



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα, **22/06/2018**

Αριθμός απόφασης: **3130**

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 Β' 968/22.3.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.4.2017 Απόφασης 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 22.2.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή α) της του, συζύγου ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Παλλήνης Αττικής, κατοίκου, αριθμός, και β) του του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Παλλήνης Αττικής, κατοίκου, και, κατά της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης Αττικής:

Α/Α	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		01/02/2018	01/02/2018 / 05/02/2018	Φόρος εισοδήματος	01/01/2012 - 31/12/2012	42.461,02 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης Αττικής, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22.2.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α) της του, συζύγου ΑΦΜ, και β) του του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) οικονομικού έτους 2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 21.462,32 €, πλέον 69,00 € τελών χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων, 13,80 € εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου, 19.030,52 € συνόλου προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ οικονομικού έτους 2013 και εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕφπ και 1.885,38 € ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 ν. 3986/2011 (ΕισφΑλληλ), ήτοι συνολικού ποσού 42.461,02 €.

Οι διαφορές ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ προέκυψαν επί τη βάση της από 01.02.2018 έκθεσης μερικού ελέγχου εισοδήματος (εφαρμογής διατάξεων του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ)) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης Αττικής, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε το συνολικό εισόδημα της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο (έτος) 01.01.2012-31.12.2012 με την προσθήκη για μεν την προσφεύγουσα εισοδημάτων από ακίνητα ύψους 1.115,53 € στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά της περιόδου 01.01.2012-31.12.2012, για δε τον προσφεύγοντα εισοδημάτων από ακίνητα ύψους 1.115,53 €, εισοδημάτων από μισθωτές υπηρεσίες ύψους 16.394,36 € και εισοδημάτων αγνώστου πηγής και αιτίας προέλευσης (άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994) ύψους 35.920,66 € στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του περιόδου 01.01.2012-31.12.2012, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό εισόδημα (πριν την έκπτωση δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994)			
	Προσφεύγουσα		Προσφεύγων	
	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου
01.01.2012-31.12.2012	47.469,39 €	49.192,51 €	24.800,83 €	78.231,38 €

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τους η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων ζητούν την ακύρωση της ως άνω πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης Αττικής, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1.) Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – Παραβίαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.
- 2.) Απουσία προσαύξησης περιουσίας.
- 3.) Εσφαλμένη εφαρμογή κείμενης νομοθεσίας.
- 4.) Ανεπαρκής και μη εμπεριστατωμένη αιτιολογία των ελεγκτικών αρχών – Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (01.02.2018): *«Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (01.02.2018): *«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. [...]. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 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. [...]. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»*

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπ' αριθμ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31.12.2013) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (01.02.2018): *«Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού*

ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοση του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (01.02.2018): «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής [...] του φορολογούμενου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή [...] του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο [...] ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. [...]. 2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: α) [...], β) [...], γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και δ) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (01.02.2018): «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 και 2 ν. 2690/1999, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (01.02.2018): «1. Οι διοικητικές αρχές, **πριν** από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.»

Επειδή, σύμφωνα με την από 26.2.2018 Εισήγηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης Αττικής επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (σελ. 9): «...αναφορικά με τα επιχειρήματα

των ελεγχόμενων ότι αυξήθηκαν τα προσδιορισθέντα από τον έλεγχο εισοδήματα του κ. στην Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με αριθμό 36/2018 συγκριτικά με την Πράξη Προσωρινού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος 100B/2017, αναφέρουμε ότι **κατόπιν των διευκρινήσεων των ίδιων των ελεγχόμενων με το [...] έγγραφο Υπόμνημά τους αυξήθηκαν μεν τα εισοδήματα του κ. αλλά μειώθηκαν αντίστοιχα τα εισοδήματα της κ.** (πάντα συγκριτικά μεταξύ των προσωρινών και οριστικών αποτελεσμάτων ως αυτά καταγράφονται στις σχετικές Πράξεις Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος). Επιπλέον, με τις παρασχεθείσες διευκρινήσεις επί των συναλλαγών ως αυτές αναγράφονται στους πίνακες του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθ. 28 του Ν. 4174/2013 με αριθμό/12-12-2017, προσδιορίστηκε ακριβώς ποιες συναλλαγές αφορούν είσπραξη μισθωμάτων και ποιες εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα (καθώς δεν ήταν σαφές από την περιγραφή της συναλλαγής).»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη μεταβάλλει επί τα χείρω τη θέση του, αυξάνοντας τη φορολογική του επιβάρυνση, σε σχέση με το υπ' αριθμ./2017 σημείωμα διαπιστώσεων και την αντίστοιχη προσωρινή πράξη, επί τη βάση του υπ' αριθμ./2018 απαντητικού του υπομνήματος (από ποσό διαφοράς μεταξύ δηλωθέντων και ελεγχθέντων εισοδημάτων ύψους 44.167,17 € σε ποσό διαφοράς μεταξύ δηλωθέντων και ελεγχθέντων εισοδημάτων ύψους 53.430,35 €), τούτο δε έλαβε χώρα χωρίς να αιτιολογείται και χωρίς να του δοθεί η δυνατότητα να απαντήσει επί της σχετικής δυσχερούς μεταβολής πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, κάτι που συνιστά παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και συγκεκριμένα του δικαιώματός του προηγούμενης ακρόασης, για το λόγο αυτό η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί, πολλώ μάλλον που, αν είχε κληθεί, θα είχε απαντήσει με όλα τα στοιχεία που προσκομίζει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ότι κάθε του τραπεζική κατάθεση προκύπτει από νομίμως φορολογηθέντα εισοδήματα, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι ο προσφεύγων αναληθώς προβάλλει ότι με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του προσκομίζει στοιχεία, από τα οποία προκύπτει ότι κάθε του τραπεζική κατάθεση προκύπτει από νομίμως φορολογηθέντα εισοδήματα, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και άρα δικαιολογείται (και) η ως άνω διαφορά μεταξύ προσωρινού και οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2013, αφού στην πραγματικότητα δεν προσκομίζει κανένα απολύτως αποδεικτικό μέσο προς απόδειξη των όποιων ισχυρισμών προβάλλει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, **πάντως**, όπως προκύπτει σαφώς από το προπαρατεθέν απόσπασμα από την από 26.2.2018 Εισήγηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης Αττικής επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η διαφορά μεταξύ δηλωθέντων και προσδιορισθέντων με τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης Αττικής εισοδημάτων του προσφεύγοντος, όπως αυτή αποτυπώνεται στην ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, αυξήθηκε μεν σε σχέση με εκείνη που είχε αποτυπωθεί στο υπ' αριθμ./2017 σημείωμα διαπιστώσεων και στη σχετική προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, αυτό όμως συνέβη **κατόπιν και κυρίως επί τη βάση των διευκρινίσεων που παρείχε ο ίδιος ο προσφεύγων με τις έγγραφες απόψεις του** (υπ' αριθμ./2018 απαντητικό υπόμνημά του) επί του ως άνω σημειώματος

διαπιστώσεων (κάτι που δεν απαγορεύεται από καμία από τις προπαρατεθείσες διατάξεις ούτε άλλη διάταξη του ν. 4174/2013 ή γενικά της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας ή ακόμα και του Συντάγματος), συνεπώς θα ήταν παράλογο και ανούσιο να κληθεί ο προσφεύγων να εκφράσει τις απόψεις του επί της αυξηθείσας ως άνω διαφοράς, αφού ο ίδιος είχε ήδη θεμελιώσει την αύξησή της με τις διευκρινίσεις και τα λοιπά στοιχεία που είχε περιλάβει στις εν λόγω έγγραφες απόψεις του (υπ' αριθμ./2018 απαντητικό υπόμνημά του), είχε δηλαδή κατ' ουσίαν ισχυριστεί ότι τα πραγματικά, κατ' είδος και ύψος, εισοδήματα που απέκτησε κατά την περίοδο 01.01.2012-31.12.2012 δεν ήταν ούτε τα δηλωθέντα από τον ίδιο με την υποβληθείσα δήλωσή του ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2013 ούτε τα προσωρινώς προσδιορισθέντα από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης Αττικής, αλλά αυτά που περιγράφονταν, κατ' είδος και ύψος, από τον ίδιο στις έγγραφες απόψεις του (υπ' αριθμ./2018 απαντητικό υπόμνημά του) επί του ως άνω σημειώματος διαπιστώσεων. Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι συγκεκριμένα εισοδήματά της, αφορώντα είτε στην ελεγχόμενη χρήση είτε στην αμέσως προηγούμενη, δε συνυπολογίστηκαν ως προερχόμενα από γνωστή πηγή, αλλά κρίθηκαν ως προερχόμενα από άγνωστη πηγή, καίτοι είναι χρήματα που προέρχονται από δημόσιους φορείς ή ιδιωτικούς φορείς συμβεβλημένους με το δημόσιο, προσκομίζει δε σχετικές βεβαιώσεις και συγκεκριμένα από το ΙΚΑ για καθαρό ποσό 9.590,00 € και παρακρατηθέντα φόρο 1.918,00 €, από τον ΟΠΑΔ για καθαρό ποσό 16.832,00 € και παρακρατηθέντα φόρο εισοδήματος 3.473,10 €, επίσης από τον ΟΠΑΔ για καθαρό ποσό 13.358,90 € και παρακρατηθέντα φόρο εισοδήματος 4.006,60 €, από την εταιρία «.....» για ποσό 652,00 € και παρακρατηθέντα φόρο 130,40 €, από την εταιρία «.....» για ποσό 1.020,40 € και παρακρατηθέντα φόρο 204,11 €, από το Νοσοκομείο «.....» για ποσό 3.956,95 € και παρακρατηθέντα φόρο 791,39 €, επίσης από τον ΟΠΑΔ βεβαιώσεις για ποσά 8.544,70 €, 5.094,94 €, 5.210,00 € και 9.975,00 € με αντιστοίχως παρακρατηθέντες φόρους 1.763,10 €, 1.042,00 €, 1.202,06 €, και 2.033,90 €, συνεπώς η φορολογική επιβάρυνση επί τη βάσει των συγκεκριμένων τραπεζικών της καταθέσεων δε στοιχειοθετεί προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/1994, για το λόγο αυτό η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει ακυρωτέα ως νόμω και ουσία αβάσιμη, καθώς η ελεγκτική αρχή δεν απέδειξε ότι οι συγκεκριμένες καταθέσεις βασίζονται σε μη φορολογηθέντα εισοδήματα από την άσκηση του επιτηδεύματός της, αντιθέτως προέκυψαν με σαφήνεια οι πηγές προέλευσης αυτών. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί στα δηλωθέντα με τη σχετική δήλωση ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2013 της προσφεύγουσας ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης Αττικής **δεν πρόσθεσε κανένα άλλο ποσό πλην του ποσού των 1.115,53 €, που αφορούσε σε εισόδημα από ακίνητα και όχι σε εισόδημα αγνώστου πηγής και αιτίας προέλευσης** (άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994), **από κανένα δε σημείο** της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης και της συμπροσβαλλόμενης με αυτή, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 01.02.2018 σχετικής έκθεσης μερικού ελέγχου εισοδήματος (εφαρμογής διατάξεων του ν.

2238/1994 (ΚΦΕ)) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης Αττικής **δεν προκύπτει ότι** στα δηλωθέντα από την προσφεύγουσα με την ως άνω σχετική δήλωσή της ΦΕφπ οικονομικού έτους 2013 εισοδήματα **προστέθηκαν τα ως άνω συγκεκριμένα ποσά** που αναφέρει η προσφεύγουσα, πολύ δε λιγότερο ως εισοδήματα αγνώστου πηγής και αιτίας προέλευσης (άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994). Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το εδώ εξεταζόμενο μέρος του, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης Αττικής αθροίζει ως μη δικαιολογημένα εισοδήματα ποσά που έχουν κατατεθεί από τον ίδιο ως μη αναλωθέντα κεφάλαια προηγούμενων ετών με εξαντληθείσα την όποια φορολογική υποχρέωση. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος, αφού δεν εξειδικεύει εν προκειμένω α) σε τι ποσά (είδος και ύψος) αναφέρονται τα επικαλούμενα από αυτόν μη αναλωθέντα κεφάλαια προηγούμενων ετών, β) σε ποια έτη αφορούν, γ) αν όντως πρόκειται για εισοδήματα ή άλλου είδους χρηματικά ποσά (π.χ. δωρεές, δάνεια κ.λπ.) και δ) αν όντως έχουν φορολογηθεί, είτε με τις γενικές διατάξεις είτε αυτοτελώς, ή είναι κατά νόμον απαλλασσόμενα, γεγονός που έχει σαν αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί στην ουσία του ο υπό κρίση ισχυρισμός του, παράλληλα δε ούτε προσκομίζει (συνυποβάλλει), αλλά ούτε και έστω επικαλείται (αναφέρει) κανένα συναφές αποδεικτικό στοιχείο προς απόδειξη τόσο του ως άνω ισχυρισμού του γενικά όσο και των ως άνω συγκεκριμένων ειδικών λεπτομερειών του. Για το λόγο αυτό, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το εδώ εξεταζόμενο μέρος του, να απορριφθεί ως αόριστος.

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει, περαιτέρω, ότι ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης Αττικής αθροίζει ως μη δικαιολογημένα εισοδήματα ποσά που έχουν κατατεθεί από συγγενείς, της προσφεύγουσας-συζύγου του ή του ίδιου, πρώτου βαθμού εξ αίματος (.....) ή εξ αγχιστείας (....., γαμπρός του προσφεύγοντος). Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος, αφού δεν εξειδικεύει εν προκειμένω α) σε τι ακριβώς αφορούν τα εν λόγω επικαλούμενα ποσά (π.χ. εισοδήματα, δωρεές, δάνεια κ.λπ.), β) ποιο το ύψος τους, γ) από ποιο πρόσωπο κατατέθηκε το καθένα από αυτά και δ) αν όντως έχουν φορολογηθεί, είτε με τις γενικές διατάξεις είτε αυτοτελώς, ή είναι κατά νόμον απαλλασσόμενα, γεγονός που έχει σαν αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί στην ουσία του ο υπό κρίση ισχυρισμός του, παράλληλα δε ούτε προσκομίζει (συνυποβάλλει), αλλά ούτε και έστω επικαλείται (αναφέρει) κανένα συναφές αποδεικτικό στοιχείο προς απόδειξη τόσο του ως άνω ισχυρισμού του γενικά όσο και των ως άνω συγκεκριμένων ειδικών λεπτομερειών του. Για το λόγο αυτό, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, και κατά το εδώ εξεταζόμενο μέρος του, να απορριφθεί ως αόριστος.

Επειδή, σύμφωνα με την από 26.2.2018 Εισήγηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης Αττικής επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (σελ. 10-11): «...*Ενότητα 2^η: Καταθέσεις από συγγενείς, από μισθωτές και προς αποπληρωμή δανείων. Μεταξύ των τραπεζικών συναλλαγών που περιλαμβάνονται στους πίνακες 4.1.α-4.1.ε της από 29/01/2018 Έκθεσης Ελέγχου και που*

αφορούν την χρήση 2012 (για την οποία εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, και οι οποίες προσδιορίζουν τα «προσδιορισθέντα από τον έλεγχο εισοδήματα»: υπάρχει μία και μόνο συναλλαγή που παραπέμπει σε μισθωτή σε ακίνητο των ελεγχόμενων, και συγκεκριμένα τον κ., με περιγραφή «.....», από την οποία περιγραφή της συναλλαγής δεν συνάγεται ότι πρόκειται για καταβολή μηνιαίου μισθώματος, αλλά από διαφορετική αιτία προέλευσης [...].»

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει, περαιτέρω, ότι ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης Αττικής αθροίζει ως μη δικαιολογημένα εισοδήματα ποσά που έχουν κατατεθεί από δηλωθείσες πηγές εκμίσθωσης ακινήτων (.....). Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος, αφού δεν εξειδικεύει εν προκειμένω α) σε ποιο/ποιους μήνα/μήνες της μίσθωσης αφορούν τα εν λόγω επικαλούμενα ποσά, β) ποιο το ύψος τους και γ) αν όντως έχουν φορολογηθεί, γεγονός που έχει σαν αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί στην ουσία του ο υπό κρίση ισχυρισμός του, παράλληλα δε ούτε προσκομίζει (συνυποβάλλει), αλλά ούτε και έστω επικαλείται (αναφέρει) κανένα συναφές αποδεικτικό στοιχείο προς απόδειξη τόσο του ως άνω ισχυρισμού του γενικά όσο και των ως άνω συγκεκριμένων ειδικών λεπτομερειών του, απεναντίας, όπως προκύπτει σαφώς από το προπαρατεθέν απόσπασμα από την από 26.2.2018 Εισήγηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης Αττικής επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (σελ. 10-11), το **μοναδικό** ποσό (πίστωση) που προστέθηκε από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης Αττικής στα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος **ως μη δικαιολογημένο εισόδημα (εισόδημα αγνώστου πηγής και αιτίας προέλευσης)** και που εκ πρώτης όψεως θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι σχετίζεται με μισθωτή δικό του ή/και της συζύγου του και ότι αφορά σε εισόδημα από ακίνητα είναι εκείνο που αναφέρεται στον Πίνακα 4.1.β. της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 01.02.2018 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου εισοδήματος (εφαρμογής διατάξεων του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ)) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης Αττικής με κωδικό αριθμό εγγραφής (REC ID) και αιτιολογία συναλλαγής (περιγραφή) «.....», πλην όμως ο προσφεύγων δεν προσκομίζει (συνυποβάλλει), αλλά ούτε και έστω επικαλείται (αναφέρει) κανένα συναφές αποδεικτικό στοιχείο, από το οποίο να προκύπτει (πλήρης απόδειξη) ότι η εν λόγω πίστωση αφορά σε καταβολή μηνιαίου μισθώματος και ότι συνεπώς αποτελεί εισόδημα από ακίνητα και μάλιστα ήδη φορολογηθέν ως τέτοιο. Για το λόγο αυτό, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, και κατά το εδώ εξεταζόμενο μέρος του, να απορριφθεί καταρχήν ως αόριστος και πάντως ως ουσία αβάσιμος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει, τέλος, ότι ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης Αττικής εκλαμβάνει ως μη δικαιολογούμενες καταθέσεις που στοιχειοθετούν προσαύξηση περιουσίας ακόμη και τις καταθέσεις για την πληρωμή δανείου στην τράπεζα υπό την επωνυμία “.....”. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί ο προσφεύγων δεν προσκομίζει (συνυποβάλλει), αλλά ούτε και έστω επικαλείται (αναφέρει) κανένα συναφές αποδεικτικό στοιχείο, από το οποίο να

προκύπτει (πλήρης απόδειξη) ότι όντως οι πέντε (5) πιστώσεις που αναφέρονται στον Πίνακα 4.1.γ. της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 01.02.2018 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου εισοδήματος (εφαρμογής διατάξεων του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ)) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης Αττικής με κωδικούς αριθμούς εγγραφής (REC ID),, και και Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπεζής «.....» αφορούν σε καταθέσεις με σκοπό την αποπληρωμή δανείου που του χορηγήθηκε από την τράπεζα Για το λόγο αυτό, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το εδώ εξεταζόμενο μέρος του, να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Ως προς τους τρίτο και τέταρτο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 7 και 8 της απόφασης), «7. ...σε αρκετές περιπτώσεις (λ.χ. όταν ο ίδιος ο δικαιούχος του λογαριασμού καταθέτει σε αυτόν μετρητά ή το ποσό επιταγής), η αληθής φύση και η ακριβής αιτία ή πηγή (γενεσιουργός οικονομικός λόγος) των οικείων σημαντικών αυξήσεων του ποσού του τραπεζικού λογαριασμού είναι αδύνατο ή, εν πάση περιπτώσει, ιδιαίτερα δυσχερές να διαγνωσθούν με άλλους τρόπους από τη φορολογική διοίκηση, η οποία διαπιστώνει μια κατάσταση, όσον αφορά την περιουσία του φορολογούμενου, που ευλόγως καλεί για εξηγήσεις εκ μέρους του. Εξάλλου, σε υπόθεση όπως η κρινόμενη, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και **υποχρεούται**, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι **πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο**, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης [...]. Επομένως, **οφείλει**, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντισταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του [...], αλλά, **πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής [...]. 8. ...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 (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 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 ελλείπει 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.). [...]. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ.

1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου 4174/2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου. Πράγματι, τέτοιες υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο ποσό είτε (α) αποτελεί φορολογητέο μη δηλωθέν εισόδημα, περίπτωση που είναι και η συνήθης, κατά τα κοινώς γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε (β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣτΕ 387/2015) είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ' αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμενα να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης είτε (δ) σε εξαιρετικές περιπτώσεις, απορρέει από συμπεριφορά που συνιστά ποινικό αδίκημα (λ.χ. εμπόριο ναρκωτικών ή δωροδοκία), με συνέπεια να υπόκειται (όχι σε φόρο εισοδήματος αλλά) σε δήμευση, σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 76 του Ποινικού Κώδικα και με ειδικές διατάξεις της ποινικής νομοθεσίας. Περαιτέρω, σε υπόθεση όπως η παρούσα, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1175/2017 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «1. [...]. 2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου. Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει

επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του. [...]. 5. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με την από 26.2.2018 Εισήγηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης Αττικής επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (σελ. 11): «...Ενότητα 3^η: Επεξεργασία τραπεζικών κινήσεων προς προσδιορισμό από τον έλεγχο εισοδημάτων. Κατά τον έλεγχο έχει πραγματοποιηθεί επεξεργασία των συλλεχθέντων στοιχείων βάσει των αναφερθέντων στην παράγραφο 3.4.4 της από 29/01/2018 Έκθεσης Ελέγχου, κατ' εφαρμογή και των ορισθέντων στην ΠΟΛ 1175/2017. Ως προς τον τρόπο προσδιορισμού των πρωτογενών-αρχικών καταθέσεων-πιστώσεων, που θεωρείται ότι συνιστούν τα «προσδιορισθέντα από τον έλεγχο εισοδήματα» των ελεγχόμενων διευκρινίζονται τα εξής (ως αυτά αναφέρονται και στην παράγραφο 3.4.4 της από 29/01/2018 Έκθεσης Ελέγχου): α) [...]. β) **Έχουν εξαιρεθεί** καταθέσεις/πιστώσεις χρηματικών ποσών που προέρχονται: από τραπεζικούς λογαριασμούς (συμπεριλαμβανομένων και των τυχόν ληφθέντων δανείων) ή επενδυτικές μερίδες της ελεγχόμενης ή του συζύγου της, από πιστωτικούς τόκους και από τυχόν διαθέσεις περιουσιακών στοιχείων (οχημάτων-σκαφών, καθώς οι εν λόγω συναλλαγές-πωλήσεις συμπεριλαμβάνονται στο αίτημα προς την ελεγχόμενη προς παροχή διευκρινίσεων), και γ) [...]. Κατά συνέπεια, **μετρητά που επανακατατίθενται** στους λογαριασμούς, ως αναφέρουν οι ελεγχόμενοι στην υπό εξέταση ενδικοφανή τους προσφυγή, **έχουν εξαιρεθεί** των προσδιορισθέντων από τον έλεγχο εισοδημάτων. [...].»

Επειδή, με τους τρίτο και τέταρτο λόγους της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει, με το μεν **τρίτο** λόγο, ότι ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης Αττικής προέβη σε εσφαλμένη εφαρμογή της κείμενης νομοθεσίας, λογίζοντας ανεξαιρέτως τις τραπεζικές του καταθέσεις ως προσαύξηση περιουσίας παρά τις συγκεκριμένες προϋποθέσεις που απαιτούνται για την προσμέτρηση των τραπεζικών καταθέσεων στην προσαύξηση περιουσίας, οι οποίες ωστόσο μπορεί να αφορούν συναλλαγές ή κινήσεις που δε συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα, επικαλείται δε συναφώς την υπ' αριθμ. 886/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, από την οποία καθίσταται, κατά τη γνώμη του, σαφές ότι η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης της αποδιδόμενης προσαύξησης περιουσίας, κάτι που έχει γίνει, επίσης κατά τη γνώμη του, δεκτό και με την υπ' αριθμ. 1175/2017 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, προσθέτει δε ότι ουδαμού προκύπτει ο τρόπος, με τον οποίο οι τραπεζικές του καταθέσεις απεδείχθη ότι συνιστούν προσαύξηση της περιουσίας, καθόσον οι αναλήψεις και καταθέσεις που εντοπίζονται στα διάφορα τραπεζικά ιδρύματα μπορεί να αφορούν συναλλαγές ή κινήσεις, οι οποίες δε συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα, πλην όμως οι ελεγκτικές αρχές δεν προέβησαν σε κανένα τέτοιο διαχωρισμό, συγκαταλέγοντας συλλήβδην το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων στις συνιστάμενες προσαύξησης περιουσίας, δε διαπιστώνεται δε αν πρόκειται για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία τέτοια, ώστε να συνιστούν πραγματικό εισόδημα και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς, με το δε **τέταρτο** λόγο, ότι η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, με την αιτιολογία που την ακολουθεί στην αντίστοιχη έκθεση ελέγχου, είναι ανεπαρκώς αιτιολογημένη, καθώς σε κανένα σημείο δε γίνεται αναφορά στο πώς προέκυψε η καταλογισθείσα διαφορά μεταξύ της υποβληθείσας δήλωσης ΦΕΦΠ και των

διαπιστώσεων του υπό κρίση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, όπως αυτές αποτυπώνονται στην από 29.1.2018 οικεία έκθεση ελέγχου, συγκεκριμένα δε ότι ο τελευταίος προέβη στη διαπίστωση διαφοράς ύψους 42.461,02 €, μη ερευνώντας το είδος των τραπεζικών καταθέσεων, ήτοι την αιτία προέλευσής τους, π.χ. αν πρόκειται για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή αποτελούντα πραγματικό εισόδημα ή αν πρόκειται για μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του ή για κατάθεση μη προερχόμενη από μισθωτική αιτία, και μη αιτιολογώντας πού έγκειται η διαπιστωθείσα παρανομία, αντίθετα, παραβλέποντας το στάδιο της διερεύνησης, θεωρεί σωρευτικώς τις διαπιστωθείσες τραπεζικές καταθέσεις προσαύξηση περιουσίας, επικαλείται δε εκ νέου την υπ' αριθμ. 886/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας. Οι ισχυρισμοί όμως αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί, ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα υπ' αριθμ. 886/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας έχει κρίνει επί πραγματικών περιστατικών ουσιωδώς διαφορετικών από τα τιθένενα στην υπό κρίση περίπτωση και γενικά αφορά σε υπόθεση με χαρακτηριστικά ουσιωδώς διαφορετικά από την υπό κρίση και συνεπώς κατά τούτο είναι άσχετη με την υπό κρίση υπόθεση, **πάντως**, όπως προκύπτει από τη συμπεροβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 01.02.2018 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου εισοδήματος (εφαρμογής διατάξεων του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ)) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης Αττικής και από το προπαρατεθέν απόσπασμα από την από 26.2.2018 Εισήγηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης Αττικής επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (σελ. 11), ο υπό κρίση έλεγχος **δε συμπεριέλαβε συλλήβδην το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων** του προσφεύγοντος μεταξύ εκείνων που συνιστούν προσαύξηση περιουσίας, αλλά **εξαιρέσε ρητά ορισμένα ποσά**, τα οποία διαπίστωσε τεκμηριωμένα ότι προέρχονται από γνωστή πηγή και αιτία (συμπεριλαμβανομένων, όπως είναι αυτονόητο, και των ήδη δηλωθέντων από αυτόν με την οικεία δήλωσή του ΦΕΠ οικονομικού έτους 2013 εισοδημάτων που απέκτησε την περίοδο 01.01.2012-31.12.2012), και άθροισε στα δηλωθέντα με την οικεία δήλωσή του ΦΕΠ οικονομικού έτους 2013 μόνο εκείνα, για τα οποία δεν προέκυψε με βεβαιότητα η αιτία και η πηγή προέλευσής τους (αδυναμία του προσφεύγοντος να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς του προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς), με αποτέλεσμα να συναγάγει, επιτρεπτώς κατά νόμον, συμπέρασμα (περί ύπαρξης φορολογητέας ύλης/εισοδήματος και παράλειψης δήλωσής της/του), βασιζόμενος σε έμμεσες αποδείξεις / τεκμήρια («αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει 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», κατά την πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας) και εκτιμώντας τες, προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της εν λόγω δήλωσης ΦΕΠ του προσφεύγοντος και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, σε αρμονία και ευθυγράμμιση με τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 7 και 8 της απόφασης). Για το λόγο αυτό, οι τρίτος και τέταρτος λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 εδ. α'-β' ν. 4174/2013, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (22.6.2018): «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στην από 01.02.2018 έκθεσης μερικού ελέγχου εισοδήματος (εφαρμογής διατάξεων του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ)) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες, για το λόγο αυτό γίνονται πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 63 παρ. 6 εδ. β' ν. 4174/2013 (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (22.6.2018)).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 22.2.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α) της του, συζύγου , ΑΦΜ, και β) του του , ΑΦΜ, κατά της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης Αττικής:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		01/02/2018	01/02/2018 / 05/02/2018	Φόρος εισοδήματος	01/01/2012 - 31/12/2012	42.461,02 €

και την επικύρωση της πράξης αυτής.

Η συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

Οικονομικό έτος 2013

Διαφορά κύριου φόρου	21.462,32 €
ΠΛΕΟΝ Τελών χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	69,00 €

ΠΛΕΟΝ Εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	13,80 €
ΠΛΕΟΝ Ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 ν. 3986/2011	1.885,38 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ οικονομικού έτους 2013	11.017,47 € (10.971,63 € + 45,84 €)
ΠΛΕΟΝ τόκων άρθρου 53 ν. 4174/2013 λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ΦΕφπ και της ΕισφΑλληλ για το οικονομικό έτος 2013 [54 μήνες x (8,51% + 0,25%) / 12 μήνες = 39,42%]	8.830,72 €* (8.650,03 € + 180,69 €)
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>43.278,69 €</u>

* Οι τόκοι του άρθρου 53 ν. 4174/2013 υπολογίζονται μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της απόφασης.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.