



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη 30/04/2020

Αριθμός απόφασης: 745

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333254
Fax : 2313-333258

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού»

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης ...**2019** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή των: α) ... με Α.Φ.Μ. ..., β) ... με ΑΦΜ ..., γ) ... με Α.Φ.Μ. ..., ως κληρονόμων του αποβιώσαντος κατά την ..2016, ... με Α.Φ.Μ. ..., κατά: α) της με αριθμό .../**...-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και β) της με αριθμ. .../**...2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής των α) ... με Α.Φ.Μ. ..., β) ... με ΑΦΜ ..., γ) ... με Α.Φ.Μ ..., ως κληρονόμων του αποβιώσαντος κατά την ...2016, ... με Α.Φ.Μ. ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. .../...2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, οικονομικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος του αποβιώσαντος κατά την ...2016, ...- Α.Φ.Μ ..., κύριος φόρος ύψους 36.384,92 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ύψους 37.050,76 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 3.411,25 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 76.846,93 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../...2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος του αποβιώσαντος κατά την ...2016, ...- Α.Φ.Μ ..., κύριος φόρος ύψους 30.914,79 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 15.457,40 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 2.433,57 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 48.805,76 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν ερειδόμενες στην από .../2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, για το οικονομικό έτος 2014 και το φορολογικό έτος 2014, με βάση τα άρθρα 48 παρ 3 του Ν. 2238/1994 21 παρ 4 του Ν. 4172/2014 και τις ερμηνευτικές εγκυκλίους ΠΟΛ 1095/2011 και ΠΟΛ 1175/2017, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../...2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. .../2014 ΕΜΠ έγγραφο της Αρχής του άρθρου 7 του Ν. 3691/2008 - Τμήμα Ανάλυσης Πληροφοριών & Φορολογικών Ελέγχων.

Από την εκτέλεση του ειδικού λογισμικού ελέγχου προσαύξησης περιουσίας της Δ.Ο.Υ., προέκυψαν για τα υπό κρίση έτη πρωτογενείς καταθέσεις (πιστώσεις), οι οποίες έχρηζαν περαιτέρω διερεύνησης καθώς δεν δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα του υπόχρεου στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Στην πρώτη εκ των προσφευγόντων ... - Α.Φ.Μ. ... επιδόθηκε το υπ' αριθ. πρωτ. .../...2019 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 από τη Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, για παροχή εξηγήσεων ως προς την προέλευση τους των εν

λόγω πιστώσεων, που ανταποκρινόμενη κατέθεσε τα υπ' αριθ. πρωτ. .../...2019 και .../...2019 υπομνήματα παροχής εξηγήσεων.

Αφού λήφθηκαν υπόψη τα ως άνω υπομνήματα με τα δικαιολογητικά και τις εξηγήσεις που παρασχέθηκαν από την προσφεύγουσα στο υπ' αριθ. πρωτ. .../2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και από την περαιτέρω επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών, η φορολογική αρχή διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 και της παρ 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013, ανά έτος, ως ακολούθως:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	Μείον: ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΘΗΚΑΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΠΟ ΑΓΝΩΣΤΗ ΠΗΓΗ
2014	157.320,98	36.457,58	120.863,40	120.863,40
2014	186.192,92	92.511,26	93.681,14	93.681,14

Παράλληλα η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι ο υπόχρεος αποβιώσας δεν είχε συμπεριλάβει στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2014, στον κωδικό 101 «ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση γαιών» ενοίκιο ποσού 800,00 €, που εισέπραξε από τον ... για εκμίσθωση αγρού στην ... Τρικάλων.

Περαιτέρω ο έλεγχος επιμέρισε τον φόρο που προέκυψε από την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας, (με τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος), στους προσφεύγοντες - κληρονόμους του αποβιώσαντος, σύμφωνα με την υπ' αριθ. .../...2016 δήλωση φόρου κληρονομιάς που αυτοί υπέβαλαν, ανάλογα με την κληρονομική τους μερίδα του, ως ακολούθως:

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΥ-ΕΓΓΥΤΕΡΟΥ ΣΥΓΓΕΝΗ	Α.Φ.Μ.	ΠΟΣΟΣΤΟ %
...	...	46,5%
...	...	30,0%
...	...	23,5%

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../...2019 ενδικοφανή προσφυγή οι προσφεύγοντες, κληρονόμοι του αποβιώσαντος υπόχρεου ... με Α.Φ.Μ. ..., ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επικαλούμενοι τον ακόλουθο ισχυρισμό:

- Ελλιπής αιτιολογία. Αναλήψεις/καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Στην υπό κρίση περίπτωση οι καταθέσεις μετρητών ύψους **107.365,00 €** στο έτος 2013 και **66.943,63 €** στο έτος 2014, προέρχονται από προηγούμενες αναλήψεις που πραγματοποιήθηκαν από τον αποβιώσαντα ποσών **153.129,00 €** και **87.736,63 €** αντίστοιχα, όπως απεικονίζεται στους κάτωθι πίνακες:

ΠΙΝΑΚΑΣ για τη χρήση 2013

Υπόλοιπο 31/12/2012	Ημερομηνία	Ανάληψη (για Επανακατάθεση €)	Πίστωση που αιτιολογείται €	Προοδευτικό Υπόλοιπο €
0,00				
	02/01/2013	5.200,00		5.200,00
	04/01/2013		1.400,00	3.800,00
	07/01/2013	300,00		4.100,00
	11/01/2013	400,00		4.500,00
	11/01/2013	600,00		5.100,00
	21/01/2013	2.700,00		7.800,00
	23/01/2013	500,00		8.300,00
	01/02/2013	280,00		8.580,00
	01/02/2013	550,00		9.130,00
	04/02/2013	500,00		9.630,00
	04/02/2013	2.000,00		11.630,00
	05/02/2013	200,00		11.830,00
	05/02/2013		1.000,00	10.830,00
	11/02/2013	4.020,00		14.850,00
	13/02/2013	300,00		15.150,00
	13/02/2013	4.399,00		19.549,00
	27/02/2013		4.000,00	15.549,00
	28/02/2013		14.500,00	1.049,00
	05/03/2013	430,00		1.479,00
	06/03/2013	11.000,00		12.479,00
	08/03/2013	200,00		12.679,00
	11/03/2013		2.900,00	9.779,00
	15/03/2013	400,00		10.179,00
	19/03/2013	5.600,00		15.779,00
	22/03/2013	300,00		16.079,00
	28/03/2013	500,00		16.579,00
	01/04/2013		10.000,00	6.579,00
	04/04/2013		4.000,00	2.579,00
	04/04/2013	250,00		2.829,00
	17/04/2013	300,00		3.129,00
	22/04/2013	8.400,00		11.529,00
	23/04/2013	500,00		12.029,00
	26/04/2013	5.000,00		17.029,00
	29/04/2013	2.000,00		19.029,00
	30/04/2013	200,00		19.229,00
	02/01/2013	5.200,00		5.200,00
	04/01/2013		1.400,00	3.800,00

	07/01/2013	300,00		4.100,00
	11/01/2013	400,00		4.500,00
	11/01/2013	600,00		5.100,00
	21/01/2013	2.700,00		7.800,00
	23/01/2013	500,00		8.300,00
	01/02/2013	280,00		8.580,00
	01/02/2013	550,00		9.130,00
	04/02/2013	500,00		9.630,00
	04/02/2013	2.000,00		11.630,00
	05/02/2013	200,00		11.830,00
	05/02/2013		1.000,00	10.830,00
	11/02/2013	4.020,00		14.850,00
	13/02/2013	300,00		15.150,00
	13/02/2013	4.399,00		19.549,00
	27/02/2013		4.000,00	15.549,00
	28/02/2013		14.500,00	1.049,00
	05/03/2013	430,00		1.479,00
	06/03/2013	11.000,00		12.479,00
	08/03/2013	200,00		12.679,00
	11/03/2013		2.900,00	9.779,00
	15/03/2013	400,00		10.179,00
	19/03/2013	5.600,00		15.779,00
	22/03/2013	300,00		16.079,00
	28/03/2013	500,00		16.579,00
	01/04/2013		10.000,00	6.579,00
	04/04/2013		4.000,00	2.579,00
	04/04/2013	250,00		2.829,00
	17/04/2013	300,00		3.129,00
	22/04/2013	8.400,00		11.529,00
	23/04/2013	500,00		12.029,00
	26/04/2013	5.000,00		17.029,00
	29/04/2013	2.000,00		19.029,00
	30/04/2013	200,00		19.229,00
	30/04/2013		11.500,00	7.729,00
	02/05/2013	3.000,00		10.729,00
	10/05/2013	300,00		11.029,00
	14/05/2013	5.500,00		16.529,00
	15/05/2013		5.000,00	11.529,00
	24/05/2013	700,00		12.229,00
	06/06/2013		1.000,00	11.229,00
	07/06/2013	300,00		11.529,00
	11/06/2013	2.500,00		14.029,00
	13/06/2013		10.000,00	4.029,00
	18/06/2013	2.500,00		6.529,00
	18/06/2013		1.300,00	5.229,00
	21/06/2013	600,00		5.829,00
	26/06/2013	3.000,00		8.829,00
	01/07/2013	400,00		9.229,00
	04/07/2013	4.500,00		13.729,00

	05/07/2013	8.000,00		21.729,00
	29/07/2013	500,00		22.229,00
	30/07/2013	5.500,00		27.729,00
	01/08/2013	4.350,00		32.079,00
	02/08/2013	300,00		32.379,00
	02/08/2013	2.000,00		34.379,00
	07/08/2013		2.615,00	31.764,00
	09/08/2013		1.250,00	30.514,00
	13/08/2013	1.000,00		31.514,00
	13/08/2013	2.000,00		33.514,00
	16/08/2013	1.500,00		35.014,00
	16/08/2013	1.900,00		36.914,00
	02/09/2013	3.000,00		39.914,00
	09/09/2013		1.200,00	38.714,00
	12/09/2013	4.500,00		43.214,00
	17/09/2013	2.700,00		45.914,00
	23/09/2013	700,00		46.614,00
	25/09/2013		6.000,00	40.614,00
	01/10/2013		2.000,00	38.614,00
	03/10/2013		2.800,00	35.814,00
	17/10/2013	500,00		36.314,00
	21/10/2013	5.000,00		41.314,00
	01/11/2013	550,00		41.864,00
	01/11/2013	1.000,00		42.864,00
	05/11/2013	1.000,00		43.864,00
	11/11/2013	500,00		44.364,00
	13/11/2013	3.000,00		47.364,00
	25/11/2013		3.000,00	44.364,00
	06/12/2013	1.000,00		45.364,00
	12/12/2013	1.300,00		46.664,00
	17/12/2013	400,00		47.064,00
	20/12/2013		1.500,00	45.564,00
	20/12/2013		4.900,00	40.664,00
	23/12/2013		5.500,00	35.164,00
	23/12/2013		10.000,00	25.164,00
	27/12/2013	20.000,00		45.164,00
	31/12/2013	500,00		45.664,00
ΣΥΝΟΛΟ		153.029,00	107.365,00	45.664,00

ΠΙΝΑΚΑΣ για τη χρήση 2014

Υπόλοιπο 31/12/2013	Ημερομηνία	Ανάληψη (για Επανακατάθεση €)	Πίστωση που αιτιολογείται €	Προοδευτικό Υπόλοιπο €
45.664,00				
	02/01/2014		2.850,00	42.814,00
	03/01/2014		4.500,00	38.314,00

	14/01/2014		4.000,00	34.314,00
	15/01/2014		4.800,00	29.514,00
	20/01/2014		1.162,00	28.352,00
	27/01/2014	400,00		28.752,00
	14/02/2014	500,00		29.252,00
	20/02/2014		3.000,00	26.252,00
	26/02/2014	500,00		29.752,00
	06/03/2014		1.500,00	28.252,00
	10/03/2014		3.000,00	25.252,00
	14/03/2014	900,00		26.152,00
	17/03/2014	3.500,00		29.652,00
	21/03/2014	772,00		30.424,00
	26/03/2014	2.000,00		32.424,00
	02/04/2014	2.500,00		34.924,00
	04/04/2014		4.301,00	30.623,00
	08/04/2014		3.000,00	27.623,00
	25/04/2014	1.700,00		29.323,00
	30/04/2014	1.000,00		30.323,00
	08/05/2014	5.300,00		35.623,00
	19/05/2014	5.048,00		40.671,00
	19/05/2014		8.848,00	31.823,00
	26/05/2014	1.000,00		32.823,00
	02/06/2014	30.500,00		63.323,00
	16/06/2014	69,00		63.392,00
	25/06/2014	1.750,00		65.142,00
	30/06/2014		1.000,00	64.142,00
	08/07/2014	1.000,00		65.142,00
	14/07/2014	300,00		65.442,00
	21/07/2014	4.700,00		70.142,00
	30/07/2014		4.000,00	66.142,00
	31/07/2014			66.142,00
	01/08/2014	4.500,00		70.642,00
	05/08/2014		1.000,00	69.642,00
	19/08/2014	18,00		69.660,00
	22/08/2014	4.000,00		73.660,00
	27/08/2014		2.000,00	71.660,00
	03/09/2014	5.500,00		77.160,00
	04/09/2014	79,00		77.239,00
	12/09/2014		2.000,00	75.239,00
	22/09/2014		2.000,00	73.239,00
	23/09/2014		1.500,00	71.739,00
	26/09/2014		2.100,00	69.639,00
	02/10/2014		9.000,00	60.639,00
	15/10/2014		1.382,00	59.257,00
	03/11/2014	3.700,00		62.957,00
	04/12/2014	2.500,00		65.457,00
ΣΥΝΟΛΟ		83.736,00	66.943,00	16.793,00

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. (βλ. ΣτΕ 2695/1993, ΣτΕ 962/2012).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. ... 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ...Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή....».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, ορίζεται: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' και Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 εισάγεται μια διαδικαστική ρύθμιση, σχετικά με το βάρος απόδειξης σε αυτές τις περιπτώσεις. Έχει ήδη κριθεί και νομολογιακά, ότι η επίμαχη διάταξη δε χαρακτηρίζει ως εισόδημα προσαύξηση που δε φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, αλλά απλώς κατανέμει το βάρος απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογούμενου, της πρώτης περιοριζόμενης στην εξακρίβωση της περιουσιακής προσαύξησης και του δεύτερου βαρυνόμενου με την απόδειξη της φορολόγησης ή

της νόμιμης απαλλαγής από το φόρο ή της μη υπαγωγής σε φόρο των χρηματικών ποσών που τη δημιούργησαν (ΔΕΦΑΘ 3983/2015).

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, ακολούθως, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, **μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο** ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή **σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο**».

Επειδή περαιτέρω, με την παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

Επειδή σύμφωνα, με το άρθρο 39 του Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ.170 Α'), ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ.1095/29-04-2011** με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010», ορίζεται ότι: «3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα [...]».

Επειδή, με την **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β' Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «**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.** 3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή

περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. 9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: **«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 [...].**Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου,

εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει. Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.[...] Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή **με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφορίες και στοιχεία από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.** Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας 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 (ΣΤΕ 884/2016).[...] 5.1. **Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015** έγγραφό μας.[...].».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣΤΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «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 [...] 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), ..]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.».

Επειδή περαιτέρω, με το άρθρο 62 του Ν.4170/2013 θεσπίστηκε «Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» των πιστωτικών ιδρυμάτων και των ιδρυμάτων πληρωμών που λειτουργούν στην Ελλάδα, προκειμένου να διευκολυνθεί η διαβίβαση, αφενός, των αιτημάτων παροχής πληροφοριών των αρμόδιων ελεγκτικών υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και, αφετέρου, των απαντήσεων των εν λόγω ιδρυμάτων σε τέτοια αιτήματα. Παράλληλα, λειτουργεί ήδη (από το 2017) στις ελεγκτικές υπηρεσίες της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων το Ειδικό Λογισμικό Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, το οποίο έχει καταστήσει ταχύτερη και πιο αξιόπιστη και αποτελεσματική τη διασταύρωση των στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με τα δεδομένα των (ταυτοποιούμενων, ως προς το είδος τους, βάσει ειδικού ενιαίου κωδικολογίου) κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογούμενων.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι καταθέσεις μετρητών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του (αποβιώσαντος) ..., ύψους 107.365,00 € στο έτος 2013 και 66.943,63 € στο έτος 2014, προέρχονται από προηγούμενες αναλήψεις συνολικού ποσού 153.129,00 € και 87.736,63 €, που πραγματοποιήθηκαν από τον ίδιο στα έτη 2013 και 2014 αντίστοιχα.

Ωστόσο, τόσο κατά τον έλεγχο των πιστώσεων από τη φορολογική αρχή, όσο και στο πλαίσιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, δεν προσκομίστηκαν αντίγραφα γραμματίων (καταθετηρίων), ούτε αντίγραφα της κίνησης των εν λόγω τραπεζικών λογαριασμών, απ' όπου να προκύπτουν οι σχετικές αναλήψεις (χρεώσεις) και συνακόλουθα οι αντίστοιχες επανακαταθέσεις (πιστώσεις) στους λογαριασμούς του ..., ώστε να τεκμηριώνεται αδιαμφισβήτητα ότι αυτός ήταν ο καταθέτης των εμφανιζόμενων ως ανώνυμων, στο Ειδικό Λογισμικό Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, είκοσι πέντε (25) καταθέσεων στο έτος 2013 συνολικού ποσού 112.556,00 € και είκοσι μία (21) καταθέσεων στο έτος 2014 συνολικού ποσού 66.943,63 €, με αιτιολογία κίνησης «καταθέσεις τραπεζογραμματίων» και συνακόλουθα ότι αφορούν σε επανακαταθέσεις και ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων απορρίπτεται ως αναπτόδεις.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από ... και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής των: α) ... με Α.Φ.Μ. ..., β) ... με ΑΦΜ ..., γ) ... με Α.Φ.Μ ..., ως κληρονόμων του αποβιώσαντος κατά την ...-2016, ... με Α.Φ.Μ. ...

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμ. .../...**2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014

Εισοδήματα 01/01/2013– 31/12/2013	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	36.384,92

Πρόστιμο αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 Ν. 4174/2013	37.050,76
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	3.411,25
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	76.846,93 €

Υπ' αριθμ. .../...**2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014

Εισοδήματα 01/01/2014– 31/12/2014	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	30.914,79
Πρόστιμο αρ. 58 Ν. 4174/2013	15.457,40
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.433,57
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	48.805,76 €

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

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
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.