



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 04 / 04 / 2019

Αριθμός Απόφασης **1075**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)
 - γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)
 - δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»
 - ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,

4. Την από 14/12/2018 και με αριθ. πρωτοκ. ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:, δικηγόρου, κατοίκου οδός αρ. και της του με ΑΦΜ:, κατοίκου οδός αρ., κατά των υπ' αριθμ./2018 και/2018 Οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2012 και 2013 αντίστοιχα, καθώς και των υπ' αριθμ./2018 και/2018 Οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν. 3986/2011, οικ. ετών 2012 και 2013 αντίστοιχα, που εξέδωσε η προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις της προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, καθώς και τις από 05/11/2018 δύο εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος της ίδιας υπηρεσίας (για καθένα από τους προσφεύγοντες), επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,
Επί της από **14/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** του του με **ΑΦΜ:**, και της του με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **16/11/2018**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Στους προσφεύγοντες διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, δυνάμει των υπ' αριθμ./..../...../2017 και/..../...../2018 εντολών ελέγχου της προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, για τα οικονομικά έτη **2012** και **2013**, για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων των ν. 2238/1994, με αξιοποίηση των δεδομένων των τραπεζικών τους λογαριασμών που απέστειλαν οι τράπεζες, μετά από σχετικά αιτήματα του ελέγχου.

Από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, στους οποίους οι προσφεύγοντες ήταν δικαιούχοι ή συνδικαιούχοι, προέκυψαν πιστώσεις μετρητών, μεταφορές χρηματικών ποσών κλπ, οι οποίες, σε όσες περιπτώσεις δεν συσχετιζόνταν με χρεώσεις των τραπεζικών λογαριασμών και δεν προέκυπτε η αιτία τους, χαρακτηρίστηκαν από την ελέγχουσα φορολογική Αρχή ως **πρωτογενείς καταθέσεις**, οι οποίες δόθηκαν στους προσφεύγοντες προς αιτιολόγηση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, αλλά αυτοί δεν ανταποκρίθηκαν, ούτε ανταποκρίθηκαν και στα κοινοποιηθέντα σε αυτούς σημειώματα διαπιστώσεων. Κατόπιν αυτών, η ελέγχουσα φορολογική Αρχή κατέληξε στα πορίσματά της, τα οποία μαζί με τις διαπιστώσεις των ελεγκτών, καταγράφεται στις από **05/11/2018** δύο εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος** (μία για καθένα από τους προσφεύγοντες).

Σύμφωνα με τα πορίσματα των ως άνω εκθέσεων ελέγχου, διαπιστώθηκε για καθένα από τους προσφεύγοντες: 1) μη δηλωθέν εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας, 2) μη δηλωθέν εισόδημα μισθωτών και 3) μη δηλωθέν εισόδημα κινητών αξιών. Ήτοι:

Οικονομικό έτος	Προσαύξηση Περιουσίας		Εισόδ.Μισθωτών Υπηρ.		Εισόδ.Κινητών Αξιών		Σύνολο	
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου
2012	186.518,00€	4.129,50€	14.886,73€		3,00€	1,30€	201.407,73€	4.130,80€
2013	150.990,00€	4.967,50€			4,23€	0,67€	150.994,23€	4.968,17€
Σύνολο	337.508,00€	9.097,00€	14.886,73€	0,00€	7,23€	1,97€	352.401,96€	9.098,97€

Μετά τα ανωτέρω, η προϊσταμένη του ΚΕΦΟΜΕΠ, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με τις οποίες καταλόγισε στους προσφεύγοντες τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Οικον. Έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου Εισοδ.	Πρόστιμο αρθ. 53 & 58 ΚΦΔ	Συνολικό ποσό που καταλογίστηκε
1	 - 06/11/2018	Φόρου Εισοδήματος	2012	205.534,23€	74.651,81€	68.933,48€	143.585,29€
2	 - 06/11/2018	Εισφορά Αλληλεγγύης	2012		8.556,31€	7.900,90€	16.457,21€
3	 - 06/11/2018	Φόρου Εισοδήματος	2013	155.957,50€	67.443,84€	62.277,64€	129.721,48€
4	 - 06/11/2018	Εισφορά Αλληλεγγύης	2013		6.786,48€	6.266,64€	13.053,12€
Σύνολα					157.438,44€	145.378,66€	302.817,10€

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητούν την **ακύρωση** των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για καταλογισμό φόρου στο έτος 2011.
- 2) Από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτουν σαφώς οι διατάξεις που εφαρμόστηκαν με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να κριθεί η νομιμότητα του ελέγχου
- 3) Οι εκθέσεις ελέγχου δεν φέρουν υπογραφές ούτε από τον ελεγκτή, ούτε από τον αρμόδιο επόπτη, ούτε από τον αρμόδιο προϊστάμενο, με αποτέλεσμα οι προσβαλλόμενες πράξεις οι οποίες ερείδονται επί ακύρου εκθέσεως ελέγχου, να είναι νομικώς πλημμελείς και ακυρωτές
- 4) Η φορολογική Αρχή του καταλογίζει τα επίμαχα ποσά, τα οποία προϋποθέτουν την ιδιότητα του επιτηδευματία, αναφέροντας αορίστως στην έκθεση ελέγχου ότι η φερόμενη προσαύξηση χαρακτηρίζεται ως εισόδημα του άρθρου 48§3 του ν. 2238/94, χωρίς καμιά άλλη διευκρίνιση.
- 5) Η κρίση του ελέγχου είναι αντίθετη στα διδάγματα της κοινής πείρας, την αντίληψη των συναλλαγών, αλλά και την κοινή λογική και δεν πληροί τις προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 28 του ν. 4174/2013.
- 6) Παραβιάστηκε η συνταγματική αρχή της φορολογικής ισότητας ως προς την επιβαλλόμενη εισφορά αλληλεγγύης.

1. Ως προς την παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου του έτους 2011

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρου που αφορά το οικονομικό έτος **2012** έχει υποπέσει σε **παραγραφή** και συγκεκριμένα ότι:

- ✓ Οι προσβαλλόμενες πράξεις έπρεπε να τους κοινοποιηθούν πριν την πάροδο της πενταετίας όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 84 § 1 του ν. 2238/1994,
- ✓ Οι συνεχείς παρατάσεις της παραγραφής αντίκεινται, προς την απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου **αρχή της ασφάλειας δικαίου** και στις εξειδικεύουσες αυτήν διατάξεις του άρθρου **78 § 1 και 2 του Συντάγματος**,
- ✓ Δεν έχει εφαρμογή στην παρούσα υπόθεση η διάταξη του άρθρου **84§4 του ν. 2238/1994**, δεδομένου ότι δεν υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία καθόσον οι τραπεζικές καταθέσεις της, ήταν στη διάθεση της φορολογικής αρχής, τις οποίες αν ήθελε μπορούσε αυτή να ερευνήσει και να ελέγξει μέσα στη πενταετία,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **36§1 του ν. 4174/2013** (Α' 170), ορίζεται ότι «η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης», με τις διατάξεις του άρθρου **72§11** του ίδιου νόμου, ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προίσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί», με τις διατάξεις του άρθρου **67** του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις»,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **84 του ν. 2238/1994** (Α' 151) ορίζεται ότι: «1) Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας, ... 2) ..., 3) ..., 4) ..., 5) Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης

του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, **δεν υπεβλήθη δήλωση φορολογίας εισοδήματος** για το **οικον. έτος 2012**, σύμφωνα με τα ανωτέρω, το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλου ελέγχου για το οικον. έτος 2012 **παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπενταετίας** από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης,

Επομένως το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου σε βάρος των προσφευγόντων για το οικονομικό έτος 2012 δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή, και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί τους πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

2. Για την φερόμενη ασάφεια των εκθέσεων ως προς τις ισχύουσες διατάξεις

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτουν σαφώς οι διατάξεις που εφαρμόστηκαν με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να κριθεί η νομιμότητα του ελέγχου, και συγκεκριμένα ότι ούτε οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ούτε οι συνοδεύουσες αυτές εκθέσεις ελέγχου αναφέρουν ρητώς τις διατάξεις που εφαρμόστηκαν, αρκούμενες μόνο σε γενική αναφορά σε «ισχύουσες διατάξεις», με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατόν να κριθεί η νομιμότητα του διενεργηθέντος ελέγχου, αφού δημιουργείται πλήρης σύγχυση, και δεν είναι δυνατόν να διαγνωσθεί ποιες διατάξεις εφαρμόστηκαν τελικώς εν προκειμένω.

Επειδή, από τις εκθέσεις ελέγχου και συγκεκριμένα από το κεφάλαιο «Ελεγκτικές επαληθεύσεις - Διαπιστώσεις Ελέγχου» προκύπτουν συγκεκριμένα οι διατάξεις που ελήφθησαν υπόψη για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των προσφευγόντων. Ενδεικτικά αναφέρονται οι διατάξεις που ελήφθησαν υπόψη και αναγράφονται στην έκθεση ελέγχου που αφορά τον 1^ο προσφεύγοντα: Ήτοι: σελ.10 (άρθρο 14 ν. 2238/1994), σελ.12 (άρθρο 48 ν. 2238/1994), σελ.18 (άρθρο 12 ν. 2238/1994), σελ.20 (άρθρο 16 ν. 2238/1994), σελ.21 (άρθρο 17 ν. 2238/1994), (άρθρο 9 ν. 2238/1994), σελ.22 (άρθρο 28 ν. 4174/2013), σελ.23 (άρθρο 66 ν. 2238/1994) κλπ.

Επομένως ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι τους δημιουργήθηκε πλήρης σύγχυση ως προς τις εφαρμοστέες διατάξεις, **πρέπει να απορριφθεί** ως αβάσιμος.

3. Για την φερόμενη έλλειψη υπογραφών στην κοινοποιηθείσα έκθεση

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι οι εκθέσεις ελέγχου δεν φέρουν υπογραφές ούτε από τον ελεγκτή, ούτε από τον αρμόδιο επόπτη, ούτε από τον αρμόδιο προϊστάμενο, με αποτέλεσμα οι προσβαλλόμενες πράξεις οι οποίες ερείδονται επί ακύρου εκθέσεως ελέγχου, να είναι νομικώς πλημμελείς και ακυρωτές,

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις και οι εκθέσεις ελέγχου είναι ακριβή αντίγραφα των πρωτοτύπων, όπως βεβαιώνεται από τον ελεγκτή υπάλληλο
Επιπλέον έχει τεθεί επ' αυτών η στρογγυλή σφραγίδα του Ελληνικού Δημοσίου και η σχετική υπογραφή του ελεγκτή υπαλλήλου. Συνεπώς αυτά (έκθεση ελέγχου και προσβαλλόμενες πράξεις) έχουν ισχύ πρωτοτύπου, παράγουν τεκμήριο γνησιότητας και ως δημόσια έγγραφα μπορούν να προσβληθούν μόνο επί πλαστότητι. Άλλωστε από την διαβίβαση στην Υπηρεσία μας φωτοαντιγράφων των πρωτοτύπων των προσβαλλόμενων διοικητικών πράξεων και των συναφών εκθέσεων ελέγχου (τα οποία τηρούνται στο αρχείο της αρμόδιας φορολογικής αρχής) προκύπτει ότι αυτά φέρουν τις υπογραφές όλων των αρμοδίων διοικητικών οργάνων και ότι είναι κατά περιεχόμενο όμοια με τα κοινοποιηθέντα στον ενδιαφερόμενο αντίγραφα.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη σύννομης έκδοσης των προσβαλλόμενων διοικητικών πράξεων και της έκθεσης ελέγχου **πρέπει να απορριφθούν** ως αβάσιμοι.

4. Για την φερόμενη ασάφεια των εκθέσεων ως προς την προσαύξηση περιουσίας

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η φορολογική Αρχή του καταλογίζει τα επίμαχα ποσά, τα οποία προϋποθέτουν την ιδιότητα του επιτηδευματία, αναφέροντας αορίστως στην έκθεση ελέγχου ότι η φερόμενη προσαύξηση χαρακτηρίζεται ως εισόδημα του άρθρου 48§3 του ν. 2238/94, χωρίς καμιά άλλη διευκρίνιση,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **48 § 3** εδαφίου **β'** του **ν. 2238/94**, όπως αυτή προστέθηκε με τη διάταξη του άρθρου **15 § 3** του **ν. 3888/2010**, ορίζεται ότι «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»,

Επειδή όπως έχει κριθεί από το **ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές**, επί προδικαστικών αιτημάτων: (Σκέψη 7) ..., 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, ... 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 δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος. ..., 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.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τις εκθέσεις ελέγχου προκύπτει η μεθοδολογία που ακολούθησε η ελεγκτική φορολογική αρχή, προκειμένου να προσδιορίσει τις πρωτογενείς καταθέσεις. Ειδικότερα, διαπίστωσε ότι στους τραπεζικούς λογαριασμούς των προσφευγόντων γίνονταν καταθέσεις - αναλήψεις μετρητών, πιστώσεις - χρεώσεις επιταγών, μεταφορές από / σε λογαριασμούς, είτε από τους προσφεύγοντες, είτε από τρίτους. Μετά την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών τους λογαριασμών από τον έλεγχο και αφού διέγραψε ποσά χρεώσεων και πιστώσεων που δεν αποτελούσαν νέο χρήμα (επανακαταθέσεις, λήξεις επενδυτικών προγραμμάτων κλπ), κατέληξε στις πρωτογενείς πιστώσεις, οι οποίες δόθηκαν στους προσφεύγοντες προς αιτιολόγηση με το υπ' αριθμ./2018 αίτημα (άρθρου 14 ν. 4174/2013), στο οποίο αυτοί δεν απάντησαν. Επομένως οι προσφεύγοντες, κλήθηκαν νομίμως από τη φορολογική Αρχή, προκειμένου να της υποδείξουν την πηγή και την αιτία των επίμαχων πρωτογενών πιστώσεων, αλλά αυτοί δεν απάντησαν,

Επειδή η άρνηση του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες, λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής **ΣτΕ 884/2016**,

Επομένως, η άρνηση των προσφευγόντων να παράσχουν πληροφορίες για τις πρωτογενείς πιστώσεις που κοινοποίησε σ' αυτούς η φορολογική αρχή, ορθώς την οδήγησε στο συμπέρασμα της ανακρίβειας της δήλωσής τους και του καταλογισμού προσαύξησης περιουσίας, ενώ η αναφερόμενη στην ενδικοφανή προσφυγή νομολογία (ΣτΕ 1091/2017, ΔΕΦΧανίων 24/2013), είναι άσχετη με την κρινόμενη υπόθεση, δεδομένου ότι με αυτές κρίθηκε ότι δεν μπορεί να καταλογιστεί πρόστιμο ΚΒΣ σε μη επιτηδευματία (ιατρό).

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός των προσφευγόντων, **πρέπει να απορριφθεί** ως αβάσιμος.

5. Για την φερόμενη αοριστία των εκθέσεων και την αντίθεσή τους στα διδάγματα της κοινής πείρας και του άρθρου 28 του ν. 4174/2013

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι αυθαιρέτως, και με αναπόδεικτες υποψίες και συμπερασματικές κρίσεις των ελεγκτικών οργάνων, η Φορολογική Διοίκηση, διατείνεται ότι τα δηλωθέντα εισοδήματα, νομοτύπως και εμπροθέσμως, με τις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, δεν είναι ακριβή, καθόσον α) Δεν προκύπτει, ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη και αξιολόγησε τις περιπτώσεις χρημάτων συγγενικών ή τρίτων προσώπων τα οποία διαχειρίστηκαν και τα επιστρέψαν σε αυτούς, ούτε και αναγράφεται η μεθοδολογία και τα κριτήρια που ακολούθησε ο έλεγχος, προκειμένου να θεωρήσει ως εισόδημα κάθε κατάθεση στους κοινούς τους λογ/μούς.

Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι, όλοι οι τραπεζικοί λογαριασμοί που αναφέρονται ήταν κοινοί μεταξύ τους ή με την μητέρα της δεύτερης αυτούς ή με τα τέκνα τους. Για τον λόγο αυτό πλήθος καταθέσεων αφορούσαν τα ως άνω πρόσωπα. Όπως ενδεικτικώς αναφέρουν ότι κατά τη διάρκεια των σπουδών των τέκνων τους στο εξωτερικό γίνονταν καταθέσεις στους λογ/σμούς που διατηρούσαν από κοινού με τα παιδιά τους όχι μόνο από τους ίδιους, αλλά και από την μητέρα της δεύτερης από τους προσφεύγοντες, και από λοιπά συγγενικά πρόσωπα. Σε κάθε περίπτωση, με τους ελεγκτικούς μηχανισμούς που διαθέτει το αντίδικο, μπορούσε να προσδιορίσει το πρόσωπο που προέβη σε εκάστη κατάθεση. Εξάλλου, τα ασφυκτικά χρονικά πλαίσια της δοθείσης προθεσμίας για την απάντησή τους και με δεδομένο ότι κατά την παρούσα χρονική περίοδο ο 1^{ος} απ' αυτούς αντιμετωπίζει πολύ σοβαρό πρόβλημα υγείας, δεν κατέστη δυνατό, να συγκεντρωθούν όλα τα στοιχεία που απαιτούνται για την αντίκρουση του πλήθους διευκρινίσεων. Είναι προφανές ότι εν όψει του μεγάλου αριθμού των συναλλαγών που αναφέρονται και του μακρού χρονικού διαστήματος από του χρόνου αυτών μέχρι σήμερα, είναι εξαιρετικά δύσκολη και χρονοβόρος η διαδικασία αναζήτησης στοιχείων για τη διευκρίνιση καθεμίας εξ αυτών, ενώ οι τράπεζες δεν τους έχουν χορηγήσει, μέχρι και σήμερα, όλα τα στοιχεία που έχουν ζητήσει. Επομένως, η κρίση του ελέγχου, που αποτελεί και τη βάση των επίδικων υπολογισμών για τις προσβαλλόμενες με την παρούσα καταλογιστικές πράξεις, είναι αντίθετη στα διδάγματα της κοινής πείρας, την αντίληψη των συναλλαγών αλλά και την κοινή λογική. Οι συλλήβδην αναφορές, χωρίς την αντιπαράβολή ενός εκάστου του τρόπου υπολογισμού (τεκμαρτή δαπάνη, δηλωθέν εισόδημα, φορολογητέο εισόδημα, φόρος που επιβλήθηκε), δεν πληρούν σε καμία περίπτωση τις προϋποθέσεις που θέτει η διάταξη του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013, ήτοι ότι η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Αποτέλεσμα της αοριστίας αυτής είναι να μην μπορεί να διαγνωσθεί η νομιμότητα του ελέγχου και να αδυνατεί να αμυνθεί κατά των διαπιστώσεων αυτού, η δε αοριστία των εκθέσεων ελέγχου καθιστά αυτές νομικώς πλημμελείς και κατ' ακολουθίαν και τις επί τη βάσει αυτής εκδοθείσες προσβαλλόμενες πράξεις. Συνεπώς, οι υπό κρίσιν προσβαλλόμενες πράξεις στερούνται νόμιμης αιτιολογίας και γι' αυτό το λόγο πρέπει να ακυρωθούν

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, από την έκθεση ελέγχου προκύπτει η μεθοδολογία καθώς και οι παραδοχές που ακολούθησε η ελεγκτική φορολογική αρχή, προκειμένου να προσδιορίσει τις πρωτογενείς καταθέσεις. Ειδικότερα, διαπίστωσε ότι στους τραπεζικούς λογαριασμούς των προσφευγόντων γίνονταν καταθέσεις - αναλήψεις μετρητών, πιστώσεις - χρεώσεις επιταγών, μεταφορές από / σε λογαριασμούς, είτε από τους προσφεύγοντες, είτε από τρίτους, ενώ σε ορισμένες περιπτώσεις δεν κατέστη δυνατό να γίνουν γνωστά τα στοιχεία των καταθετών. Μετά την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών τους λογαριασμών από τον έλεγχο και αφού διέγραψε ποσά χρεώσεων και πιστώσεων που δεν αποτελούσαν νέο χρήμα (επανακαταθέσεις, λήξεις επενδυτικών προγραμμάτων κλπ), κατέληξε στις πρωτογενείς πιστώσεις, οι οποίες δόθηκαν στους προσφεύγοντες προς αιτιολόγηση, αλλά αυτοί **δεν απάντησαν**.

Επειδή η άρνηση του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες, λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής **ΣΤΕ 884/2016**,

Επομένως, ο έλεγχος τεκμηρίωσε πλήρως τη μεθοδολογία που ακολούθησε προκειμένου να προσδιορίσει τις «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή τα ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη επαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς των προσφευγόντων και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός τους **πρέπει να απορριφθεί** ως αβάσιμος.

6. Ως προς την φερόμενη παραβίαση της φορολογικής ισότητας όσον αφορά την επιβαλλόμενη εισφορά αλληλεγγύης

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, παραβιάζουν την αρχή της συνταγματικής ισότητας, καθόσον με το άρθρο 29 του ν. 3986/2011 ορίστηκαν κλιμάκια εισοδήματος, από τα οποία προκύπτει το ποσό της εισφοράς των υπόχρεων φυσικών προσώπων, με αποτέλεσμα να προκύπτει μεγαλύτερη ποσοστιαία επιβάρυνση για κάποιον φορολογούμενο που έχει μικρότερο εισόδημα σε σχέση με άλλον που έχει μεγαλύτερο εισόδημα και αντιστρόφως.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 (Α' 152), όπως οι διατάξεις της παρ. 2 τροποποιήθηκαν με την παρ.5β' του άρθρου 38 του ν. 4024/2011), ορίζεται ότι:

«1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011 - 2015.

2. Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Το τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε. Εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα των προσώπων που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και των προσώπων που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, τα εισοδήματα της παρ. 1 του άρθρου 14 και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε.. Επίσης, εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς οι μακροχρόνια άνεργοι που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΔ, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω οργανισμό, εφόσον κατά το χρόνο της βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα...

3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ως εξής: α) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από δώδεκα χιλιάδες ένα (12.001) ευρώ έως είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή ένα τοις εκατό (1%) επί ολόκληρου του ποσού, β) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από είκοσι χιλιάδες ένα (20.001) ευρώ έως και πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) επί ολόκληρου του ποσού, γ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από πενήντα χιλιάδες ένα (50.001) έως και εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) επί ολόκληρου του ποσού, δ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα (100.001) ευρώ και άνω, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό (4%) επί ολόκληρου του ποσού.....».

Επειδή, η εισφορά αλληλεγγύης έχει επιβληθεί με ειδική και ορισμένη νομοθετική διάταξη, είναι δε συνταγματικώς ανεκτό σύστημα φορολογίας με διαφοροποιημένους συντελεστές, αναλόγως του ύψους του συνολικού εισοδήματος, εφόσον ο νομοθέτης αποβλέπει στην διαφορετική οικονομική δυνατότητα συμβολής στα δημόσια βάρη, με την εφαρμογή μεγαλύτερου συντελεστή επί μεγαλύτερου συνολικού εισοδήματος, χωρίς να παραβιάζεται κατ' αυτόν τον τρόπο η συνταγματική διάταξη της ισότητας των θυσιών κατ' αναλογία της φοροδοτικής ικανότητας εκάστου. Επί διαφοροποιήσεως των φορολογικών συντελεστών κατά κλιμάκια εισοδήματος δεν αντίκειται στο Σύνταγμα η υπαγωγή των εισοδημάτων του

υψηλότερου κλιμακίου σε φόρο με τον υψηλότερο φορολογικό συντελεστή του εν λόγω κλιμακίου, εφαρμοζόμενο επί του συνολικού εισοδήματος **ΣτΕ 2563/2015** (Ολομέλεια).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από **05/11/2018** δύο εκθέσεις μερικού ελέγχου **φορολογίας Εισοδήματος** του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **14/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με **ΑΦΜ:**, δικηγόρου, κατοίκου οδός αρ. και της του με **ΑΦΜ:**, κατοίκου, αρ., και την **επικύρωση** των υπ' αριθμ./2018 και/2018 Οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού **φόρου εισοδήματος** οικ. ετών **2012** και **2013** αντίστοιχα, καθώς και των υπ' αριθμ./2018 και/2018 Οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού **Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης** ν. 3986/2011, οικ. ετών **2012** και **2013** αντίστοιχα, που εξέδωσε η προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση (τα οποία ταυτίζονται με της φορολογικής Αρχής):

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Οικον. Έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου Εισοδ.	Πρόστιμο αρθ. 53 & 58 ΚΦΔ	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
1	 - 06/11/2018	Φόρου Εισοδήματος	2012	205.534,23€	74.651,81€	68.933,48€	143.585,29€
2	 - 06/11/2018	Εισφορά Αλληλεγγύης	2012		8.556,31€	7.900,90€	16.457,21€
3	 - 06/11/2018	Φόρου Εισοδήματος	2013	155.957,50€	67.443,84€	62.277,64€	129.721,48€
4	 - 06/11/2018	Εισφορά Αλληλεγγύης	2013		6.786,48€	6.266,64€	13.053,12€
Σύνολα					157.438,44€	145.378,66€	302.817,10€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.