



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα

Αριθμός απόφασης: **2482**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α. 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017 με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από 22-1-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανή** προσφυγή των **1)** **του** **, ΑΦΜ**

κατοίκου **επί της οδού** **και 2)**
του **, κατοίκου** **οδός** **, ΑΦΜ**

κατά των:

1) Της υπ' αρ. /20-12-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς οικονομικού έτους 2012 με την οποία καταλογίστηκε ποσό διαφοράς φόρου 32.383,03€ πλέον πρόσθετος φόρος 38.739,63€ πλέον διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.957,31€ και σύνολο 73.979,97€

2) Της υπ' αρ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς οικονομικού έτους 2013 με την οποία καταλογίστηκε ποσό διαφοράς φόρου 637.646,81€ πλέον πρόσθετος φόρος

701.411,49€ πλέον διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 58.505,59€ και σύνολο 1.397.563,89€

4. Τις παραπάνω οριστικές πράξεις προσδιορισμού φόρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και την από 20-12-2017 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της ίδιας Δ.Ο.Υ.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 Τμήματος όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22-1-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των 1) του , ΑΦΜ και 2) του , ΑΦΜ 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 τη με αρ. /15-12-2014 εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, η οποία εκδόθηκε κατόπιν των με αρ. πρωτ. ΕΜΠ /2-9-2014 και /3-9-2014 εγγράφων της Επιχειρησιακής Δ/σης Ειδικών Υποθέσεων καθώς και με τα με αρ. πρωτ. ΕΜΠ /2017 και /2017 έγγραφα καταγγελιών που διαβιβάστηκαν στη Δ.Ο.Υ. μας και αναφέρονται σε αδικαιολόγητο πλουτισμό του προσφεύγοντος, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος σε βάρος του. Στη συνέχεια, μας διαβιβάστηκε η με αρ. ΣΣ /2015 παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος για τον α' προσφεύγοντα καθώς και η Σ.Σ /2016 παραγγελία για τη β' προσφεύγουσα. Κατόπιν των ανωτέρω και σε εκτέλεση των εισαγγελικών παραγγελιών εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23, 24, 25 και 66 του Κ.Φ.Δ, του άρθρου 66 του ν.2238/1994, του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 3269/2004 και του άρθρου 9^Α του ν.2523/1997, η υπ' αρ. /28-3-2016 εντολή μερικού ελέγχου για τη και επεκτάθηκε η με αρ. /15-12-2015 εντολή για το Από το διενεργηθέντα έλεγχο, προέκυψε κατά τις επίμαχες διαχειριστικές χρήσεις διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής των προσφευγόντων λόγω της διαπίστωσης στους τραπεζικούς λογαριασμούς τους ποσών που δεν δικαιολογούνταν από τα εισοδήματά τους και τα λοιπά έσοδά τους που νομίμως εξαιρούνταν του φόρου και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Οι προσφεύγοντες αμφισβητούν τη νομιμότητα των προσβαλλομένων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

Α. Συνολική άρνηση της κρίσης του ελέγχου περί υπάρξεως μη δικαιολογημένης προσαύξησης περιουσίας από την ύπαρξη χρηματικών ποσών κατατεθειμένων στους χρηματικούς λογαριασμούς που ήμασταν συνδικαιούχοι ή αποκλειστικοί δικαιούχοι, αναφορικά με τραπεζικές πιστώσεις χρημάτων, που εσφαλμένα κρίθηκε ως αποκρυσταλλώσιμα φορολογητέα ύλη.

Β Προβάλλονται επί συγκεκριμένων καταθέσεων ισχυρισμοί και αποδεικτικά για την εξαίρεσή τους από την διαπιστωθείσα φορολογητέα προσαύξηση περιουσίας της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

Γ. ΑΝΥΠΑΡΞΙΑ ΟΙΑΣΔΗΠΟΤΕ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΜΟΥ ΕΡΕΙΣΜΑΤΟΣ ΓΙΑ ΤΟ ΣΚΕΠΤΙΚΟ ΤΟΥ ΠΟΡΙΣΜΑΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΑΡΧΗΣ

Δ. ΜΗ ΝΟΜΙΜΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 48 ΤΟΥ Ν.2238/1994 ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΝ ΛΟΓΩ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ

Ε. ΕΠΙΚΟΥΡΙΚΩΣ , ΠΑΡΑΒΙΑΣΗ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΑ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΕΥΝΟΪΚΟΤΕΡΗΣ ΔΙΑΤΑΞΗΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΒΟΛΗ ΚΥΡΩΣΕΩΝ ΣΤΟΝ ΥΠΟΧΡΕΟ , ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΠΙΒΟΛΗ ΠΡΟΣΘΕΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΚΑΤ' ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ Ν.2523/1997, ΑΝΤΙ ΤΩΝ ΝΕΟΤΕΡΩΝ ΚΑΙ ΕΥΜΕΝΕΣΤΕΡΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Ν.4174/2013

Επί την ισχυρισμών

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1095/2011, 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 επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.» ... Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. 4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ.

Σύμφωνα με τα ερμηνευθέντα στην απόφαση Σ.τ.Ε. 884/2016 «...Επομένως (ο φορολογούμενος), 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 αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, ECLI:EU:C:1989:387, σκέψεις 35-41, στο πεδίο του δικαίου του ανταγωνισμού), 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 (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17). ... 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.). Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα στο εξωτερικό, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν. 4174/2013), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ' αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του

δικαιούχου του λογαριασμού [πρβλ. ΣτΕ 2136/2012 και αποφάσεις του γαλλικού Conseil d'Etat της 20.12.1978 στην υπόθεση 5486, Rec. Lebon 1978 σελ. 519, της 5.4.1978, Rec. Lebon 1978 σελ. 178, της 5.3.1999 στην υπόθεση 176799 και της 19.3.2001 στην υπόθεση 187012 (οι τελευταίες δύο αποφάσεις είναι δημοσιευμένες στον ιστοχώρο του Conseil d'Etat)].....».

Περαιτέρω με την απόφαση αυτή δόθηκε «Ζ) Απάντηση σε προδικαστικό ερώτημα: Οι διατάξεις των εδαφίων α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όπως ερμηνεύθηκαν ανωτέρω, έχουν, περαιτέρω, την έννοια ότι, σε περίπτωση όπως η επίδικη, το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά (με έμβασμα) χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου, στον οποίο δεν υπάρχει συνδικαιούχος, σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου δεν ενέχει προσαύξηση της περιουσίας του – Συνεπώς, κρίσιμος είναι, κατ' αρχήν, όχι ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, με αφορμή το οποίο έγινε ο έλεγχος και διαπιστώθηκε η περιουσιακή προσαύξηση, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή, σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσής του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματά του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του.

(Η) Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου, που συνιστά πραγματικό ζήτημα (διακριτό της ύπαρξης περιουσιακής προσαύξησης άγνωστης πηγής ή αιτίας) και διενεργείται κατ' ενάσκηση δέσμιας αρμοδιότητας, πρέπει να γίνεται από τη φορολογική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία, συλλεγόμενα κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, από την ανωτέρω άποψη, στα οποία συμπεριλαμβάνονται, ιδίως, η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και εγγράφων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή τέτοιων στοιχείων καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος....»

Κατά την απόφαση 1225/2017 του Συμβουλίου της Επικρατείας, «η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ως προς το σκέλος της που αφορά σε προσαύξηση περιουσίας από τραπεζική κατάθεση σημαντικού χρηματικού ποσού «άγνωστης πηγής ή αιτίας», αποδίδει κατ' ουσίαν κανόνα που μπορούσε ήδη να συναχθεί, κατά τρόπο αρκούντως σαφή και προβλέψιμο, από το ισχύον πριν από τη

δημοσίευση του ν. 3888/2010 νομικό πλαίσιο, σχετικά με τη δυνατότητα έμμεσης απόδειξης της ύπαρξης μη δηλωθέντος, φορολογητέου εισοδήματος, λογιζόμενου, συνεπεία της άγνωστης προέλευσής του, ως εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα.

Συνεπώς, κατά το μέρος της αυτό, η παραπάνω διάταξη, σύμφωνα με την αληθή έννοιά της, εφαρμόζεται και σε υπόθεση όπου οι κινήσεις μεγάλων ποσών τραπεζικού λογαριασμού, που λαμβάνονται υπόψη από τη φορολογική αρχή για τη διαπίστωση διαφυγούσας φορολογητέας ύλης, πραγματοποιήθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της (30.9.2010). Εξάλλου, η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, με το προαναφερόμενο αντικείμενο και εννοιολογικό περιεχόμενο, δεν επιβάλλει φόρο (εισοδήματος), κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος.

Επομένως, η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στην κείμενη νομοθεσία χρόνος παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου), και σε υπόθεση στην οποία η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό), άγνωστης πηγής ή αιτίας, που λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010, η έννοια δε αυτή δεν δημιουργεί ζήτημα αντίθεσης της διάταξης προς την παράγραφο 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ούτε, άλλωστε, προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου».

Σύμφωνα με την Εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ.1175/Αθήνα, 16 Νοεμβρίου 2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας ... 1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 , στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του Ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του Ν.2238/1994 ή του Ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

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.»

Σύμφωνα με την Εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1194/Αθήνα, 5 Δεκεμβρίου 2017 «Παροχή διευκρινίσεων για την αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων μέσω επεξεργασίας τραπεζικών λογαριασμών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων ...1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

2. Επιπλέον, με τις παραπάνω αποφάσεις του ΣτΕ κρίθηκε ότι, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος είναι και η εξέταση του υπολοίπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή. Συνεπώς, στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της, κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο

οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).

4. Για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, διευκρινίζεται ότι οι πληροφορίες που έχουν περιέλθει στη Φορολογική Διοίκηση από την αλλοδαπή (όπως π.χ. τα χρηματοοικονομικά προϊόντα, λοιπές κινητές αξίες, διαφορές χαρτοφυλακίου, τραπεζικές κινήσεις, διαφορές υπολοίπων λογαριασμών), συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία, εφόσον, αφενός, η Φορολογική Διοίκηση αποδεδειγμένα δεν είχε και δικαιολογημένα δεν μπορούσε να τις έχει υπόψη της κατά την αρχική πενταετή προθεσμία παραγραφής, και, αφετέρου, διαπιστώνεται από τον έλεγχο μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη με βάση τα στοιχεία αυτά. Συνεπώς, δε θεωρείται πληροφορία από την αλλοδαπή και ως εκ τούτου δε συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, η πληροφορία, η οποία περιέρχεται σε γνώση της φορολογικής αρχής **μέσω της επεξεργασίας του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού** ή από στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος κατά την επεξεργασία του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού και αφορούν τις ως άνω πληροφορίες (χρηματοοικονομικά προϊόντα κ.λπ.). Τέτοια είναι η περίπτωση ύπαρξης τραπεζικού λογαριασμού αλλοδαπής που τροφοδοτήθηκε από λογαριασμούς της ημεδαπής (εξερχόμενο έμβασμα) ή τροφοδότησε λογαριασμούς της ημεδαπής (εισερχόμενο έμβασμα)....»

Επειδή σύμφωνα με το αρθ.17 παρ. 1 και 2 του Ν.2690/1999 «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 σύμφωνα με την Γνωμ. ΝΣΚ 140/2013 Τμ. Β' «Σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου ή επανελέγχου, διενεργούμενου ύστερα από σχετική εντολή που δίδεται από τον Προϊστάμενο της φορολογικής αρχής, συντάσσεται από τους υπαλλήλους - ελεγκτές και υπογράφεται από αυτούς έκθεση, στην οποία αναφέρονται με κάθε λεπτομέρεια τα πορίσματα της έρευνάς τους. Η εν λόγω έκθεση δεν έχει εκτελεστό χαρακτήρα, όπως το φύλλο ελέγχου, αλλά αποτελεί ενημέρωση και συνάμα πρόταση - εισήγηση προς τον Προϊστάμενο που έδωσε την εντολή, ο οποίος εάν και εφόσον αποδεχθεί τα πορίσματα του ελέγχου προβαίνει στην θεώρησή της και εκδίδει τα οικεία φύλλα ελέγχου, επιβάλλοντας τον φόρο που προκύπτει με βάση τα πορίσματα αυτά. Συνεπώς, η έκθεση ελέγχου αποτελεί την αιτιολογία της εκτελεστής διοικητικής πράξης, που είναι το οικείο φύλλο ελέγχου και συγκοινοποιείται στον φορολογούμενο, μαζί με το φύλλο ελέγχου, για να ασκήσει κατά αυτού τα νόμιμα δικαιώματά του, χωρίς όμως η μη συγκοινοποίηση της έκθεσης ελέγχου να συνεπάγεται ακυρότητα του φύλλου ελέγχου, αλλά μόνο την μη έναρξη της προθεσμίας άσκησης προσφυγής.».

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 Ν. 4174/2013: «*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 το άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, κατοχυρώνει νομοθετικά, από το 1999, την υποχρέωση αιτιολογίας όλων των ατομικών διοικητικών πράξεων (ευμενών και δυσμενών) ορίζοντας στην παρ. 1 αυτού ότι «*Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της*». Βάσει μιας πρώτης προσέγγισης του εξαιρετικά σύνθετου αυτού ζητήματος, αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, τη διαπίστωση της συνδρομής και την εκτίμηση των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης.

Η αιτιολογία απαιτείται να περιέχεται στο σώμα της πράξης μόνο όταν τούτο προβλέπεται ρητά στον νόμο. Στην αντίθετη περίπτωση, που είναι και η συνηθέστερη, η αιτιολογία αρκεί να περιέχεται στον φάκελο που συνοδεύει την πράξη (ΣτΕ 208/2012, 4027/2004). Πάντως, και στις περιπτώσεις πράξεων αιτιολογητέων στο σώμα τους, γίνεται δεκτό ότι η αιτιολογία μπορεί να συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου (ΣτΕ 1286/2009, 3875/2008, 2705/2006, 2126/2000), όχι όμως να αναπληρώνεται εξ ολοκλήρου από αυτά (ΣτΕ 1776/1956, 107/1945).

Εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς αιτιολόγησε τις διαπιστωθείσες διαφορές στην οικεία έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί την αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504). Ακόμα ο έλεγχος αναγράφει στο κεφάλαιο 4 «ΙΣΧΥΟΥΣΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ», τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων (Κεφάλαια 3.2.4, 3.2.5, 3.2.6, Πίνακας 8 σελίδων με πλήρη αιτιολογία δίπλα στην κάθε πίστωση για ποιο λόγο χαρακτηρίζεται ως πρωτογενής), όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στην ίδια έκθεση γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στις προσβαλλόμενες πράξεις γίνεται ο προσδιορισμός του φόρου και των αναλογούντων προσθέτων φόρων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων δεν είναι ελαττωματική. Επιπλέον οι προσφεύγοντες κλήθηκαν σε ακρόαση με το κοινοποιηθέν την 3-11-2017 με Α.Π. /3-11-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του ν.4174/2013, οι οποίοι στις 23-11-2017 κατέθεσαν στη Δ.Ο.Υ. το με αρ. πρωτ. /2017 Υπόμνημά τους, το οποίο αξιολογήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου στον σχετικό πίνακα «θέση

ελέγχου». Συνεπώς ο έλεγχος τήρησε την διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/1994, της ΠΟΛ 1095/2011 του άρθρου 28 του ν.4174/2013 και των όσων νομολογιακά έγιναν δεκτά με την Σ.τ.Ε. 884/2016.

Περαιτέρω, η Υπηρεσία μας, επειδή ο προσφεύγων κατά την εξέταση της υπό κρίση προσφυγής προσκόμισε νέα στοιχεία, τα οποία όπως αναφέρει ο έλεγχος στις απόψεις του, δεν είχαν κατατεθεί κατά την εξέταση της υπόθεσης, εξέδωσε την με αρ. /11-4-2018 Απόφαση Αναπομπής για την αξιολόγησή τους από την Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς με το με αρ. πρωτ. Έγγραφο συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων του, θεωρηθέν την **09/05/2018 (ΔΕΔ** εξέτασε τα κατατεθειμένα με την ενδικοφανή στοιχεία, τα οποία διαβιβάστηκαν στο σύνολό τους και απεφάνθη τα ακόλουθα:

1) Για τις πιστώσεις υπ' αριθμ. 3340, 3377, 3410, 3445, 3475, 3526, 3593, 3631, 3671, 3724, 3769, 3872, 3905, 3935, 3968, 4006 και 4085, οι ελεγχόμενοι ισχυρίζονται ότι πρόκειται για καταβολές εξόφλησης καταναλωτικού δανείου μέσω μεταφοράς χρηματικών ποσών από τον υπ' αριθμ. κοινό ελεγχόμενο λογαριασμό τους στην με πάγια εντολή.

Ο έλεγχος αποδέχεται τον ισχυρισμό για τις συγκεκριμένες πιστώσεις, οι οποίες αποτελούν μεταφορές χρηματικών ποσών από άλλο ελεγχόμενο λογαριασμό και εκ παραδρομής δόθηκαν προς αιτιολόγηση.

2) Αναφορικά με την υπ' αριθμ. πίστωση, ποσού 12.000€ στις 20/04/2011, που σύμφωνα με τους ελεγχόμενους αποτελεί επιστροφή χρηματικής διευκόλυνσης με μεταφορά μέσω , που είχε δοθεί στον στις 08/1/2010 με ισόποση ανάληψη μετρητών, **ο έλεγχος δεν αποδέχεται τον ισχυρισμό,** καθώς δεν κατατέθηκε δανειακή σύμβαση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., δεν αποδόθηκε τέλος χαρτοσήμου, δεν συμπεριελήφθη στην φορολογική δήλωση του οικείου έτους και βάσει των στοιχείων που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου δεν αποδεικνύεται η εν λόγω διευκόλυνση.

Συμπληρωματικά των ανωτέρω διαπιστωθέντων από τη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς αναφέρουμε ότι η ισχυριζόμενη χορηγηθείσα ταμειακή διευκόλυνση ως τέτοια, δεν προκύπτει από μεταφορά σε τραπεζικό λογαριασμό του δανειζόμενου από του προσφεύγοντος, ούτε προσκομίστηκαν άλλα στοιχεία που να αποδεικνύουν το πραγματικό γεγονός. Τα δε προσκομιζόμενα αποδεικτικά στοιχεία συντάχθηκαν μεταγενέστερα και με σκοπό την δικαιολόγηση της κατάθεσης. Ο ισχυρισμός δεν γίνεται δεκτός ως αναπόδεικτος.

3 και 4) Σχετικά με τις υπ' αριθμ. πιστώσεις 3513, 3524 και 3548, ποσών 5.000€, 5.000€ και 4.500€ αντίστοιχα, οι ελεγχόμενοι ισχυρίζονται ότι αποτελούν μεταφορές χρηματικών ποσών από λογαριασμό της μητέρας της ελεγχόμενης, , λόγω επιστροφής ποσών από χρηματική διευκόλυνση. Λόγω της οικογενειακής σχέσης αλλά και του ότι προσκομίζονται τα σχετικά παραστατικά μεταφοράς από τον λογαριασμό της , **ο έλεγχος κάνει δεκτό τον παραπάνω ισχυρισμό.**

5) Όσον αφορά τις πιστώσεις με αρ. 3454, 3610, 3707, 3862, 4090 ποσών 15.000€, 660€ και 210€ στη χρήση 2011, 210€ και 210€ στη χρήση 2012 αντίστοιχα, οι ελεγχόμενοι ισχυρίζονται ότι πρόκειται για τμηματική αποπληρωμή δανείου που είχε χορηγήσει η _____ στον _____ με ανάληψη μετρητών στις 05/11/2010 ποσού 20.000€. Ο έλεγχος δεν αποδέχεται τον ισχυρισμό, καθώς δεν κατατέθηκε δανειακή σύμβαση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., δεν αποδόθηκε τέλος χαρτοσήμου, δεν συμπεριελήφθη στην φορολογική δήλωση του οικείου έτους και βάσει των στοιχείων που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου δεν αποδεικνύεται η εν λόγω διευκόλυνση.

Συμπληρωματικά των ανωτέρω διαπιστωθέντων από τη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς αναφέρουμε ότι το ισχυριζόμενο χορηγηθέν δάνειο ως τέτοιο, δεν προκύπτει από μεταφορά σε τραπεζικό λογαριασμό του δανειζόμενου από του προσφεύγοντος, ούτε προσκομίστηκαν άλλα στοιχεία που να αποδεικνύουν το πραγματικό γεγονός. Τα δε προσκομιζόμενα αποδεικτικά στοιχεία συντάχθηκαν μεταγενέστερα και με σκοπό την δικαιολόγηση της κατάθεσης. Ο ισχυρισμός δεν γίνεται δεκτός ως αναπόδεικτος.

6) Για τις πιστώσεις υπ' αριθμ. 3721 και 3722, ποσού 600€ εκάστη στις 17/10/2011 οι οποίες βάσει του υπομνήματος των ελεγχόμενων αποτελούν επίδομα τριτεκνίας του ΟΑΕΔ, ο έλεγχος αποδέχεται τον ισχυρισμό.

7) Σχετικά με την πίστωση υπ' αριθμ. 3984, στις 30/04/2012, ποσού 930€, οι ελεγχόμενοι αναφέρουν ότι πρόκειται για επιστροφή ισόποσης διευκόλυνσης την οποία χορήγησαν στον _____, το οποίο δεν γίνεται αποδεκτό από τον έλεγχο, καθώς ο ανωτέρω ισχυρισμός δεν αποδεικνύεται, δεν κατατέθηκε σύμβαση δανειακής διευκόλυνσης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., δεν έχει αποδοθεί το αντίστοιχο τέλος χαρτοσήμου και δεν συμπεριελήφθη στην φορολογική δήλωση του οικείου έτους.

Συμπληρωματικά των ανωτέρω διαπιστωθέντων από τη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς αναφέρουμε ότι το ισχυριζόμενο χορηγηθέν δάνειο ως τέτοιο, δεν προκύπτει από μεταφορά σε τραπεζικό λογαριασμό του δανειζόμενου από του προσφεύγοντος, ούτε προσκομίστηκαν άλλα στοιχεία που να αποδεικνύουν το πραγματικό γεγονός. Τα δε προσκομιζόμενα αποδεικτικά στοιχεία συντάχθηκαν μεταγενέστερα και με σκοπό την δικαιολόγηση της κατάθεσης. Ο ισχυρισμός δεν γίνεται δεκτός ως αναπόδεικτος.

8) Ομοίως απορρίπτεται και η αιτιολογία των ελεγχόμενων για την πίστωση με αρ. **4086**, στις 09/07/2012, ποσού 3.000€ της _____

9) Αναφορικά με την επιστροφή ταμειακής διευκόλυνσης ποσού 4.000€ που ισχυρίζονται οι ελεγχόμενοι, από την _____ αδερφή του (σχετ. η υπ' αριθμ. 4117 πίστωση στις 03/08/2012), ο έλεγχος αποδέχεται τον ισχυρισμό λόγω του στενού οικογενειακού δεσμού.

10) Για την υπ' αριθμ. 4230 πίστωση, στις 10/12/2012, ποσού 219.780€, οι ελεγχόμενοι ισχυρίζονται ότι σχετίζεται με το με αρ. _____ /07-12-2012 προσύμφωνο _____

αγοραπωλησίας ακινήτων, με το οποίο συμφωνήθηκε η πώληση δύο αυτοτελών οριζοντίων ιδιοκτησιών και ενός αγροτεμαχίου, ιδιοκτησίας της και του αδερφού της στην ιταλίδα υπήκοο,

Αναφέρουν επίσης ότι: «κατά την υπογραφή του προσυμφώνου καταβλήθηκε ως αρραβώνας το συνολικό ποσό των 250.000,00 ευρώ με την παράδοση δύο ισόποσων τραπεζικών επιταγών της , όπως αναγράφονται στη σελίδα 20 του ως άνω προσυμφώνου και ειδικότερα με: α) την υπ' αριθμ. τραπεζική επιταγή της ποσού ευρώ **125.000,00** εκδοθείσα την 7-12-2012 από το της ως άνω Τράπεζας, στο όνομα του αδελφού της δεύτερης από εμάς και β) την υπ' αριθμ. ποσού ευρώ **125.000,00** εκδοθείσα την 7-12-2012 από το της ως άνω Τράπεζας, στο όνομα της δεύτερης από εμάς **(Σχετ.20)**.

Τις δύο ως άνω επιταγές εμφάνισε και εισέπραξε η δεύτερη από εμάς στις 10/12/2012 από την ως εξής:

α) την υπ' αριθμ. τραπεζική επιταγή εισέπραξε εν μέρει σε μετρητά (€ 15.110,00) και με το υπόλοιπο εκδόθηκε αυθημερόν η προσκομιζόμενη και επικαλούμενη υπ' αριθμ. τραπεζική επιταγή της

ποσού ευρώ **109.890,00 (Σχετ.21)** από το Κεντρικό Κατάστημα της ως άνω Τράπεζας σε διαταγή της δεύτερης από εμάς, όπως αποδεικνύεται από το προσκομιζόμενο αντίγραφο έκδοσης τραπεζικής επιταγής που μνημονεύει τον αριθμό της υπ' αριθμ.

τραπεζικής επιταγής τμήμα του κεφαλαίου της οποίας χρησιμοποιήθηκε για την έκδοση της νέας επιταγής **(Σχετ.22)** και

β) την υπ' αριθμ. τραπεζική επιταγή εισέπραξε εν μέρει σε μετρητά (€ 15.110,00) και με το υπόλοιπο εκδόθηκε αυθημερόν η προσκομιζόμενη και επικαλούμενη υπ' αριθμ. τραπεζική επιταγή της

ποσού ευρώ **109.890,00 (Σχετ.23)** από το Κεντρικό Κατάστημα της ως άνω Τράπεζας σε διαταγή της δεύτερης από εμάς, όπως αποδεικνύεται από το προσκομιζόμενο αντίγραφο έκδοσης τραπεζικής επιταγής που μνημονεύει τον αριθμό της υπ' αριθμ.

τραπεζικής επιταγής τμήμα του κεφαλαίου της οποίας χρησιμοποιήθηκε για την έκδοση της νέας επιταγής **(Σχετ.24)**.

Οι δύο ως άνω επιταγές των €109.890,00 εκάστη, ήτοι συνολικό ποσό **€219.780,00** κατατέθηκαν αυθημερόν στον κοινό λογαριασμό υπ' αριθμ. που διατηρούσε η δεύτερη από εμάς με τον αδελφό της στην , όπως φαίνεται από τη σφραγίδα της Τράπεζας στο πίσω μέρος τους και το προσκομιζόμενο από 10/12/2012 αποδεικτικό παραλαβής πακέτου επιταγών της Τράπεζας **(σχετ.25).**»

Ο έλεγχος αφού εξέτασε όλα τα νέα προσκομισθέντα στοιχεία αποδέχεται τους ισχυρισμούς των ελεγχόμενων σχετικά με την πίστωση των **€219.780,00**.

Συμπληρωματικά των ανωτέρω αναφέρουμε ότι βάσει της ΠΟΛ.1175/ Αθήνα, 16 Νοεμβρίου 2017 Εγκυκλίου της Α.Α.Δ.Ε. «1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας

κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 , στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του Ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του Ν.2238/1994 ή του Ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.». **Συνεπώς η παραπάνω κρίση του ελέγχου προκύπτει ορθή μεν ως προς την διαγραφή του εισοδήματος της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994, εφόσον όμως προκύπτει εισόδημα Δ' πηγής από αγοροπωλησίες ακινήτων, ό έλεγχος δύναται να επιληφθεί με νέα πράξη εφόσον δεν έχει ενσκήψει σε παραγραφή το δικαίωμα του Δημοσίου.**

11) Σχετικά με την πίστωση υπ' αριθμ. 4251, ποσού 80.000,00€, στις 21/12/2012, οι ελεγχόμενοι ισχυρίζονται τα ακόλουθα:

«Με τη προσκομιζόμενη και επικαλούμενη υπ' αριθμ. **/20-12-2012** πράξη τροποποίησης του ως άνω **/7-12-2012** προσύμφωνου αγοραπωλησίας ακινήτων του Συμβολαιογράφου **(Σχετ.26)** καταβλήθηκε

ως αρραβώνας επιπλέον το ποσό των 100.000,00 ευρώ με την παράδοση της υπ' αριθμ. **τραπεζικής επιταγής της** ποσού ευρώ

100.000,00 εκδοθείσα την 20-12-2012 από το **της ως άνω**
Τράπεζας **(Σχετ.27)**, στο όνομα της αγοράστριας **η οποία**

αφού την οπισθογράφησε την παρέδωσε στους πωλητές, δηλαδή στη δεύτερη από εμάς, όπως ρητά αναγράφεται στην ως άνω πράξη (σελ.6).

Την ως άνω επιταγή εμφάνισε και εισέπραξε η δεύτερη από εμάς αυθημερόν στις 20/12/2012 από την **εν μέρει σε μετρητά (€ 20.000,00) και με το**

υπόλοιπο εκδόθηκε αυθημερόν η προσκομιζόμενη και επικαλούμενη υπ' αριθμ. **τραπεζική επιταγή της** ποσού ευρώ 80.000,00

(Σχετ.28) από το Κεντρικό Κατάστημα της ως άνω Τράπεζας σε διαταγή της δεύτερης από εμάς, όπως αποδεικνύεται από το προσκομιζόμενο αντίγραφο έκδοσης τραπεζικής επιταγής που μνημονεύει τον αριθμό της υπ' αριθμ.

τραπεζικής επιταγής τμήμα του κεφαλαίου της οποίας χρησιμοποιήθηκε για την έκδοση της νέας επιταγής **(Σχετ.29).**

Την ως άνω επιταγή των € **80.000,00** κατέθεσε η δεύτερη από εμάς αυθημερόν στον υπ' αριθμ. **κοινό λογαριασμό που διατηρούσε η δεύτερη από**

εμάς με τον αδελφό της **στην** , όπως φαίνεται από τη σφραγίδα της Τράπεζας **στο πίσω μέρος της και από το προσκομιζόμενο**

από 21/12/2012 αποδεικτικό παραλαβής πακέτου επιταγών της ίδιας Τράπεζας **(Σχετ.30).**»

Οι παραπάνω ισχυρισμοί των ελεγχόμενων αποτελούν νέα στοιχεία τα οποία δεν είχαν τεθεί στην διάθεση του ελέγχου και κρίνονται επαρκή για την αιτιολόγηση της προέλευσης του ποσού των 80.000,00 €.

Συμπληρωματικά των ανωτέρω αναφέρουμε ότι βάσει της ΠΟΛ.1175/ Αθήνα, 16 Νοεμβρίου 2017 Εγκυκλίου της Α.Α.Δ.Ε. «1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 , στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του Ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του Ν.2238/1994 ή του Ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.». Συνεπώς η παραπάνω κρίση του ελέγχου προκύπτει ορθή μεν ως προς την διαγραφή του εισοδήματος της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994, εφόσον όμως προκύπτει εισόδημα Δ' πηγής από αγοροπωλησίες ακινήτων, ό έλεγχος δύναται να επιληφθεί με νέα πράξη εφόσον δεν έχει ενσκήψει σε παραγραφή το δικαίωμα του Δημοσίου.

12) Αναφορικά με την πίστωση με αρ. 4261, οι ελεγχόμενοι αναφέρουν τα κάτωθι:
«Με το προσκομιζόμενο και επικαλούμενο υπ' αριθμ. /28-12-2012 συμβόλαιο αγοραπωλησίας του Συμβολαιογράφου (Σχετ.31) επωλήθη από τη δεύτερη από εμάς μαζί με τον αδελφό της προς την κ. , οι δύο αυτοτελείς οριζόντιες ιδιοκτησίες στις σε εκτέλεση του υπ' αριθμ. /7-12-2012 ως άνω προσυμφώνου του ίδιου Συμβολαιογράφου. Σε εξόφληση του συμφωνηθέντος τιμήματος, όπως ρητά αναγράφεται στη σελίδα 19 αυτού, παρακρατήθηκε από την αγοράστρια η προσκομιζόμενη με αριθμό τραπεζική επιταγή της που εκδόθηκε στις 28-12-2012 σε διαταγή της ποσού € 565.971,42 (Σχετ.32) προκειμένου να καταβληθεί από αυτή κατ' εντολή των πωλητών προς αποπληρωμή του /2011 στεγαστικού δανείου. Σχετικά προσκομίζεται η από 28/11/2017 βεβαίωση της περί εξόφλησης του δανείου και κατάθεσης της εν λόγω επιταγής στον υπ' αριθμ. λογαριασμό (Σχετ.33,34), γεγονός που αναγράφεται και στο πίσω μέρος της εν λόγω επιταγής.»

Ο έλεγχος αποδέχεται τα ανωτέρω, βάσει των νέων στοιχείων που προσκομίσθηκαν και θεωρεί αιτιολογημένη την κατάθεση των 565.971,42€.

Συμπληρωματικά των ανωτέρω αναφέρουμε ότι βάσει της ΠΟΛ.1175/ Αθήνα, 16 Νοεμβρίου 2017 Εγκυκλίου της Α.Α.Δ.Ε. «1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 , στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η

πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του Ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του Ν.2238/1994 ή του Ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.». Συνεπώς η παραπάνω κρίση του ελέγχου προκύπτει ορθή μεν ως προς την διαγραφή του εισοδήματος της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994, εφόσον όμως προκύπτει εισόδημα Δ' πηγής από αγοραπωλησίες ακινήτων, ό έλεγχος δύναται να επιληφθεί με νέα πράξη εφόσον δεν έχει ενσκήψει σε παραγραφή το δικαίωμα του Δημοσίου.

13) Αναφορικά με την πίστωση υπ' αριθμ.4296, στο υπόμνημα προς την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, οι ελεγχόμενοι αναφέρουν τα ακόλουθα:

«Με το ίδιο ως άνω υπ' αριθμ. /28-12-2012 συμβόλαιο αγοραπωλησίας του Συμβολαιογράφου (Σχετ.31) σε εξόφληση του

συμφωνηθέντος τιμήματος, όπως ρητά αναγράφεται στη σελίδα 19 αυτού, παραδόθηκε και η προσκομιζόμενη με αριθμό τραπεζική επιταγή της

που εκδόθηκε στις 28-12-2012 σε διαταγή της αγοράστριας ποσού €

834.438,29, που αφού οπισθογραφήθηκε παραδόθηκε στους πωλητές (Σχετ.35).

Με το προσκομιζόμενο και επικαλούμενο υπ' αριθμ. /28-12-2012 συμβόλαιο αγοραπωλησίας του Συμβολαιογράφου (Σχετ.36)

επωλήθη από τη δεύτερη από εμάς μαζί με τον αδελφό της προς την κ. , το αγροτεμάχιο

ιδιοκτησίας μας στις σε εκτέλεση τους ως άνω υπ' αριθμ. /7-12-2012 προσυμφώνου του ίδιου Συμβολαιογράφου.

Σε εξόφληση του συμφωνηθέντος τιμήματος, όπως ρητά αναγράφεται στη σελίδα 11 αυτού, παραδόθηκε από την αγοράστρια η προσκομιζόμενη με αριθμό

τραπεζική επιταγή της που εκδόθηκε στις 28-12-2012 σε διαταγή της αγοράστριας

ποσού **€172.576,00**, που αφού οπισθογραφήθηκε παραδόθηκε στους πωλητές, δηλαδή στην δεύτερη από εμάς και στον αδελφό της (Σχετ.37).

Οι δύο αυτές επιταγές συνολικού ποσού **€ 1.007.014,29 (= € 834.438,29 + € 172.576,00)** κατατέθηκαν στις 31/12/2012 στη στον υπ' αριθμ. , όπως αποδεικνύεται από την αναγραφή του εν λόγω λογαριασμού στο πίσω μέρος τους και από το προσκομιζόμενο και επικαλούμενο παραστατικό κατάθεσης επιταγών («πλήθος επιταγών:2») άλλων τραπεζών της (Σχετ.38).»

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, σχετικά με το καταλογισθέν ποσό του 1.007.014,29 €, ο έλεγχος θεωρεί τα νέα στοιχεία που προσκομίσθηκαν ικανά για να τεκμηριώσουν τα όσα αναφέρουν οι ελεγχόμενοι και επομένως γίνονται αποδεκτά.

Συμπληρωματικά των ανωτέρω αναφέρουμε ότι βάσει της **ΠΟΛ.1175/Αθήνα, 16 Νοεμβρίου 2017 Εγκυκλίου της Α.Α.Δ.Ε.** «1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του Ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του Ν.2238/1994 ή του Ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.». **Συνεπώς η παραπάνω κρίση του ελέγχου προκύπτει ορθή μεν ως προς την διαγραφή του εισοδήματος της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994, εφόσον όμως προκύπτει εισόδημα Δ' πηγής από αγοροπωλησίες ακινήτων, ο έλεγχος δύναται να επιληφθεί με νέα πράξη εφόσον δεν έχει ενσκήψει σε παραγραφή το δικαίωμα του Δημοσίου.**

14) Σχετικά με τις πιστώσεις με αρ.3360, 3401, 3484, 3533, 3701, 3953, 3960, 3995, 4039, 4092 και 4249, για τις οποίες οι ελεγχόμενοι επικαλούνται επανακαταθέσεις μετρητών από αναλήψεις χρηματικών διαθεσίμων, ο έλεγχος αποδέχεται τον ισχυρισμό καθώς πρόκειται για επανακαταθέσεις μετρητών από αναλήψεις μετρητών εντός μικρού και εύλογου χρονικού διαστήματος.

Αντιθέτως οι **πιστώσεις με αρ. 3647, 3931, 3991, 3771, 3804, 3816, 3835, 3863, 3923, 4096, 4148, 4153 και 4246**, δεν γίνονται δεκτές από τον έλεγχο ότι πρόκειται για επανακαταθέσεις μετρητών, καθώς είτε μεσολαβεί μεγάλο διάστημα από τις αντίστοιχες αναλήψεις που επικαλούνται οι ελεγχόμενοι, είτε υπάρχουν επαναλαμβανόμενες αναλήψεις, χωρίς να μεσολαβεί κατάθεση και ο έλεγχος θεωρεί ότι επανακατατίθεται μόνο η πιο πρόσφατη προς την κατάθεση. Η παραδοχή αυτή υπηρετεί την κοινή λογική και πρακτική και τα συναλλακτικά ήθη, καθώς είναι προφανές ότι για να προχωρήσει κάποιος σε κάποια νέα ανάληψη, την οποία στη συνέχεια μπορεί να επανακαταθέσει, έχει αναλώσει τα χρήματα από την προηγούμενη ανάληψη.

Η αναφορά αυτή του ελέγχου στα συμπληρωματικά στοιχεία ως προς τον χρόνο επανακατάθεσης είναι πλημμελής βάσει των οριζόμενων στην με αρ.Πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/ Αθήνα, 5 Νοεμβρίου 2015 Εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., ωστόσο όμως, ο προσφεύγων κατέθεσε με την ενδικοφανή προσφυγή του στην Υπηρεσία μας μόνον τις καταθέσεις των παραπάνω επίμαχων ποσών και όχι και τα αποδεικτικά των επίμαχων αναλήψεων προκειμένου να αποδείξει τον ισχυρισμό του ότι αναληπτής και καταθέτων είναι το ίδιο πρόσωπο ως όφειλε βάσει των οριζόμενων στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός προκύπτει αναπόδεικτος και δεν είναι δυνατόν να κριθεί η δυνατότητά του επανακατάθεσης.

Περαιτέρω, οι προσφεύγοντες με το με Α.Π. ΔΕΔ
Υπόμνημά τους ισχυρίστηκαν επιπλέον ότι :

ΕΙ 2018 / 10-5-2018

1. Για την πίστωση με αρ. 3450 την από 13-2-2018 δήλωση του
ότι κατέθεσε το ποσό των 12.000€ στις 20-4-2011 ως επιστροφή για
πρότερη διευκόλυνση υπό τη μορφή άτοκου δανείου που του είχε χορηγήσει στις
08-11-2010.

Ο ισχυρισμός είναι αναπόδεικτος καθώς η ισχυριζόμενη χορηγηθείσα ταμειακή
διευκόλυνση ως τέτοια, δεν προκύπτει από μεταφορά σε τραπεζικό λογαριασμό του
δανειζόμενου από του προσφεύγοντος, ούτε προσκομίστηκαν άλλα στοιχεία που να
αποδεικνύουν το πραγματικό γεγονός. Τα δε προσκομιζόμενα αποδεικτικά στοιχεία
συντάχθηκαν μεταγενέστερα και με σκοπό την δικαιολόγηση της κατάθεσης. Ο
ισχυρισμός δεν γίνεται δεκτός ως αναπόδεικτος.

2. Η υπ. Αριθ. 3484 πίστωση ποσού 3000,00€ την 20-5-2011 «αποτελεί κατάθεση
του πρώτου από εμάς». Η υπ. Αριθμ. 3835 πίστωση ποσού 2550,00€ αποτελεί
κατάθεση εκ μέρους του αδελφού της δεύτερης από εμάς.

Ο ισχυρισμός είναι αναπόδεικτος καθώς δεν προκύπτει ή εκάστοτε φορολογημένη ή
εξαιρούμενη του φόρου πηγή και σκοπός-λόγος της κατάθεσης στη δεύτερη
περίπτωση των υπό κρίση καταθέσεων.

Επειδή οι λοιπές διαπιστώσεις και πορίσματα της έκθεσης ελέγχου της
Φορολογικής Αρχής της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς κρίνονται ως επαρκώς αιτιολογημένες και
αποτελούν νόμιμη αιτιολογία καταλογισμού των υπό κρίση ποσών.

Η φορολογητέα προσαύξηση περιουσίας των προσφευγόντων
προσδιορίζεται ως ακολούθως :

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2011

Α/Α	ΑΡ. ΠΙΣΤΩΣΗΣ	ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΘΕΝΤΑ ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΤΗΝ ΑΠΟ 20/12/2017 ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΚΡΙΝΟΝΤΑΙ ΑΠΟΔΕΚΤΑ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΒΑΣΕΙ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ, ΜΕ ΤΟ ΜΕ ΑΡ. ΠΡΩΤ. ΔΕΔ 120163 ΕΞ2018 ΕΜΠ	ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΚΡΙΝΟΝΤΑΙ ΑΠΟΔΕΚΤΑ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΒΑΣΕΙ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ, ΜΕ ΤΟ ΜΕ ΑΡ. ΠΡΩΤ. ΔΕΔ 120163 ΕΞ2018 ΕΜΠ		
1		635,14	635,14	-		
21		6.000,00	6.000,00	-		
2		635,14	635,14	-		
22		5.000,00	5.000,00	-		
3		635,14	635,14	-		
		1285		1.285,00	642,50	642,50
4		635,14	635,14	-		

13		12.000,00	-	12.000,00	12.000,00	
16		15.000,00	-	15.000,00	7.500,00	7.500,00
5		635,14	635,14	-		
23		3.000,00	3.000,00	-		
14		5.000,00	5.000,00	-		
15		5.000,00	5.000,00	-		
6		635,14	635,14	-		
24		3.000,00	3.000,00	-		
		4.500,00	4.500,00	-		
7		635,14	635,14	-		
17		660	-	660,00	330,00	330,00
8		635,14	635,14	-		
25		35.000,00	-	35.000,00	17.500,00	17.500,00
9		635,14	635,14	-		
26		2.000,00	2.000,00			
18		210	-	210,00	105,00	105,00
19		600	600	-		
20		600	600	-		
10		635,14	635,14	-		
11		635,14	635,14	-		
27		9.000,00	-	9.000,00	4.500,00	4.500,00
28		1.000,00	-	1.000,00	500,00	500,00
12		635,14	635,14	-		
29		4.000,00	-	4.000,00	2.000,00	2.000,00
30		2.550,00	-	2.550,00		1.275,00
	ΣΥΝΟΛΑ				45.077,50	34.352,50

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2012

Α/Α	ΑΡ. ΠΙΣΤΩΣΗΣ	ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΘΕΝΤΑ ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΤΗΝ ΑΠΟ 20/12/2017 ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΚΡΙΝΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΒΑΣΕΙ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ, ΜΕ ΤΟ ΜΕ ΑΡ. ΠΡΩΤ. ΔΕΔ 120163 ΕΞ 2018 ΕΜΠ	ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΚΡΙΝΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΒΑΣΕΙ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ, ΜΕ ΤΟ ΜΕ ΑΡ. ΠΡΩΤ. ΔΕΔ 120163 ΕΞ 2018 ΕΜΠ		
7		210,00		210,00	105,00	105,00
18		1000,00		1000,00	500,00	500,00
1		635,14	635,14	-		
2		635,14	635,14	-		
19		1000,00		1000,00	500,00	500,00
16		17000,00		17000,00	8500,00	8500,00

3		635,14	635,14	-		
20		1000,00	1000,00			
21		900,00	900,00			
4		635,14	635,14	-		
9		930,00		930,00	465,00	465,00
17		160000,00		16000,00	8000,00	8000,00
22		700,00	700,00			
5		635,14	635,14	-		
23		500,00	500,00			
6		634,99	634,99	-		
10		3000,00		3000,00	1500,00	1500,00
8		210,00		210,00	105,00	105,00
24		5000,00	5000,00			
25		700,00		700,00		350,00
11		4000,00	4000,00			
26		2100,00		2100,00	1050,00	1050,00
27		5100,00		5100,00	2550,00	2550,00
28		4500,00		4500,00	2250,00	2250,00
12		219780,00	219780,00			
29		8000,00		8000,00	4000,00	4000,00
30		1000,00	1000,00			
13		80000,00	80000,00			
14		565971,42	565971,42			
15		1007014,29	1007014,29			
ΣΥΝΟΛΑ					29.525,00	29.875,00

Περαιτέρω, επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή

αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1003/03.01.2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58

Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

Άρθρο 58Α

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

[...] 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος: Α) υπ' αρ. /20-12-2017 οικονομικού έτους 2012 και Β) υπ' αρ. /2017 οικονομικού έτους 2013,

επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4 509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

		(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	
Αριθμός Πράξης αναφοράς	Ποσό Διαφοράς Φόρου απόφασης	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (10- 50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες X 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ + ΤΟΚΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	19752,89	23703,47	9876,45	7642,39	17518,84	17518,84
	11915,01	14298,01	5957,51	4609,92	10567,42	10567,42

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από 22-1-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου

ενδικοφανούς προσφυγής των προσφευγόντων 1)

του

, ΑΦΜ

και 2)

του

, ΑΦΜ

και την τροποποίηση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος : Α) υπ' αρ. /20-12-2017 οικονομικού έτους 2012 και Β) υπ' αρ. /2017 οικονομικού έτους 2013 της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσης.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση των προσφευγόντων:

Αριθμός Πράξης αναφοράς	Είδος Φόρου	Διαχειριστική ή Φορολογική Περίοδος	Διαφορά Φορολογητέας Βάσης βάσει της παρούσης	Ποσό Διαφοράς Φόρου απόφασης	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤ ΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ Ν. 4509/201 7	Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	Σύνολο	Παρατηρήσεις
	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01-01/31-12- 2011	79430,00	19752,89	17518,84	2110,03	39381,76	Μεταρρύθμιση
	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01-01/31-12- 2012	59400,00	11915,01	10567,42	1044,10	23526,53	Μεταρρύθμιση
Σύνολα			138830,00	31667,90	28086,26	3154,13	62908,29	

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**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.