



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη 27/07/2018

Αριθμός απόφασης: **1466**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
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).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της 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 από **../../2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, του «..... **... του**» με **ΑΦΜ**, με διεύθυνση κατοικίας στο του Ν., -Τ.Κ., κατά της με αριθμ. **...../27-02-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από **...-2018** απόψεις της Δ.Ο.Υ. ..., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, 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. .../27-02-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... οικον. έτους 2014 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 1.762,32 €, πλέον προσαυξήσεων στο φόρο ύψους 1.508,77 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 74,95 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 3.346,04 €.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στις χρήσεις 2005-2013 από τη Δ.Ο.Υ., με βάση τα άρθρα 48 παρ 3 του Ν. 2238/1994 και 15 του Ν. 3888/2010, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../29-12-2017 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. πρωτ. 7999/27-11-2017 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., προς τη Δ.Ο.Υ., με συνημμένη τη με αριθμό υπόθεσης .../2017 Πληροφοριακή Έκθεση Εισοδήματος, που εκδόθηκε για την εκτέλεση της Εισαγγελικής Παραγγελίας υπ' αριθ. Α.Β.Μ.: Α της Εισαγγελίας Η ως άνω Εισαγγελική Παραγγελία ανατέθηκε αρχικά στο Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, χωρίς ωστόσο να ολοκληρωθεί και το οποίο την απέστειλε κατόπιν στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, προς συνέχιση του ελέγχου.

Ο έλεγχος που διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., αξιοποίησε τα δεδομένα των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων, που τηρεί ο προσφεύγων στην ημεδαπή, αντιπαραβάλλοντάς τα με τα δηλωθέντα εισοδήματα του, στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Τα ηλεκτρονικά δεδομένα που παρείχαν τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, περιελάμβαναν τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος για τα έτη (χρήσεις) 2005 έως 2013, οι οποίες εντάχθηκαν σε ένα ενιαίο αρχείο Excel (εφαρμογή αυτοματοποιημένου ελέγχου προσαύξησης περιουσίας) σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. 4105/2015 και ανακτήθηκαν μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας της Α.Α.Δ.Ε.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εντοπίστηκαν πρωτογενείς καταθέσεις στους τηρούμενους λογαριασμούς του προσφεύγοντος σε ημεδαπά τραπεζικά καταστήματα, ενώ δεν συμπεριλήφθηκαν σ' αυτές μεταφορές χρημάτων μεταξύ των τηρούμενων λογαριασμών του προσφεύγοντος και γενικά κάθε άλλη κατάθεση που δεν αποτελούσε εισροή νέου χρήματος.

Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε, κατόπιν της επεξεργασίας των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος για τις υπό κρίση χρήσεις και αφού έλαβε υπόψη τις εξηγήσεις που παρασχέθηκαν από τον προσφεύγοντα, με το υπ' αριθ. πρωτ./10-10-2017 υπόμνημα του, κατέληξε σε πρωτογενείς καταθέσεις, ως ακολούθως:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΧΡΗΣΗΣ 2013

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ	ΠΟΣΟ €
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	Β/Ο Ο.Α.Ε.Ε.-Τ.Ε.Β.Ε. Σύνταξη	8.194,28
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	ΑΓΝΩΣΤΗ	61.105,00
ΠΕΙΡΑΙΩΣ		300,00
ΠΕΙΡΑΙΩΣ		113,00
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	ΚΑΤΑΘΕΤΗΣ	50,00
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ	626,22
ΠΕΙΡΑΙΩΣ		200,00
ΕΘΝΙΚΗ	Deutsche Post AG R	50,47
ΕΘΝΙΚΗ	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	20.040,97
ΕΘΝΙΚΗ		160,00
ΕΘΝΙΚΗ	ΕΠΙΔΟΜΑ	71,12
ΕΘΝΙΚΗ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ	5,09
ΕΘΝΙΚΗ	ΑΓΝΩΣΤΗ	750,00
	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ	91.666,15

Επιπροσθέτως, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων για το υπό κρίση έτος, υπέβαλε την με αριθμό καταχώρησης 149760/2014 εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με την οποία δήλωσε φορολογητέο εισόδημα ως ακολούθως:

ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2014

ΠΡΟΣΦΕΥΓΩΝ/ ΣΥΖΥΓΟΣ		ΠΟΣΟ
ΠΡΟΣΦΕΥΓΩΝ	303-304 - Πιν.4Α/ Άθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις	12.501,00
	667-668 - Πιν.6/ Τόκοι καταθέσεων τραπεζών ημεδαπής προέλευσης	625,71

	781-782 - Πιν.6/ Ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή συναλλάγματος, δάνεια, δωρεές κλπ	56.000,00
	315-316 - Πιν.4Α-8-9/ Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις, (αμοιβές μελών ΔΣ)	-554,51
	333-334 - Πιν.4Α-8/ Ποσό που παρακρατήθηκε, για ειδ. εισφ. αλληλεγγύης του άρθρου 29 ν.3986/2011	-125,01
ΣΥΝΟΛΟ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ		68.447,19
ΣΥΖΥΓΟΣ	303-304 - Πιν.4Α/ Άθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις	8.342,28
	667-668 - Πιν.6/ Τόκοι καταθέσεων τραπεζών ημεδαπής προέλευσης	5,60
	315-316 - Πιν.4Α-8-9/ Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις, (αμοιβές μελών ΔΣ)	-82,32
ΣΥΝΟΔΟ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΣΥΖΥΓΟΥ		8.265,56
ΣΥΝΟΔΟ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ		76.712,75

Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε προσδιόρισε πρωτογενείς καταθέσεις, οι οποίες δεν καλύπτονταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος και διαπίστωσε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ποσού 6.759,12 €, για το οικ. έτος 2014 (χρήση 2013), η οποία αφορούσε σε προσαύξηση περιουσίας βάσει των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ν 2238/94, ως ακολούθως:

ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ	Χρήση 2012
Πρωτογενείς Καταθέσεις από άγνωστο καταθέτη	6.036,12 €
....	460,00 €
.....	113,00 €
....	50,00 €
....	100,00 €
Σύνολο Προσαύξησης Περιουσίας	6.759,12 €

Επισημαίνεται ότι ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις των ΠΟΛ 1154/2017 και ΠΟΛ 1194/2017, έκρινε ότι τα οικονομικά έτη 2006-2012, (χρήσεις 2005-2011), είχαν παραγραφεί.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. υιοθέτησε τα συμπεράσματα της από 24/11/2017 πληροφοριακής έκθεσης της Υ.Ε.Ε.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, κατέληξε στη διαπίστωση ότι οι παραπάνω απεικονιζόμενες διαφορές αποτελούν προσαύξηση περιουσίας και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/...-**2018** ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

Ο έλεγχος καταλήγει αυθαιρέτως στο συμπέρασμα του, καθότι δεν έλαβε υπόψη το γεγονός ότι κατά το χρονικό αυτό διάστημα από 01/01/2013 έως 31/12/2013 πραγματοποίησε αναλήψεις από τους λογαριασμούς του, που τηρεί, τόσο στην Τράπεζα Πειραιώς, όσο στην Εθνική Τράπεζα, για να καλύψει τρέχουσες ανάγκες του και για το σκοπό αυτό με το προϊόν των αναλήψεων πραγματοποίησε αντίστοιχες καταθέσεις συνολικού ποσού 6.759,12 ευρώ, όπως εκτίθενται αναλυτικά παρακάτω:

- Κατέθεσε ποσό 400 ευρώ στις 04/01/2013 στον λογαριασμό του με αριθμό της Τράπεζας Πειραιώς (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 1α). Προηγουμένως, όμως, έκανε ανάληψη την ίδια ημέρα (04/01/2013) ποσού 480 ευρώ από τον λογαριασμό του με αριθμό της Εθνικής Τράπεζας μέσω μηχανήματος αυτόματων συναλλαγών (ATM), και απέμεινε υπόλοιπο 80 ευρώ. (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 1 β).
- Κατέθεσε ποσό 165 ευρώ στις 22/01/2013 στον λογαριασμό του με αριθμό GR της Τράπεζας Πειραιώς για πληρωμή δόσης δανείου, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 2α). Το ως άνω ποσό των 165 ευρώ αποτελείται από το υπόλοιπο των 80 ευρώ της ανάληψης που έκανε στις 04/01/2013 και από μέρος του ποσού των 100 ευρώ που έκανε ανάληψη στις 07/01/2013 από τον λογαριασμό του με αριθμό της Εθνικής Τράπεζας, (προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα 2β και 2γ).
- Κατέθεσε ποσό 640 ευρώ στις 31/01/2013 στον λογαριασμό του με αριθμό GR της Τράπεζας Πειραιώς για πληρωμή πιστωτικής κάρτας, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 3α). Προηγουμένως, όμως, στις 30/01/2013 έκανε ανάληψη το ποσό των 180 ευρώ και στις 31/01/2013 το ποσό των 480 ευρώ από τον λογαριασμό του με αριθμό της Εθνικής Τράπεζας, ήτοι συνολικό ποσό 660 ευρώ, μέσω μηχανήματος αυτόματων συναλλαγών (ATM) (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 3β).
- Κατέθεσε ποσό 640 ευρώ στις 31/01/2013 στον λογαριασμό του με αριθμό GR της Τράπεζας Πειραιώς για πληρωμή πιστωτικής κάρτας, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 3α). Προηγουμένως, όμως, στις 30/01/2013 έκανε ανάληψη το ποσό των 180 ευρώ και στις 31/01/2013 το ποσό των 480 ευρώ από τον λογαριασμό του με αριθμό της Εθνικής Τράπεζας, ήτοι συνολικό ποσό 660 ευρώ, μέσω μηχανήματος αυτόματων συναλλαγών (ATM) (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 3β).
- Κατέθεσε ποσό 400 Ευρώ στις 19/02/2013 στον λογαριασμό με αριθμό GR της Τράπεζας Πειραιώς για πληρωμή δόσης δανείου, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 4α). Προηγουμένως, όμως, στις 21/01/2013 έκανε ανάληψη ποσού 380 Ευρώ από τον λογαριασμό

του με αριθμό της Εθνικής Τράπεζας, μέσω μηχανήματος αυτόματων συναλλαγών (ΑΤΜ) (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 4β).

- Κατέθεσε ποσό 1.500 Ευρώ στις 21/03/2013 στον λογαριασμό με αριθμό GR της Τράπεζας Πειραιώς για πληρωμή πιστωτικής κάρτας, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 5α). Προηγουμένως, όμως, στις 12/03/2013 έκανε ανάληψη ποσού 1.500 Ευρώ από τον λογαριασμό του με αριθμό της Εθνικής Τράπεζας, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 5β).
- Κατέθεσε ποσό 100 Ευρώ στις 09/04/2013 στον λογαριασμό με αριθμό GR της Τράπεζας Πειραιώς, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 6α). Προηγουμένως, όμως, στις 03/04/2013 έκανε ανάληψη ποσού 480 Ευρώ από τον λογαριασμό του με αριθμό της Εθνικής Τράπεζας, και απέμεινε υπόλοιπο 380 ευρώ. (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 6β).
- Κατέθεσε ποσό 100 Ευρώ στις 10/04/2013 στον λογαριασμό με αριθμό GR της Τράπεζας Πειραιώς, από το υπόλοιπο των 380 ευρώ που περίσσεψε από την ανάληψη που πραγματοποίησε στις 03/04/2013 του συνολικού ποσού των 480 Ευρώ από τον λογαριασμό του με αριθμό της Εθνικής Τράπεζας, (προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα 7α και 7β).
- Κατέθεσε ποσό 100 Ευρώ στις 11/04/2013 στον λογαριασμό με αριθμό GR της Τράπεζας Πειραιώς (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 8α). Προηγουμένως, όμως, την ίδια ημέρα (11/04/2013) έκανε ανάληψη ποσού 180 Ευρώ από τον λογαριασμό του με αριθμό της Εθνικής Τράπεζας, μέσω μηχανήματος αυτόματων συναλλαγών (ΑΤΜ) (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 8β).
- Κατέθεσε ποσό 150 Ευρώ στις 02/05/2013 στον λογαριασμό με αριθμό GR της Τράπεζας Πειραιώς για πληρωμή δόσης δανείου, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 9α). Προηγουμένως, όμως, στις 26/04/2013 έκανε ανάληψη ποσού 180 Ευρώ από τον λογαριασμό του με αριθμό της Εθνικής Τράπεζας, μέσω μηχανήματος αυτόματων συναλλαγών (ΑΤΜ) (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 9β).
- Κατάθεση ποσού 850 ευρώ στις 31/05/2013 στον λογαριασμό του GR της Τράπεζας Πειραιώς, ως προκαταβολή πώλησης ακινήτου ιδιοκτησίας του, καθώς και κατάθεση ποσού 55.200 Ευρώ στις 12/06/2013 στον λογαριασμό του (GR της Τράπεζας Πειραιώς για την εξόφληση του συνολικού τιμήματος των 56.000 ευρώ για την πώληση ακινήτου ιδιοκτησίας του (Βλ. σελίδα 35 Σημειώματος διαπιστώσεων και προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 10).
- Κατέθεσε ποσό 150 ευρώ στις 04/06/2013 στον λογαριασμό GR της Τράπεζας Πειραιώς για πληρωμή δόσης δανείου, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 11α). Προηγουμένως, όμως, στις 31/05/2013 έκανε ανάληψη ποσού 580 Ευρώ από τον λογαριασμό του με αριθμό της Εθνικής Τράπεζας, μέσω μηχανήματος αυτόματων συναλλαγών (ΑΤΜ) (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 11 β).

- Κατέθεσε ποσό 150 Ευρώ στις 10/07/2013 στον λογαριασμό GR της Τράπεζας Πειραιώς για πληρωμή δόσης δανείου, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 12α). Προηγουμένως, όμως, στις 09/07/2013 έκανε την ανάληψη ποσού 580 Ευρώ από τον λογαριασμό του με αριθμό της Εθνικής Τράπεζας, μέσω μηχανήματος αυτόματων συναλλαγών (ATM) (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 12β).
- Κατέθεσε ποσό 150 Ευρώ στις 06/08/2013 στον λογαριασμό GR της Τράπεζας Πειραιώς για πληρωμή δόσης δανείου, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 13α). Προηγουμένως, όμως, στις 02/08/2013 έκανε ανάληψη ποσού 380 Ευρώ από τον λογαριασμό του με αριθμό της Εθνικής Τράπεζας, μέσω μηχανήματος αυτόματων συναλλαγών (ATM) (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 13β).
- Κατέθεσε 150 Ευρώ στις 10/10/2013 στον λογαριασμό GR της Τράπεζας Πειραιώς για πληρωμή δόσης δανείου, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 14α). Προηγουμένως, όμως, στις 10/10/2013 έκανε ανάληψη ποσού 200 Ευρώ από τον λογαριασμό του με αριθμό της Τράπεζας Πειραιώς, μέσω μηχανήματος αυτόματων συναλλαγών (ATM) (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 14β).
- Κατέθεσε ποσό 200 Ευρώ στις 03/12/2013 στον λογαριασμό GR της Τράπεζας Πειραιώς για πληρωμή δόσης δανείου, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 15α). Προηγουμένως, όμως, στις 25/11/2013 έκανε ανάληψη ποσού 280 Ευρώ από τον λογαριασμό μου με αριθμό της Εθνικής Τράπεζας, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 15β).
- Κατέθεσε ποσό 550 Ευρώ στις 03/12/2013 στον λογαριασμό με αριθμό GR της Τράπεζας Πειραιώς για την πληρωμή της πιστωτικής του κάρτας, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 16α). Προηγουμένως, όμως, στις 03/12/2013 έκανε ανάληψη του ποσού 580 Ευρώ από τον λογαριασμό του με αριθμό της Εθνικής Τράπεζας, μέσω μηχανήματος αυτόματων συναλλαγών (ATM) (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 16β).
- Κατέθεσε ποσό 150 Ευρώ στις 11/12/2013 στον λογαριασμό με αριθμό GR της Τράπεζας Πειραιώς για πληρωμή δόσης δανείου, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 17α). Προηγουμένως, όμως, στις 10/12/2013 έκανε ανάληψη ποσού 280 Ευρώ από τον λογαριασμό του αριθμό της Εθνικής Τράπεζας, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 17β).
- Η κατάθεση του ποσού των 200 ευρώ από τη και η κατάθεση του ποσού των 50 ευρώ από την που έγιναν στο λογαριασμό του με αριθμό GR της Τράπεζας Πειραιώς, στον οποίο είναι συνδικαιούχος και ο υιός του του, αφορούν την επαγγελματική του δραστηριότητα. (Βλ. σελίδα 36 Σημειώματος διαπιστώσεων).
- Κατέθεσε ποσό 500 Ευρώ στις 14/02/2013 στον λογαριασμό με αριθμό της Εθνικής Τράπεζας. Προηγουμένως, όμως, έκανε ανάληψη στις 01/02/2013 το ποσό των 480 ευρώ και στις 04/02/2013 το ποσό των 280 ευρώ από τον λογαριασμό του με αριθμό της Εθνικής Τράπεζας ήτοι συνολικό ποσό 760 ευρώ. (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 19).

- Κατέθεσε ποσό 250 Ευρώ στις 06/03/2013 στον λογαριασμό με αριθμό GR της Εθνικής Τράπεζας, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 20α). Προηγουμένως, όμως, στις 28/02/2013 έκανε ανάληψη ποσού 480 Ευρώ από τον λογαριασμό του με αριθμό της Εθνικής Τράπεζας, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 20β). Το σύνολο των αναλήψεων που πραγματοποίησε κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα από 01/01/2013 έως 31/12/2013, τόσο από τους δύο (2) λογαριασμούς του στην Τράπεζα Πειραιώς, όσο και από τους δύο (2) λογαριασμούς του στην Εθνική Τράπεζα, ανέρχεται στο συνολικό ποσό των 44.830 ευρώ ($11.040,00 + 11.820,00 + 8.780,00 + 13.190,00 = 44.830,00$).
- Το ποσό των 460,00 αποτελεί κατάθεση από γνωστό καταθέτη, ήτοι τον κουνιάδο του, το οποίο του το δάνεισε για διευκόλυνση και του το επέστρεψε. (σχετ. 21).
- Το ποσό των 113,00 αποτελεί κατάθεση από γνωστό καταθέτη, ήτοι τον το οποίο του το δάνεισε για διευκόλυνση και του το επέστρεψε.
- Το ποσό των 50,00 αποτελεί κατάθεση από γνωστό καταθέτη, ήτοι την πελάτισσα του γιού του και επομένως δεν αποτελεί εισόδημά του.
- Το ποσό των 100,00 αποτελεί κατάθεση από γνωστό καταθέτη, ήτοι την πελάτισσα του γιού του και επομένως δεν αποτελεί εισόδημά του.

Ως προς τον ως άνω ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου χαρακτηρισμού ως προσαύξησης περιουσίας, λόγω του ότι τα εν λόγω ποσά αφορούν σε επανακαταθέσεις

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 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....», ενώ σύμφωνα με τη διάταξη της **παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994**, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, «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, ή μάλλον διευκρινίζεται απερίφραστα και κατηγορηματικά ένα διαδικαστικό θέμα 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).

Σύμφωνα με πάγια νομολογία, ως «εισόδημα» κατά τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 4 και 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, νοείται και φορολογείται η πρόσοδος που παράγεται περιοδικά, από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, και αποτελεί το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή τον καρπό των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, όχι και κάθε άλλη, μη έχουσα τα παραπάνω γνωρίσματα, προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός κι αν με ειδική διάταξη νόμου θεωρείται εισόδημα, για την υπαγωγή του στο φόρο (βλ. ΣτΕ 3872/2013, 420/1999 επταμ., 1663/1994, 3342/1985, 1453/1982, 3514/1975, 2417/1965 κ.ά.).

Επειδή περαιτέρω, 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:

«Β' Προσαύξηση περιουσίας

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. 4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της. [...] 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. 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.). 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 [...] . 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 αναγκαίων, 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).».

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 ύπαρξής 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 ελλείψει 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 αναγκάων, 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, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι το επίμαχο ποσό των 6.036,12 €, αποτελεί επανακαταθέσεις από αναλήψεις που έκανε στην υπό κρίση χρήση, από λογαριασμούς στους οποίους τυγχάνει δικαιούχος ή συνδικαιούχος.

Επειδή, δεν προσκομίζει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ικανά στοιχεία που να αποδεικνύουν τους ως άνω ισχυρισμούς, ήτοι γραμμάτια είσπραξης των ως άνω τραπεζών, που να προκύπτει αδιαμφισβήτητα το ποιος είναι ο καταθέτης των επίμαχων καταθέσεων, παρά συγκεντρωτικά τις αναλυτικές κινήσεις των ως λογαριασμών, από τις οποίες δεν προκύπτει ο καταθέτης, αλλά μόνο το είδος της κίνησης, ήτοι ανάληψη (χρέωση) ή κατάθεση (πίστωση) και τις οποίες είχε ήδη στη διάθεση του ο έλεγχος και ως εκ τούτου οι εν λόγω κινήσεις χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως «άγνωστες».

Ως προς την κατάθεση ποσού 850,00 ευρώ στις 31/05/2013, από τον ίδιο τον προσφεύγοντα, στον υπ' αριθ. GR λογαριασμό που τηρούσε στην Τράπεζα Πειραιώς και που σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, αφορά σε προκαταβολή από πώληση ακινήτου του ο προσφεύγων δεν προσκόμισε περαιτέρω στοιχεία, όπως το αντίγραφο συμβολαίου πώλησης που να προκύπτει ο τρόπος εξόφλησης και η τυχόν προκαταβολή που δόθηκε, δεδομένου ότι ο έλεγχος αναγνώρισε και εξέπεσε από τις πρωτογενείς του καταθέσεις, το σύνολο του τιμήματος, ήτοι ποσό 56.000,00 €, ως προερχόμενο από γνωστή και νόμιμη πηγή. Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς την κατάθεση ποσού 300,00 ευρώ στις 08/05/2013, στον υπ' αριθ. GR λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην Τράπεζα Πειραιώς, με αιτιολογία κατάθεσης «.....», και ποσού 160,00 ευρώ στις 28/03/2013, στον υπ' αριθ. GR λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην Εθνική Τράπεζα, με καταθέτη τον που σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, αφορά σε επιστροφή χρημάτων που του είχε δανείσει, για την οποία προσκομίζει πιστοποιητικό οικογενειακής κατάστασης και ως προς την κατάθεση ποσού 113,00 ευρώ στις 15/11/2013, στον υπ' αριθ. GR λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων

στην Τράπεζα Πειραιώς, με καταθέτη τον, φίλο του προσφεύγοντος, που σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του, αφορά σε επιστροφή χρημάτων που του είχε δανείσει.

Στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων επικαλείται, χωρίς να αποδεικνύει, βάσει των διατάξεων της εγκυκλίου ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015, ότι η προσαύξηση περιουσίας κατά το συνολικό ποσό των 360,00 € και 113,00 αντίστοιχα στους ως άνω τραπεζικούς του λογαριασμούς, κατά το έτος 2013, προέρχεται από επιστροφές χρημάτων από τους συγκεκριμένους συγγενείς και φίλους τους οποίους διευκόλυνε, ήτοι από επιστροφές «δανείων» που τους χορήγησε, χωρίς να προσκομίζει τις σχετικές συμβάσεις δανείου, καθώς και στοιχεία, ώστε να αποδεικνύεται ότι έχουν καταβληθεί ή καταλογιστεί τα αντίστοιχα τέλη χαρτοσήμου που προβλέπονται από τις ισχύουσες διατάξεις και ως εκ τούτου οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος δεν γίνονται αποδεκτοί για τα ποσά αυτά.

Ως προς την κατάθεση ποσού 50,00 ευρώ στις 02/09/2013, με καταθέτη την, την κατάθεση ποσού 50,00 ευρώ στις 12/04/2013, ποσού 50,00 ευρώ στις 20/09/2013 και ποσού 100,00 ευρώ στις 12/11/2013, με καταθέτη την στον υπ' αριθ. GR κοινό λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην Τράπεζα Πειραιώς και που σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του αφορούν σε συναλλαγές του γιού του, ως ανθοπώλη χονδρικής.

Οι ως άνω ισχυρισμοί προβάλλονται αβάσιμα από τον προσφεύγοντα, καθόσον δεν προσκομίζεται κανένα στοιχείο που να τους αποδεικνύει, όπως παραστατικά πώλησης (ΤΔΑ), αντίγραφα των τηρούμενων βιβλίων του γιού του κλπ. Επισημαίνεται δε ότι ο γιός του προσφεύγοντος, όπως προκύπτει από το υποσύστημα του Μητρώου taxis, έκανε διακοπή της δραστηριότητας του κατά την 10/02/2011, ήτοι με ημερομηνία προγενέστερη της κρινόμενης χρήσης.

Ως προς την κατάθεση ποσού 500,00 ευρώ στις 14/02/2013, στον υπ' αριθ. GR λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην Εθνική Τράπεζα.

Για τη συγκεκριμένη κατάθεση προσκομίστηκε αντίγραφο γραμματίου είσπραξης της Εθνικής Τράπεζας. Από το ως άνω αντίγραφο του γραμματίου είσπραξης με ημερομηνία συναλλαγής την 14/02/2013, το οποίο προσκόμισε ο προσφεύγων, προκύπτει ότι καταθέτης είναι ο ίδιος. Δεδομένου ότι υπάρχουν αναλήψεις ποσού 480,00 € κατά την 01/02/2013 και ποσού 280,00 € κατά την 04/02/2013 από τον ίδιο ως άνω λογαριασμό και από τον έλεγχο δεν προκύπτει ανάλωση των εν λόγω ποσών σε συγκεκριμένες δαπάνες, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί επανακατάθεσης ως προς το ποσό αυτό, γίνεται αποδεκτός.

Ως προς την κατάθεση ποσού 550,00 ευρώ στις 03/12/2013, στον υπ' αριθ. GR λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην Τράπεζα Πειραιώς.

Από το αντίγραφο γραμματίου είσπραξης της Τράπεζας Πειραιώς που προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα, προκύπτει κατάθεση ποσού 550,00 με ημερομηνία συναλλαγής την 03/12/2013, και με καταθέτη τον ίδιο. Δεδομένου ότι υπάρχει ανάληψη ποσού 580,00 € κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία από τον υπ' αριθ. GR λογαριασμό της Εθνικής Τράπεζας και από τον έλεγχο δεν προκύπτει ανάλωση του εν λόγω ποσού σε συγκεκριμένες δαπάνες, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί επανακατάθεσης ως προς το ποσό αυτό, γίνεται αποδεκτός.

Ως προς την κατάθεση ποσού 200,00 ευρώ στις 03/12/2013, στον υπ' αριθ. GR
λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην Τράπεζα Πειραιώς.

Από το αντίγραφο γραμματίου είσπραξης της Τράπεζας Πειραιώς που προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα, προκύπτει κατάθεση ποσού 200,00 με ημερομηνία συναλλαγής την 03/12/2013, και με καταθέτη τον ίδιο. Δεδομένου ότι υπάρχουν αναλήψεις ποσού 260,00 €, ποσού 280,00 και ποσού κατά την 25/11/2013 και από τα αντίγραφα της κίνησης των λογαριασμών προκύπτει καταβολή της δόσης στεγαστικού δανείου ποσού 257,35 € και δεν προκύπτει ανάλωση του υπόλοιπου ποσού σε συγκεκριμένες δαπάνες, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί επανακατάθεσης ως προς το ποσό αυτό, γίνεται αποδεκτός.

Βάσει των ανωτέρω η προσαύξηση περιουσίας που καταλογίζεται για το υπό κρίση έτος στον προσφεύγοντα διαμορφώνεται ως ακολούθως:

Χρήση	Πρωτογενείς καταθέσεις βάσει Ελέγχου	Πρωτογενείς καταθέσεις βάσει Απόφασης
	Προσφεύγων	Προσφεύγων
2013	6.759,12	5.509,12

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

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

κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των [παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013](#), ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

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

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

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

«Άρθρο 58

Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το

ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.
. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ./27-02-2018, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως ακολούθως:

- Η υπ' αριθμ./27-02-2018, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014:

Διαφορά φόρου: 1.464,55 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (90%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (55 μήνες Χ 0,73% = 40,15%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	1.318,10€	732,28€	588,02€	1.320,30 €	1.318,10 €

Επειδή, οι διατάξεις της παρ 1β' του Ν. 2523/1997 ως προς τους επιβληθέντες πρόσθετους φόρους είναι ευνοϊκότερες σε σχέση με τις διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, εφαρμόζονται αυτές ως ευνοϊκότερες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από .././2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «..... του» με **ΑΦΜ**, και την **τροποποίηση** της με αριθμό/27-02-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ως προς το ποσό των 1.250,00 €, που προέρχεται από νόμιμη πηγή και που καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας, με βάση το σκεπτικό της παρούσας.

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

Α. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Εισοδήματα 01/01/2012– 31/12/2012	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος	12.501,00	19.260,12	18.010,12	5.509,12
Χρεωστικό ποσό		1.762,32	1.464,55	1.464,55
Εισφορά αλληλεγγύης		74,95	55,09	55,09
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		1.508,77	1.318,10	1.318,10
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	0,00	3.346,04	2.837,74	2.837,74
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	2.837,74 €			

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α/α**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.