Επίσης η , όπως

προκύπτει από τη σχετική έκθεση ελέγχου της, δεν προσκόμισε στοιχεία για τον ως άνω λογαριασμό.

Ο έλεγχος λοιπόν δεν διαθέτει την πλήρη εικόνα του ελεγχόμενου, όσον αφορά στους τραπεζικούς λογαριασμούς και την οικονομική του θέση, τόσο στην ημεδαπή όσο και στην αλλοδαπή. Το γεγονός αυτό, σε συνδυασμό με το ότι το πρόσωπο που έχει αναλάβει τα χρήματα από τον εν λόγω λογαριασμό κατά την ίδια χρονική περίοδο δραστηριοποιείται επιχειρηματικά, όπως αναλυτικά παραπάνω αναφέρθηκε, δεν καθιστά αποδεκτό τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου, δηλαδή ότι η συγκεκριμένη ανάληψη ποσού 300.000,00 ευρώ λειτούργησε ως επανακατάθεση, για όλους τους ανωτέρω λόγους που αναφέρθηκαν.

3. Οι με α/α 19, 20, 21 αναγραφόμενες στο υπ' αριθ./2018 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών που επιδόθηκε στον ελεγχόμενο πραγματοποιήθηκαν από τον
....., υπάλληλο της εταιρείας με την επωνυμία ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟ όπου ο ελεγχόμενος διαμένει, το οποίο ανήκει στην οικογένειά του. Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη την αδυναμία του ελεγχόμενου να προσέρχεται στα τραπεζικά καταστήματα, αποδέχεται ότι οι συγκεκριμένες καταθέσεις έγιναν για λογαριασμό του ελεγχόμενου, συνεπώς ο έλεγχος του καταλογίζει το 100% του συνόλου των ποσών αυτών.»

Επειδή και με τις έγγραφες απόψεις επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής η φορολογική αρχή, απορρίπτει εκ νέου τον προβαλλόμενο ισχυρισμό, παραπέμποντας στην αιτιολόγηση της οικείας έκθεσης ελέγχου και επισημαίνοντας επιπλέον τα κάτωθι:

1. Ο προσφεύγων προέβει την 16^η/05/2012 σε αγορά ακινήτου αντικειμενικής αξίας 263.536,00 € και αξία εκπλειστηριάσματος 292.100,00 €, βάσει του με υπ' αρ./2012 συμβολαίου της συμβολαιογράφου
....., για τη οποία αγορά ο αναλογούν φόρος ήταν 29.960,64 ευρώ και τα συμβολαιογραφικά έξοδα ήταν 3.024,01 ευρώ. Τα ποσά που αναγράφονταν στο συμβόλαιο αγοραπωλησίας του ακινήτου - οι φόροι και τα συμβολαιογραφικά έξοδα - εξοφλήθηκαν από χρηματικά ποσά, τα οποία είχαν προγενεστέρως αναληφθεί.
2. Σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ./2018 έγγραφο (αρ. πρωτ. εισερχ. Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π./2018) έγγραφο της – ΤΟΜΕΑΣ ΚΑΝΟΝΙΣΤΙΚΗΣ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ και το συνημμένο διαβιβασθέν αντίγραφο αιτούμενου τραπεζικού παραστατικού, το οποίο δεν είχε προσκομισθεί από τον προσφεύγοντα, η ανάληψη του ποσού 50.000,00 ευρώ από τον υπ' αριθμόν λογαριασμό της την 16η/05/2012 έγινε από τον καθώς το παραστατικό φέρει την υπογραφή του και όχι από την κόρη του
3. Σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ./2018 έγγραφο (αρ. πρωτ. εισερχ. Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π./2018) έγγραφο της – ΤΟΜΕΑΣ

ΚΑΝΟΝΙΣΤΙΚΗΣ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ και το συνημμένο διαβιβασθέν αντίγραφο αιτούμενου τραπεζικού παραστατικού, το οποίο δεν είχε προσκομισθεί από τον προσφεύγοντα, η ανάληψη του ποσού 300.000,00 ευρώ από τον υπ' αριθμόν λογαριασμό της την 06η/06/2012 έγινε από την κόρη του Από την τράπεζα μας απεστάλλει αντίγραφο μόνο του παραστατικού ανάληψης και όχι αντίγραφο εντολής ανάληψης του προσφεύγοντος προς την τράπεζα, όπως συνέβη σε άλλες περιπτώσεις που υπήρχε αντίστοιχο έγγραφο, παρότι ο έλεγχος με το υπ' αρ. /2018 αίτημα παροχής πληροφοριών προς την τράπεζα αναζήτησε το συγκεκριμένο παραστατικό ανάληψης, αλλά και κάθε άλλο έγγραφο που σχετίζεται ή συμψηφίζεται με αυτό.

4. Το έγγραφο, το οποίο σύμφωνα με τα αναγραφόμενα από τον προσφεύγοντα αποτελεί την εντολή ανάληψης του ποσού των 300.000,00 ευρώ από αυτόν προς την τράπεζα (Σχετικό 7), δεν αποτελεί επίσημο έγγραφο της τράπεζας, ούτε φέρει σφραγίδα επικύρωσης. Πρόκειται για ένα έγγραφο, το οποίο θα μπορούσε ο οποιοσδήποτε να δημιουργήσει.
5. Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο με το οποίο να αποδεικνύεται ότι η κόρη του κατέφυγε σε άλλη πηγή εύρεσης χρημάτων, προκειμένου να ενισχύσει οικονομικά την επιχείρησή της το επίμαχο χρονικό διάστημα και να προβεί σε ολοκληρωτική ανακαίνιση αυτής, η δαπάνη της οποίας ταυτοποιείται πλήρως με το ποσό που αναλήφθηκε από τον υπ' αριθμόν λογαριασμό της την 06η/06/2012, γεγονός το οποίο προκύπτει από τα αναγραφόμενα ευρήματα του ελέγχου στις σελίδες 53-54 της Έκθεσης Μερικού Ελέγχου.
6. Δεν προσκομίστηκαν τόσο από τον προσφεύγοντα, όσο και από την κόρη του στοιχεία για όλους τους υφιστάμενους στο εξωτερικό τραπεζικούς λογαριασμούς οι οποίοι αποδεδειγμένα υφίστανται καθότι το ίδιο χρονικό διάστημα έχουν αποσταλεί εμβάσματα στο εξωτερικό και από τον προσφεύγοντα και από την κόρη του σε λογαριασμούς που τηρούσαν μεταξύ άλλων στην Η.Π.Α.. Οι εν λόγω αλλοδαποί λογαριασμοί ζητήθηκαν να τεθούν στην διάθεση του ελέγχου προκειμένου να διαπιστωθεί η πραγματική οικονομική θέση του προσφεύγοντα τόσο στην ημεδαπή όσο και στην αλλοδαπή . Οι αλλοδαποί λογαριασμοί δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο .
7. Σε ό,τι αφορά, λοιπόν, την εφαρμογή της ΠΟΛ. 1175/2017 την οποία επικαλείται ο προσφεύγων για επανακαταθέσεις ποσών στους τραπεζικούς του λογαριασμούς στην ημεδαπή, δεν τυγχάνει εφαρμογής στην περίπτωση του, καθότι στην διάθεση του ελέγχου δεν υφίσταται η πλήρη οικονομική του θέση σε τραπεζικά ιδρύματα τόσο στην ημεδαπή όσο

και στην αλλοδαπή, ώστε να αποδειχθεί εν τέλει ότι τα επίμαχα ποσά επανακατατέθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς του στην ημεδαπή.»

Επειδή ο προσφεύγων για την επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

1. Αντίγραφο του CD με τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών, από τις οποίες προκύπτουν οι σχετικές πιστώσεις αλλά και οι προηγούμενες αναλήψεις (ΣΧΕΤ. 5).
2. Αντίγραφα παραστατικών αναλήψεως 300.000 € και καταθέσεων 44.000 € και 138.100 € (ΣΧΕΤ. 6).
3. Αντίγραφο εντολής ανάληψης μετρητών (ΣΧΕΤ. 7).
4. Αντίγραφο Πίνακα Προσωπικού Ξενοδοχείου (ΣΧΕΤ. 8).

Επειδή από την εξέταση των παραστατικών αναλήψεως και καταθέσεων (σχετ. 6) προκύπτει ότι την 06/06/2012 η, κόρη του προσφεύγοντος και συνδικαιούχος λογαριασμού, προέβη σε ανάληψη χρημάτων ποσού 300.000,00 ευρώ από τον υπ' αριθ. λογαριασμό της τράπεζας Την 06/07/2012 ο προχώρησε στον ίδιο ως άνω λογαριασμό σε κατάθεση ποσού 44.000,00 ευρώ, ενώ την 12/07/2012 ο ίδιος καταθέτης κατέθεσε εκ νέου στον ίδιο πάλι λογαριασμό ποσό ύψους 138.100,00 ευρώ. Σημειώνεται δε ότι, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, και η τρίτη εκ των τριών διερευνώμενων καταθέσεων, ήτοι η πίστωση ποσού 103.000,00 ευρώ την 10/07/2012 είχε και πάλι διενεργηθεί από τον ως άνω αναφερόμενο καταθέτη. Περαιτέρω, από τον προσκομιζόμενο Πίνακα Προσωπικού της εταιρείας ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟ (ΣΧΕΤ. 8), συμφερόντων της οικογένειας του προσφεύγοντος, διαπιστώνεται ότι ο ήταν υπάλληλος της εταιρείας κατά το έτος 2012, ενώ ήδη εργαζόταν σε αυτή για περισσότερα από δέκα έτη, καθόσον, είχε προσληφθεί την 05/04/2000.

Επειδή η φορολογική αρχή αναφέρει ότι δεν κάνει αποδεκτό τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί επανακατάθεσης διότι, μεταξύ άλλων, την 16^η/05/2012 αγόρασε ακίνητο αντικειμενικής αξίας 263.536,00 € και αξία εκπλειστηριάσματος 292.100,00 €, βάσει του με υπ' αρ./2012 συμβολαίου της συμβολαιογράφου, για τη οποία αγορά ο αναλογούν φόρος ήταν 29.960,64 ευρώ και τα συμβολαιογραφικά έξοδα ήταν 3.024,01 ευρώ. Τα ποσά που αναγράφονταν στο συμβόλαιο αγοραπωλησίας του ακινήτου - οι φόροι και τα συμβολαιογραφικά έξοδα - εξοφλήθηκαν από χρηματικά ποσά, τα οποία είχαν προγενεστέρως αναληφθεί.

Επειδή ο προαναφερόμενος λόγος απόρριψης του ισχυρισμού του προσφεύγοντος

δεν ευσταθεί, καθόσον, η αγορά του ακινήτου έλαβε χώρα την 16/05/2012 και όπως ο ίδιος ο έλεγχος συνομολογεί καλύφθηκε από ποσό που είχε προηγουμένως αναληφθεί από τον προσφεύγοντα. Ωστόσο, η επικαλούμενη με την παρούσα ανάληψη ποσού 300.000,00€ πραγματοποιήθηκε την 06/06/2012, και συνεπώς, δεν προηγήθηκε της αγοράς του ακινήτου αλλά πραγματοποιήθηκε σχεδόν ένα μήνα μετά την σύνταξη του σχετικού συμβολαίου. Ως εκ τούτου, δεν σχετίζεται με την εν λόγω αγορά και αλυσιτελώς προβάλλεται από την φορολογική αρχή ως λόγος αντίκρουσης του ισχυρισμού του προσφεύγοντος.

Επειδή επιπλέον ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον προβαλλόμενο ισχυρισμό διότι η επικαλούμενη ανάληψη του ποσού 300.000,00 ευρώ από τον υπ' αριθμόν λογαριασμό της την 06/06/2012 έγινε από την κόρη του προσφεύγοντος και επιπροσθέτως διότι από την τράπεζα απεστάλη αντίγραφο μόνο του παραστατικού ανάληψης και όχι αντίγραφο εντολής ανάληψης του προσφεύγοντος προς την τράπεζα.

Επειδή με το άρθρο 1 παρ. 1 του ν.5638/1932 ορίζεται ότι: «1. Χρηματική κατάθεσις παρά τραπέζης εις ανοιχτόν λογαριασμόν επ' ονόματι δύο ή πλειοτέρων από κοινού (*compte joint, joint account*) είναι εν τη εννοία του παρόντος νόμου η παρέχουσα τον όρον ότι του εκ ταύτης λογαριασμού δύναται να κάμνη χρήσιν, εν όλω ή εν μέρει, άνευ συμπράξεως των λοιπών, είτε εις, είτε τινές και πάντες κατ' ιδίαν οι δικαιούχοι.»

Επειδή στη παράγραφο 2.4 του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1050/17.2.2014 αναφέρεται ότι: «Περιπτώσεις κοινών [τραπεζικών] λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους του συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων)».

Επειδή στην υπ' αριθ. 1897/2018 απόφαση ΣτΕ αναφέρεται ότι : «....Εάν δεν προκύπτει (αφενός, με βάση τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου και των λοιπών συνδικαιούχων του λογαριασμού, σε συνδυασμό με τα αποδεικτικά στοιχεία που αυτοί επικαλούνται, και, αφετέρου, βάσει των μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης που λαμβάνει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την δέουσα, ενόψει των συνθηκών, επιμέλεια, προκειμένου να διαπιστώσει ποιος είναι ο αληθής δικαιούχος των επίμαχων ποσών, ενόψει και της πηγής ή αιτίας πίστωσής τους στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό) κάποια ιδιαίτερη εσωτερική σχέση μεταξύ των συνδικαιούχων ή/και το μερίδιο που δικαιούται ο καθένας τους, βάσει της μεταξύ τους σχέσης, εφαρμόζεται το τεκμήριο που θέτει το άρθρου 493 του Αστικού Κώδικα, σύμφωνα με το οποίο οι συνδικαιούχοι του

λογαριασμού έχουν δικαίωμα σε ίσα μέρη στο ενεργητικό του (πρβλ. ΣΤΕ 2260/2008, ΑΠ 1128/2017, ΑΠ 1691/2014, ΑΠ 1001/2012, ΑΠ 380/2006 κ.ά.) ...»

Επειδή στον υπ' αριθ. λογαριασμό της δικαιούχοι είναι ο προσφεύγων καθώς και οι δύο κόρες τουκαι

Επειδή η φορολογική αρχή, τόσο στην οικεία έκθεση ελέγχου, όσο και στις έγγραφες απόψεις επί της εξεταζόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, αποδέχτηκε τον ισχυρισμό της κόρης του προσφεύγοντος, η οποία προσκόμισε κατά τη διάρκεια ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκείνην από την ίδια φορολογική αρχή το με αρ. πρωτ./2017 έγγραφο Υπόμνημα, στο οποίο αναγράφει ότι ο λογαριασμός αυτός ανήκει αποκλειστικά στον πατέρα τηςκαι προς επιβεβαίωση αυτού μας προσκόμισε την αίτηση ανοίγματος του ως άνω λογαριασμού και την επιβεβαίωση τηλεφωνικής εντολής του προσφεύγοντα για το άνοιγμα αυτού. Σημειώνει δε περαιτέρω ο έλεγχος ότι βάσει αυτού του Υπομνήματος, οι ελεγχόμενεςκαιαπαλλάχθηκαν από τον έλεγχο για τις πιστώσεις στον συγκεκριμένο λογαριασμό, οι οποίες δεν τους καταλογίστηκαν, καθώς ο έλεγχος αποδέχθηκε ότι αυτές βαρύνουν εξ ολοκλήρου τον πατέρα τους Άλλωστε, αυτός ήταν και ο λόγος που η φορολογική αρχή, αντί να επιμερίσει τις διερευνώμενες πιστώσεις με βάση το πλήθος των δικαιούχων του εν λόγω λογαριασμού, καταλόγισε εξ ολοκλήρου στον προσφεύγοντα τα ποσά που έκρινε ότι αφορούσαν σε πρωτογενείς πιστώσεις.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ο δικαιούχος ενός λογαριασμού, νομιμοποιείται να προβαίνει τόσο σε αναλήψεις όσο και σε καταθέσεις, χωρίς να απαιτείται η σύμφωνη γνώμη των λοιπών δικαιούχων του λογαριασμού, ενώ δύναται να πράττει το ίδιο και για λογαριασμό των λοιπών συνδικαιούχων, εφόσον κάτι τέτοιο έχει καθοριστεί τυπικά ή άτυπα στις μεταξύ τους σχέσεις.

Επειδή από τον συνδυασμό όλων των ανωτέρω, αβάσιμα η φορολογική αρχή απέρριψε την επικαλούμενη ανάληψη των 300.000,00€, λόγω μη προσκόμισης της σχετικής εντολής ανάληψης, δεδομένου ότι, ο έλεγχος είχε ήδη κρίνει και αποδέχτηκε, ότι ο λογαριασμός της τράπεζας ανήκει αποκλειστικά στον προσφεύγοντα. Επιπροσθέτως, σύμφωνα με τα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής, είναι σύνηθες φαινόμενο, να προβαίνει ένα τέκνο σε τραπεζικές συναλλαγές για λογαριασμό του γονέα του, προς εξυπηρέτησή του, και δη όταν εκείνος είναι υπερήλικας, άνω των 100 ετών. Άλλωστε, κατά τα συναλλακτικά ήθη, οι γονείς ορίζουν τα παιδιά τους

ως συνδικαιούχους των λογαριασμών τους, βασιζόμενοι αφενός στην υφιστάμενη εμπιστοσύνη που απορρέει από τους μεταξύ τους οικογενειακούς δεσμούς και αφετέρου λόγω πρακτικής αδυναμίας μετακίνησης των ίδιων στα τραπεζικά καταστήματα που οφείλεται στο προκεχωρημένο της ηλικίας τους.

Ως εκ τούτου, συνάγεται ότι τόσο οι καταθέσεις, όσο και οι αναλήψεις που διενεργούνταν στον ως άνω λογαριασμό, πραγματοποιούνταν από τον ίδιο τον προσφεύγοντα ή από τρίτο πρόσωπο που ενεργούσε για λογαριασμό του, χωρίς ωστόσο να καθίσταται απαραίτητη η χορήγηση σχετικής εντολής προς την τράπεζα, εφόσον το πρόσωπο που προέβαινε στην ανάληψη είχε εκ των πραγμάτων το δικαίωμα να το πράξει.

Επειδή η επικαλούμενη ανάληψη των 300.000,00€ απορρίφθηκε από τον έλεγχο και για τον πρόσθετο λόγο της μη προσκόμισης στοιχείων με το οποία να αποδεικνύεται ότι η κόρη τουκατέφυγε σε άλλη πηγή εύρεσης χρημάτων, προκειμένου να ενισχύσει οικονομικά την επιχείρησή της το επίμαχο χρονικό διάστημα και να προβεί σε ολοκληρωτική ανακαίνιση αυτής. Ειδικότερα, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η εταιρεία στην οποία η κόρη του προσφεύγοντος συμμετείχε ως ετερόρρυθμο μέλος εξέδωσε οικοδομική άδεια και προέβη σε εργασίες ανακαίνισης του καταστήματος διότι την 30/05/2012 είχε καταβάλλει το ποσό των 171,88 ευρώ στη Δ.Ο.Υ. Π. Φαλήρου για έκδοση οικοδομικής άδειας. Επιπλέον, από το Μηχανογραφικό Δελτίο Οικονομικών Στοιχείων Επιχειρήσεων και Επιτηδευματιών (Ε3) της ανωτέρω εταιρείας διαπίστωσαν την αγορά Παγίων ποσού 247.220,19 ευρώ, κατά το έτος 2012 (οικ. έτος 2013). Βάσει αυτών των ευρημάτων, ο έλεγχος έκρινε ότι εφόσον το συνολικό κεφάλαιο της εταιρείας ανερχόταν σε 50.000,00 ευρώ, το αναληφθέν ποσό των 300.000,00 ευρώ, δεν χρησιμοποιήθηκαν από τον προσφεύγοντα αλλά από το άτομο που ανέλαβε τα χρήματα από το τραπεζικό κατάστημα, δηλαδή από την και διατέθηκε για την ενίσχυση της ανωτέρω εταιρείας.

Επειδή ωστόσο η φορολογική αρχή θεμελίωσε την ανωτέρω κρίση της χωρίς να έχει προς τούτο αποδεικτικά στοιχεία. Συγκεκριμένα, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το ποσό των 300.000,00 ευρώ δαπανήθηκε από την κόρη του για την ενίσχυση της εταιρείας στην οποία συμμετέχει χωρίς να πραγματοποιήσει έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία της ετερόρρυθμης εταιρείας, αλλά στήριξε το πόρισμά της αποκλειστικά στα στοιχεία που άντλησε από τις υποβληθείσες δηλώσεις του νομικού προσώπου στο Τaxis. Κατά συνέπεια, δεν προσδιόρισε με ακρίβεια και σαφήνεια το είδος και το ύψος των δαπανών στις οποίες προέβη το νομικό πρόσωπο, αλλά συμπέρανε αόριστα ότι πραγματοποίησε ανακαίνιση στις εγκαταστάσεις του. Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, δεν

προσδιόρισε αν οι δαπάνες αυτές πραγματοποιήθηκαν με καταβολές τοις μετρητοίς ή επί πιστώσει ή ακόμη και μέσω δανείου που ενδεχομένως να είχε λάβει το νομικό πρόσωπο. Τέλος, εάν από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις προέκυπτε ότι τα ποσά αυτά πράγματι δαπανήθηκαν με μετρητά, έπρεπε να αποδείξει στη συνέχεια με στοιχεία ότι πηγή προέλευσης αυτών ήταν το αναληφθέν ποσό των 300.000,00 ευρώ, ώστε να απορρίψει τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος χωρίς να καταλείπονται αμφιβολίες.

Επειδή ο έλεγχος επισημαίνει ότι δεν προσκομίστηκαν τόσο από τον προσφεύγοντα, όσο και από την κόρη του στοιχεία για όλους τους υφιστάμενους στο εξωτερικό τραπεζικούς λογαριασμούς, οι οποίοι αποδεδειγμένα υφίστανται καθότι το ίδιο χρονικό διάστημα έχουν αποσταλεί εμβάσματα στο εξωτερικό και από τον προσφεύγοντα και από την κόρη του σε λογαριασμούς που τηρούσαν μεταξύ άλλων στην Η.Π.Α..

Επειδή τα στοιχεία των λογαριασμών που τηρεί ο προσφεύγων στο εξωτερικό, επηρεάζουν σε κάθε περίπτωση την απεικόνιση της πραγματικής οικονομικής κατάστασής του. Ωστόσο, σε ότι αφορά στον συγκεκριμένο ισχυρισμό περί επανακατάθεσης του ποσού των 300.000,00€, η μη προσκόμιση στοιχείων των υφιστάμενων λογαριασμών αλλοδαπής, ουδεμία σημασία έχει διότι όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση και την κίνηση των εγχώριων λογαριασμών, δεν διαπιστώθηκε ότι τα αναληφθέντα την 06/06/2012 χρήματα εμβάσθηκαν σε λογαριασμό του εξωτερικού.

Επειδή τέλος ο έλεγχος δεν αποδέχεται τον ισχυρισμό περί επανακατάθεσης διότι σε ό,τι αφορά την εφαρμογή της ΠΟΛ. 1175/2017 την οποία επικαλείται ο προσφεύγων για επανακαταθέσεις ποσών στους τραπεζικούς του λογαριασμούς στην ημεδαπή, έκρινε ο έλεγχος ότι δεν τυγχάνει εφαρμογής στην περίπτωση του, καθότι στην διάθεση του ελέγχου δεν υφίσταται η πλήρης οικονομική του θέση σε τραπεζικά ιδρύματα τόσο στην ημεδαπή όσο και στην αλλοδαπή, ώστε να αποδειχθεί εν τέλει ότι τα επίμαχα ποσά επανακατατέθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς του στην ημεδαπή.

Επειδή σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου, η φορολογική αρχή «διενεργεί στον ως άνω φορολογούμενο μερικό έλεγχο για τις χρήσεις 2012 και 2013, για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 15-19 και 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 Κ.Φ.Ε. μη εφαρμοζομένων των διατάξεων του άρθρου 27 Ν. 4174/2013, κατόπιν επεξεργασίας του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.), το οποίο περιλαμβάνει τις κινήσεις των τραπεζικών συναλλαγών του υπόχρεου από την 01/01/2002 έως 31/12/2013.»

Επειδή από τα ανωτέρω αλλά και το σύνολο των στοιχείων του φακέλου,

προκύπτει ότι η φορολογική αρχή επεξεργάστηκε μέσω του ηλεκτρονικού αρχείου ΕΛΑΕΠΠ τις συναλλαγές των τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους ήταν δικαιούχος ή συνδικαιούχος κατά τα έτη 2012 και 2013.

Επειδή από κανένα στοιχείο της οικείας έκθεσης δεν προέκυψε ότι υφίσταντο λογαριασμοί ημεδαπής για τους οποίους ο έλεγχος δεν διέθετε στοιχεία ή δεν τέθηκαν στη διάθεσή του από τον προσφεύγοντα. Συνεπώς, ο έλεγχος είχε τη δυνατότητα να διαπιστώσει μέσω των συναλλαγών που διενεργήθηκαν σε λογαριασμούς που τηρούνται στην ημεδαπή, εάν το ποσό των 300.000,00€ που αναλήφθηκε την 06/06/2012 επανακατατέθηκε σε έτερο λογαριασμό ημεδαπής ή εμβάσθηκε μέσω τραπεζικού συστήματος σε λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην αλλοδαπή.

Επειδή σύμφωνα 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 περαιτέρω, από τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«2. 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 εμπεριστατωμένα 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.»

Επειδή επιπροσθέτως, από τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 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.»*

Επειδή στην παρ. 2 ζ' του άρθρου 21 του Π.Δ. 16/1989 (Έκθεση Ελέγχου) ορίζεται ότι: «στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνονται «οι διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή σύμφωνα με τη νομολογία και τις αποφάσεις ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994, κρίθηκε ότι η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης.

Επειδή στην υπό εξέταση περίπτωση, ως προς το επικαλούμενο αναληφθέν, την 06/06/2012 και για λογαριασμό του προσφεύγοντος ποσό των 300.000,00€, η φορολογική αρχή δεν τεκμηρίωσε με νόμιμη, σαφή και επαρκή αιτιολόγηση, ότι αυτό αναλώθηκε ή δαπανήθηκε αποδεδειγμένα από τον ίδιο ή τρίτο πρόσωπο. Περαιτέρω, δεν τεκμηρίωσε ότι το εν λόγω ποσό επανακατατέθηκε σε άλλο λογαριασμό πλην του επίμαχου, ή τέλος ότι εμβάσθηκε μέσω εγχώριου σε τηρούμενο λογαριασμό της αλλοδαπής.

Συνεπώς, λαμβάνοντας υπ' όψιν όλα τα παραπάνω, σε συνδυασμό με την παραδοχή του ελέγχου ότι ο υπ' αριθ. λογαριασμός της τράπεζας, ανήκει και τροφοδοτείται αποκλειστικά από τον προσφεύγοντα, γίνεται αποδεκτός ο ισχυρισμός του ότι οι επίμαχες πιστώσεις ποσού 44.000,00€ την 06/07/2012, 103.000,00€ την 10/07/2012 και 138.100,00€ την 12/07/2012 αποτελούν προϊόν επανακατάθεσης τμήματος του αναληφθέντος κατά την 06/06/2012 ποσού των 300.000,00€ από τον ίδιο λογαριασμό.

Επειδή ο προσφεύγων με τρίτο προβαλλόμενο λόγο, ισχυρίζεται ότι από την ανάλυση κεφαλαίου για το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα και από τις σχετικές φορολογικές δηλώσεις του, προκύπτει ότι είχε την οικονομική – ταμειακή δυνατότητα να προβαίνει σε καταθέσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, χωρίς αυτό απαραίτητα να σημαίνει ότι οι καταθέσεις αυτές είναι πρωτογενείς. Ωστόσο, ως προς το οικονομικό έτος 2013, ο εν λόγω ισχυρισμός δεν εξετάζεται δεδομένου ότι, όπως αναλυτικά αναφέρεται ανωτέρω, αιτιολογήθηκαν οι διερευνώμενες τρεις πιστώσεις από προγενέστερη ανάληψη χρημάτων του προσφεύγοντος και ως εκ τούτου δεν υφίσταται διαφορά για την εν λόγω χρήση η οποία να χρήζει αιτιολόγησης.

Επειδή ως προς τη χρήση 2013, η φορολογική αρχή καταλόγισε διαφορά προερχόμενη από τεκμήρια διαβίωσης συνολικού ύψους 6.031,88€. Όπως επισημαίνεται από τη φορολογική αρχή στις έγγραφες απόψεις που υπέβαλλε επί της παρούσας:, «Σε

ό,τι αφορά το οικ. έτος 2013 ο έλεγχος καταλόγισε εισόδημα από προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων. Ο προσφεύγων προσκόμισε ανάλωση κεφαλαίου των οικ. ετών 2005 – 2013, από την οποία προκύπτει στο οικ. έτος 2013 τελικό διαθέσιμο υπόλοιπο ποσού 634.499,49 ευρώ, που καλύπτει την προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων ποσού 6.031,88 που προέκυψε από τον έλεγχο για το οικ. έτος 2014...»

Ως εκ τούτου, δεν υφίσταται για την εν λόγω χρήση διαφορά προερχόμενη από τεκμήρια διαβίωσης και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός. Επομένως, η υπ' αρ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 πρέπει να ακυρωθεί.

Επειδή γενομένων δεκτών των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών προσβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή λόγων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 23/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και την ακύρωση: α) της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και β) της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό Έτος 2013:

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	121.385,60	0,00
Πρόσθετος φόρος (ευνοϊκότερη κύρωση)	119.176,38	0,00
Εισφορά Αλληλεγγύης	11.940,67	0,00
Σύνολο για καταβολή	252.502,65	0,00

Οικονομικό Έτος 2014:

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	1.568,29	0,00
Πρόσθετος φόρος (ευνοϊκότερη κύρωση)	1.402,36	0,00
Εισφορά Αλληλεγγύης	275,69	0,00
Σύνολο για καταβολή	3.246,34	0,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

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.