



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 19.06.2020

Αριθμός απόφασης: 1218

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 1036990 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν.4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31.05.2020)

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 15.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή: α)του **ΤΟΥ**, με Α.Φ.Μ. και β)της **ΤΟΥ**, με Α.Φ.Μ., αμφότεροι κάτοικοι, οδός, αρ., κατά της με αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Εισφοράς Αλληλεγγύης οικ. έτους 2014 (εισοδήματα από 1.01.2013-31.12.2013), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. i) Τη με αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Εισφοράς Αλληλεγγύης οικ. έτους 2014 (εισοδήματα από 1.01.2013-31.12.2013), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 15.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ** και της **ΤΟΥ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων συνολική διαφορά κύριου φόρου ποσού 28.065,85 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος / πρόστιμο ανακρίβειας (ευνοϊκότερη κύρωση) ποσού 27.555,05 ευρώ, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.374,48 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 58.995,39 ευρώ.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 9.12.2019 έκθεσης μερικού ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23, 24, 25, 28 & 72 του ν.4174/2013 – ΦΕΚ Α' 170/26.07.2013, προσδιορισμού: -φορολογίας εισοδήματος (ν.2238/1994 - ΦΕΚ Α' 151/16.09.1994) και –ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης (ν.3986/2011 – ΦΕΚ Α' 152/01.07.2011), του ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,, η οποία συντάχθηκε κατόπιν έκδοσης των με αριθ./2018 και/2018 εντολών μερικού φορολογικού ελέγχου γραφείου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της εν λόγω υπηρεσίας. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η αποστολή εμβάσματος προς το εξωτερικό.

Κατόπιν έκδοσης των ως άνω εντολών, ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών τους όπως αντλήθηκαν από την εφαρμογή «Ειδικού Λογαριασμού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας» (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.), διενήργησε ελεγκτικές επαληθεύσεις καθορίζοντας με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών όπου υπήρχε η δυνατότητα τους πραγματικούς δικαιούχους σε περίπτωση κοινών τραπεζικών λογαριασμών και εξαίρεσε τις πιστωτικές κινήσεις που αφορούσαν δηλωθέντα εισοδήματα, έλεγξε την υποβληθείσα δήλωση εισοδήματος κατά το οικονομικό έτος 2014, τα έγγραφα, δικαιολογητικά και υπομνήματα που υπέβαλαν οι προσφεύγοντες με τις απόψεις τους επί των με αριθ./2018 και/2019 Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του ν.4174/2013. Σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου της από 9.12.2019 Έκθεσης Ελέγχου, ο έλεγχος

κατέληξε σε τραπεζικές κινήσεις οι οποίες χαρακτηρίστηκαν ως πρωτογενείς, δεν κατέστη δυνατόν να συσχετιστούν με τα δηλωθέντα εισοδήματα που καταχωρήθηκαν στις σχετικές υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ούτε με χρεωστικές ή πιστωτικές κινήσεις των τραπεζικών τους λογαριασμών, επίσης δεν κατέστη δυνατόν να υπαχθούν σε κάποια από τις κατηγορίες Α΄ έως Ζ΄ της § 2 του άρθρου 4 ν.2238/1994 ή των άρθρων 12-20, 21-29, 35-40 και 41-43Α του ν.4172/2013, δεν προκύπτει για αυτές εμφανής η πηγή προέλευσής τους και συνεπώς λογίζονται και φορολογούνται ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση, άλλως, την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Αοριστία των εντολών ελέγχου κατά παράβαση του άρθρου 25 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), αφού δεν αναφέρουν τη διάρκεια του ελέγχου.
2. Επιβολή φορολόγησης πέραν των οριζόμενων στην Εντολή Ελέγχου ενεργούμενη καθ' υπέρβαση των ορίων που τάσσονται στην αρμόδια ελεγκτική αρχή, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 78 του Συντάγματος, του άρθρου 25 του Κ.Φ.Δ. και του άρθρου 29 του ν.3986/2011. Οι εντολές ελέγχου καταλαμβάνουν μόνο τη φορολογία εισοδήματος και όχι τη φορολογία ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, η οποία συνιστά μεν έκτακτο φόρο αλλά σε καμία περίπτωση φόρο εισοδήματος (Γνωμ. 130/2017 η οποία έγινε δεκτή με την ΠΟΛ 1100/2018 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.)
3. Η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει ακυρωτέα λόγω εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του ν.2238/94, του ν.4174/2013 και της ΠΟΛ 1095/2011. Η προσβαλλόμενη πράξη καταρτίστηκε στις 9.12.2019, σε χρόνο δηλαδή που ισχύουν οι διατάξεις του ν.4174/2013, συνεπώς ο έλεγχος όφειλε να εφαρμόσει τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 39 του ν.4174/2013.
4. Ακυρότητα των Εντολών Ελέγχου, της Έκθεσης Ελέγχου και των καταλογιστικών πράξεων λόγω αναρμοδιότητας του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προς έκδοση αυτών.
5. Παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου – Αντίθεση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών Πράξεων και της Έκθεσης Ελέγχου προς τα άρθρα 16 παρ. 1 του ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) και 25 παρ. 1 εδ. 1 και 2 του Συντάγματος – Ανυπόστατο των προσβαλλόμενων πράξεων. Από την επισκόπηση του σώματος τόσο της προσβαλλόμενης έκθεσης ελέγχου όσο και της καταλογιστικής πράξεως, προκύπτει ότι αυτή είναι ανυπόγραφη.
6. Κατ' ουσίαν παράβαση διάταξης νόμου – Εσφαλμένη εφαρμογή κανόνα δικαίου και συγκεκριμένα του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/1994, όπως εισήχθη με το άρθρο 15 παρ. 3 ν.3888/2010. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού και ιδίως στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δύναται να εμφανίσει σωρευμένο προς ανάλωση κεφάλαιο από προηγούμενες χρήσεις, όπως εν προκειμένω όπου ο πρώτος προσφεύγων διέθετε προς

ανάλωση κεφάλαιο την 31.12.2012 ποσό ύψους 886.000,00 ευρώ, ενώ η δεύτερη προσφεύγουσα 518.000,00 ευρώ.

7. Παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου - Εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/1994 σε τραπεζικές κινήσεις που αφορούν ποσά μικρότερα των 1.000,00 ευρώ στα πλαίσια των αρχών της ισότητας, της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη διοίκηση. Παρά την παραδοχή του ελέγχου (σελ. 17 της Έκθεσης Ελέγχου) ότι δεν ερεύνησε και εξαίρεσε πιστωτικές κινήσεις με αξία μικρότερη των 1.000,00 ευρώ, ωστόσο στο πλαίσιο του παρόντος ελέγχου έχει εντάξει πλήθος κινήσεων μικρού ύψους.
8. Πλημμελής αιτιολογία – Παράλειψη επισύναψης στην προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου του πίνακα της εγκυκλίου ΠΟΛ 1214/2017 του Υπουργείου Οικονομικών με τίτλο «Καθορισμός της Διαδικασίας και κάθε αναγκαίου θέματος, για την εφαρμογή των παραγράφων 1 έως 3 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 (ΦΕΚ Α΄201) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης για φορολογικές παραβάσεις».

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης...».

Ειδικότερα, όσον αφορά την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 23 του ίδιου ως άνω νόμου, σχετικά με τις εξουσίες της φορολογικής διοίκησης, ορίζονται τα εξής:

«... 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης.».

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 25 του ν.4174/2013, περί εισόδου στις εγκαταστάσεις αφορούν την έκδοση εντολής για τη διενέργεια επιτόπιου φορολογικού ελέγχου στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου, ενώ στην υπό κρίση περίπτωση διενεργήθηκε έλεγχος εκπλήρωσης των

φορολογικών υποχρεώσεων με τη μορφή μερικού φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης, ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων περί παράβασης του ανωτέρω άρθρου 25 τυγχάνουν αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν.3986/2011, σχετικά με την ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα:

«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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43Α του ν.4172/2013:

«1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό.

4. α) Η εισφορά προσδιορίζεται με βάση τους εκτελεστούς τίτλους είσπραξης που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 45 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ), όπου στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, εμφανίζεται στην πράξη προσδιορισμού του φόρου, μαζί με το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων κάθε φορολογικού έτους.

5. α) Για την καταβολή του ποσού της εισφοράς εφαρμόζονται οι διατάξεις της καταβολής φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της παρ. 6 του άρθρου 67.».

Επειδή, με την αριθ. πρωτ. Ε.2009/11.01.2019 εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε., σχετικά με την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011 και του άρθρου 43 Α του ν.4172/2013, η οποία συνιστά φόρο ο οποίος εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των ισχυουσών ΣΑΔΦ και τη συμμόρφωση με την ΣτΕ 2465/2018, αναφέρονται τα εξής: «.... Επιπλέον, κρίθηκε ότι ο χαρακτήρας της εν λόγω εισφοράς ως “τακτικού”/ συνήθους φόρου επί του εισοδήματος επιβεβαιώνεται από την ενσωμάτωσή της στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 43Α), την επιβολή της για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 και την προβλεπόμενη στο νόμο επιβολή της για τα επόμενα (του 2017) φορολογικά έτη, χωρίς χρονικό όριο. ...»

Επειδή, άλλωστε με τις διατάξεις του άρθρου 12 της ΠΟΛ 1050/2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογούμενων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, ορίζεται ότι: «..... Επί του προσδιορισθέντος συνολικού καθαρού εισοδήματος προσδιορίζεται Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης αρ. 29 Ν.3986/2011, καθώς και κάθε άλλη επιβάρυνση που προβλέπονταν σε κάθε φορολογική περίοδο».

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, η επιβληθείσα ειδική εισφορά αλληλεγγύης συνιστά φόρο επί του εισοδήματος, ενώ προσδιορίστηκε με βάση εκτελεστό τίτλο είσπραξης, σύμφωνα με

τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Δ., συνεπώς ο ανωτέρω προσβαλλόμενος ισχυρισμός των προσφευγόντων τυγχάνει αβάσιμος.

Επειδή 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.»

Επειδή στα άρθρα 2 και 3 της ΠΟΛ. 1095/29.04.2011, με θέμα «εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» αναφέρονται τα εξής:

«2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. ...

7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.».

Επειδή, ο έλεγχος εφάρμοσε ορθά τις ανωτέρω διατάξεις, ως όφειλε, δεν τίθεται θέμα λανθασμένης ερμηνείας, συνεπώς ο ισχυρισμός των προσφευγόντων τυγχάνει αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με την αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017 (περ. 12) απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, με θέμα «μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής " Με εντολή Διοικητή " σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης», αναφορικά με την έκδοση εντολής ελέγχου:

«..... Ο Προϊστάμενος του Κέντρου Ελέγχου Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου - Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (Άρθρ. 34 Ν.4141/2013 – Α' 81 και υποπαράγραφο Δ1 του άρθρου πρώτου του ν.4152/2013 – Α' 107), για: α)εξαιρετικά, τους φορολογούμενους, φυσικά πρόσωπα, όλης της επικράτειας, που

πληρούν οποιοδήποτε από τα παρακάτω κριτήρια, ανεξάρτητα από το εάν οι φορολογούμενοι ασκούν και επιχειρηματική δραστηριότητα και ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων από αυτή: δδ) Απέστειλαν κατά τα ημερολογιακά έτη 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013 στο εξωτερικό χρηματικά εμβάσματα συνολικού ύψους τουλάχιστον πενήντα χιλιάδων (50.000,00) ευρώ και των δικαιούχων των κοινών λογαριασμών.».

Επειδή, εν προκειμένω, αιτία για την έκδοση των με αριθ./2018 και/2018 εντολών μερικού ελέγχου γραφείου φορολογίας εισοδήματος, αποτέλεσε η αποστολή από κοινό ημεδαπό τραπεζικό τους λογαριασμό, εμβάσματος προς το εξωτερικό συνολικού ποσού 1.126.299,00 ευρώ, ο σχετικός ισχυρισμός τους περί αναρμοδιότητας του ελέγχου τυγχάνει αβάσιμος.

Επειδή, το πρωτότυπο της προσβαλλόμενης πράξης καθώς και της σχετικής έκθεσης ελέγχου τηρείται στο αρχείο της υπηρεσίας που τις εξέδωσε, ενώ αντίγραφο της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου καθώς και της οικείας έκθεσης ελέγχου που φέρουν τα στοιχεία των αρμόδιων διοικητικών οργάνων καθώς και τη στρογγυλή σφραγίδα του Ελληνικού Δημοσίου, κοινοποιήθηκαν νόμιμα στους προσφεύγοντες, ενώ ο ισχυρισμός τους περί ανυπόστατων καταλογιστικών πράξεων τυγχάνει αβάσιμος.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1175/16.11.2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οι κάτωθι διευκρινίσεις για θέματα προσαύξησης περιουσίας:

“Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣΤΕ, 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. Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ’ αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία

διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

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, με το αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015 /5.11.2015 έγγραφο του Υπ. Οικονομικών δόθηκαν περαιτέρω διευκρινίσεις σχετικά με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας

«Απαντώντας σε προφορικά και γραπτά ερωτήματα περί της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Α` Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15, 16, 17, 18 και 19 του ν. 2238/1994, καθώς και σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, προβλέπεται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό που προσδιορίζεται με τα ως άνω σχετικά άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό εισόδημά του. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ` της παρ. 2 του άρθρου 19 του ανωτέρω νόμου, η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων περιορίζεται ή καλύπτεται μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο.

2. Με την 1037965/356/0012/ΠΟΛ.1094/23.3.1989 διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών καθώς και με την παράγραφο 7 του άρθρου 3 του ν. 3842/2010 που τροποποίησε την παράγραφο 2, περίπτωση ζ`, του άρθρου 19 του ν. 2238/1994, για τον υπολογισμό του κεφαλαίου που σχηματίζεται κάθε έτος, λαμβάνονται υπόψη εισοδήματα που είχαν φορολογηθεί ή είχαν νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, εισπράχθηκαν αποδεδειγμένα και τα οποία προκύπτουν από τον συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων του ίδιου έτους. Εάν σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο τούτο επηρεάζει αρνητικά τα θετικά στοιχεία των προηγούμενων ετών. Επίσης τα έτη αυτά θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φτάνουν μέχρι το προηγούμενο του έτους που επικαλείται ο φορολογούμενος (κρινόμενο έτος). Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων αυτών των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη.

3. Τα ως άνω αναφερόμενα στις παραγράφους 1 και 2 ίσχυαν για υποθέσεις και διαχειριστικές περιόδους μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2013. Από την 1 Ιανουαρίου 2014 και μετά, ισχύουν οι διατάξεις των άρθρων 30, 31, 32, 33 και 34 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α`) όπως αυτές έχουν ερμηνευτεί με την ΠΟΛ.1076/26.3.2015. Συγκεκριμένα οι διατάξεις περί ανάλωσης κεφαλαίου αναφέρονται στην

περίπτωση ζ', της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013, ερμηνεύθηκαν με την ΠΟΛ.1076/26.3.2015 και δεν έχουν διαφοροποιηθεί σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν με τον ν. 2238/1994.

Β` Προσαύξηση περιουσίας

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

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

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.

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.».

Επειδή, σύμφωνα με την αριθ. 772/2015 απόφαση του ΣτΕ: «.... Κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προκειμένου να υπολογίσει ποιο ποσό από το κεφάλαιο που φορολογήθηκε κατά τα προηγούμενα έτη απέμεινε και αναλώθηκε κατά το κρινόμενο εκάστοτε οικονομικό έτος, καλύπτοντας τη σχετική διαφορά δηλωθέντος εισοδήματος και τεκμαρτών δαπανών, λαμβάνει υπόψη, κατ' αρχήν, τις κατά το νόμο ετήσιες τεκμαρτές δαπάνες, εκτός αν ισχυριστεί και αποδείξει ότι οι δαπάνες, στις οποίες πράγματι υποβλήθηκε ο φορολογούμενος (πραγματικές δαπάνες), ήταν μεγαλύτερες από τις δηλωθείσες τεκμαρτές δαπάνες, οπότε λαμβάνει υπόψη τις πραγματικές (βλ. ΣτΕ 3827/1990 7μελ., ΣτΕ 3422/1994, ΣτΕ 111/1992, ΣτΕ 2188/1995), μη υφιστάμενης ως προς τούτο δεσμεύσεως από την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων (βλ. ΣτΕ 847/2008 7μελ., ΣτΕ 1144/2008)».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4174/2013: «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, όσον αφορά τον ισχυρισμό των προσφευγόντων ότι οι υπό κρίση τραπεζικές πιστώσεις καλύπτονται πλήρως από σωρευμένα κεφάλαια προηγούμενων ετών, αυτός δεν προκύπτει αφού οι ίδιοι δεν προσκόμισαν σχετικές βεβαιώσεις τραπεζικών ιδρυμάτων σχετικά με τα χρηματικά τους υπόλοιπα κατά την 31.12.2012. Ο έλεγχος διενήργησε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις περί του ως άνω νεότερου ισχυρισμού τους, σύμφωνα με τις οποίες οι προσφεύγοντες στις 31.12.2012 κατείχαν χρηματικά κεφάλαια εντός τραπεζικού συστήματος τα οποία ανέρχονταν σε ποσό συνολικού ύψους 1.757.7369,47 ευρώ. Τα προσδιορισθέν από τον έλεγχο υπόλοιπα των τραπεζικών καταθέσεων των προσφευγόντων είναι μεγαλύτερο από το ποσό του 1.384.000,00 ευρώ που επικαλούνται ότι διαθέτουν ως σωρευμένο κεφάλαιο προς ανάλωση, ως εκ τούτου ο έλεγχος σημειώνει ότι παρέλκει η εξέταση και η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ως προς τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου που προσκόμισαν οι προσφεύγοντες. Συνεπώς ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός τους τυγχάνει αβάσιμος και άρα απορριπτέος.

Επειδή όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων: «Α. 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 και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 § 1 του ν. 4174/2013, ... 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, ...

Β. ... 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, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 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, διότι 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 ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων.

Γ. Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελεύθεριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου...».

Επειδή με βάση την ως άνω Απόφαση του ΣτΕ 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 και μπορεί ευχερώς και υποχρεούται να υποδείξει στη φορολογική αρχή την πηγή προέλευσης αυτών, τούτο δε, δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης. Επομένως, ναι μεν επιτρέπεται η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης υπέρ της φορολογικής διοίκησης, όχι όμως χωρίς όρια, δεδομένου ότι ως ασφαλιστική δικλείδα πρέπει να ζητούνται από το φορολογούμενο να αιτιολογήσει τα μεγάλα ποσά, τα οποία σε κάθε περίπτωση κρίνονται από τον έλεγχο μετά τη μελέτη του φακέλου της υπόθεσης.

Επομένως η διαπίστωση προσαύξησης περιουσίας πρέπει να εδράζεται σε «μεγάλα ποσά» (ΣτΕ 884/2016) για τα οποία ο φορολογούμενος οφείλει να γνωρίζει την πηγή προέλευσής τους. Η έννοια «μεγάλα ποσά» εξειδικεύεται κατά περίπτωση ανάλογα με το προφίλ και την οικονομική

δυνατότητα του φορολογουμένου και ως εκ τούτου η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το επάγγελμά του, το είδος των εισοδημάτων του, την περιοδικότητα των καταθέσεων του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ το δε τιθέμενο όριο καταθέσεων πάνω από το οποίο θα πρέπει να ζητείται από τον φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας κατάθεσης πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος ουσιαστικά να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα.

Επειδή, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου ο έλεγχος εξαίρεσε πιστωτικές κινήσεις όπως αναλυτικά περιγράφονται αυτές σε σχετικό κεφάλαιο της συνταχθείσας έκθεσης ελέγχου, συμπεριέλαβε μέρος των πιστωτικών κινήσεων, κατά την κρίση του ελέγχου. Εν προκειμένω, κρίθηκε αναγκαίο από τον έλεγχο να διερευνηθούν κατά περίπτωση ονομαστικές ή λοιπές πιστωτικές κινήσεις που διενεργήθηκαν με μετρητά, καθώς οι προσφεύγοντες επικαλέστηκαν επανακαταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς κατόπιν ανάληψης πολύ μικρών χρηματικών ποσών μετρητοίς με τις οποίες ισχυρίζονταν την κάλυψη πλήθους ελεγχόμενων πιστωτικών κινήσεων. Όσον αφορά τον ισχυρισμό των προσφευγόντων για συγκεκριμένες κινήσεις με αξία μικρότερη των 1.000,00 ευρώ: α)όσον αφορά τις πιστώσεις με α/α 4343, 4680, 4441 και 4686 κινήσεις μικρού ύψους, αυτές διερευνήθηκαν από τον έλεγχο και δεν συμπεριλήφθηκαν στην προσαύξηση περιουσίας και β)όσον αφορά τις πιστώσεις με α/α 4301 ποσού 498,54 ευρώ, 4333 ποσού 250,00 ευρώ, 4366 ποσού 220,00 ευρώ, 4416 ποσού 350,00 ευρώ, 4496 ποσού 250,00 ευρώ, 4546 ποσού 350,00 ευρώ, ήτοι πιστώσεις συνολικού ύψους 1.918,54 ευρώ, αυτές συμπεριλήφθηκαν μεν στην προσαύξηση περιουσίας, ωστόσο αφορούν μικρά χρηματικά ποσά τα οποία σύμφωνα με τα ανωτέρω δύναται να εξαιρεθούν από το σύνολο των καταθέσεων που χαρακτηρίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός των προσφευγόντων τυγχάνει μερικός δεκτός σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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.».

[...]

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

Περαιτέρω με την ΠΟΛ 1214/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα: «Καθορισμός της διαδικασίας και κάθε αναγκαίου θέματος, για την εφαρμογή των παραγράφων 1 έως 3 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης για φορολογικές παραβάσεις», ορίστηκαν, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«... β. Σε πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στις οποίες έχουν εφαρμογή οι ως άνω οριζόμενες διατάξεις, επισυνάπτεται σχετικό «ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 49 του ν. 4509/2017» σύμφωνα με το συνημμένο υπόδειγμα της παρούσας, το οποίο και συνιστά αναπόσπαστο τμήμα των οικείων πράξεων.».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος / πρόστιμο σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις περί επιεικέστερης κύρωσης του άρθρου 49 του ν.4509/2017, τα περιεχόμενα του υποδείγματος όπως αναφέρονται στην ΠΟΛ.1214/2017 εμπεριέχονται στο σύνολό τους στην προσβαλλόμενη πράξη με σαφή αναφορά επ' αυτής του τελικού καταλογισμού βάσει της ευνοϊκότερης κύρωσης, επιπρόσθετα ο σχετικός πίνακας αναλυτικά αποτυπώνεται στο κεφάλαιο προσδιορισμού της φορολογικής οφειλής των προσφευγόντων της οικείας έκθεσης ελέγχου. Συνεπώς, ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός τους απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 9.12.2019 έκθεση μερικού ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23, 24, 25, 28 & 72 του ν.4174/2013 – ΦΕΚ Α' 170/26.07.2013, προσδιορισμού: -φορολογίας εισοδήματος (ν.2238/1994 - ΦΕΚ Α' 151/16.09.1994) και –ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης (ν.3986/2011 – ΦΕΚ Α' 152/01.07.2011), του ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Προσδιορισμός Φορολογητέου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2014:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)		ΠΟΣΑ Δ.Ε.Δ. (2)		ΔΙΑΦΟΡΑ (2 - 1)
	Ατομικό & τέκνων	Της συζύγου	Ατομικό & τέκνων	Της συζύγου	
Α-Β. από ακίνητα	6.751,20	1.493,80	6.751,20	1.493,80	0,00
Γ. από κινητές αξίες	0,00	2.926,77	0,00	2.926,77	0,00
Δ. από εμπορικές επιχειρήσεις	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ε. από γεωργικές επιχειρήσεις	0,00	328,92	0,00	328,92	0,00
ΣΤ. από μισθωτές υπηρεσίες	24.001,74	28.742,49	24.001,74	28.742,49	0,00
Ζ. από ελευθέρια επαγγέλματα	77.175,84	6.559,27	158.427,85	8.942,23	83.634,97
Εισόδημα αλλοδ. προέλευσης					
Συνολικό Εισόδημα	107.928,78	40.051,25	189.180,79	40.051,25	83.634,97

Φόρος Εισοδήματος Οικονομικού έτους 2014:

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσό Δήλωσης (1)		Ποσά βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (2)		Διαφορά (2) - (1)
	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	
1. Εισόδημα-φόρος κλίμακας (του συζύγου)	107.928,78	27.923,53	189.180,79	54.840,79	26.917,26
Μείωση του φόρου (του συζύγου)		1.799,83		1.799,83	
Υπόλοιπο φόρου (του συζύγου)		26.123,70		53.040,96	13.538,80
2. . Εισόδημα-φόρος κλίμακας (της συζύγου)	40.051,25	8.917,43	42.434,21	9.537,00	
Μείωση του φόρου (της συζύγου)		1.292,86		1.292,86	
Υπόλοιπο φόρου (της συζύγου)		7.624,57		8.244,14	619,57
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)		0,00			0,00
Β. Συμπληρωματικός φόρος στο ακαθάριστο εισόδημα από:					
1. Ακίνητα (δ)	8.500,00	150,60	8.500,00	150,60	
Φόρος που αναλογεί [(α)+(β) + (γ) + (δ)]		33.898,87		61.435,10	27.536,23
Γ. Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί					
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο Εισόδημα από :					
α) Κινητές αξίες	439,02		439,02		
δ) Μισθωτές Υπηρεσίες	9.753,21		9.753,21		
ε) Ελευθέρια επαγγέλματα	7.440,02		7.440,02		
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε:					
α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος	10.365,06		10.365,06		
β) Ειδικών περιπτώσεων		27.997,31		27.997,31	
3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση.....					
Υπόλοιπο Φόρου		5.901,56		33.437,79	27.536,23
Δ. Σε περίπτωση χρεωστικού υπολοίπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπολοίπου φόρου αφαιρούνται:					
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος		4.332,50		4.332,50	
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		46,20		46,20	
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		9,24		9,24	
4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου					
6. Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (ευνοϊκότερη κύρωση)				28.241,78	28.241,78
α) Πρόσθετος φόρος αρ.1 2523/97 (120%)				33.043,48	
ι) Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ν.4174/2013 (50%)				13.768,42	13.768,42
ii) Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 (72 * 0,73%=52,56%)				14.473,36	14.473,36
Εισφορά ΕΛΓΑ		6,58		6,58	
Εισφορά αλληλεγγύης		4.702,42		8.000,16	3.297,74
Τέλος επιτηδεύματος & φόρος πολυτελούς διαβίωσης		5.702,00		5.702,00	
Σύνολο		20.700,50		79.776,25	59.075,75
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		20.700,50		79.775,75	59.075,75

*Ο πρόσθετος φόρος υπολογίστηκε μέχρι 1.07.2020

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 15.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α)του **ΤΟΥ**, με

Α.Φ.Μ., και β)της του
....., με Α.Φ.Μ., κατοίκων, οδός
....., αρ., και την τροποποίηση της με αριθ./2019 Οριστικής Πράξης
Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Εισφοράς Αλληλεγγύης οικ. έτους 2014
(εισοδήματα από 1.01.2013-31.12.2013), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης οικ. έτους 2014 (εισοδήματα 1.01.2013-31.12.2013) της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (α/α/2019)

Διαφορά φόρου	27.536,23 €
Πρόσθετος φόρος / Πρόστιμο (ευνοϊκότερη κύρωση)	28.241,78 €
Εισφορά αλληλεγγύης	3.297,74 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	59.075,75 €

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.