



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη 27/07/2018

Αριθμός απόφασης: **1465**

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 2013, 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 2013 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 17.543,35 €, πλέον προσαυξήσεων στο φόρο ύψους 16.680,09 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.739,98 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 35.963,42 €.

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./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, αντιπαραβάλλοντας 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 2012

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ	ΠΟΣΟ €
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	Β/Ο Ο.Α.Ε.Ε.-Τ.Ε.Β.Ε. Σύνταξη	6.183,71
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	ΑΓΝΩΣΤΟΣ	22.539,76
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	2.000,00
ΕΘΝΙΚΗ	.....	400,00
ΕΘΝΙΚΗ	Deutsche Post AG R	599,16
ΕΘΝΙΚΗ	ΙΚΑ - ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ	8.786,82
ΕΘΝΙΚΗ	ΟΑΕΕ-Τ.Ε.Β.Ε ΣΥΝΤΑ	13.294,57
ΕΘΝΙΚΗ	.....	300,00
ΕΘΝΙΚΗ	ΑΓΝΩΣΤΗ	22.839,80
	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ	77.004,06

Επιπροσθέτως, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων για το υπό κρίση έτος, υπέβαλε την με αριθμό καταχώρησης/2013 εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με την οποία δήλωσε φορολογητέο εισόδημα ως ακολούθως:

ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2013

ΠΡΟΣΦΕΥΓΩΝ/ ΣΥΖΥΓΟΣ		ΠΟΣΟ
ΠΡΟΣΦΕΥΓΩΝ	303-304 - Πιν.4Α/ Άθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις	13.980,48
	315-316 - Πιν.4Α-8-9/ Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις, (αμοιβές μελών ΔΣ)	-512,25
	333-334 - Πιν.4Λ-8/ Ποσό που παρακρατήθηκε, για ειδ. εισφ. αλληλεγγύης του άρθρου 29 ν.3986/2011	-138,05
	ΣΥΝΟΛΟ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ	13.330,18
ΣΥΖΥΓΟΣ	303-304 - Πιν.4Α/ Άθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις	9.134,28

315-316 - Πιν.4Α-8-9/ Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις, (αμοιβές μελών ΔΣ)	-322,83
ΣΥΝΟΔΟ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΣΥΖΥΓΟΥ	8.811,45
ΣΥΝΟΔΟ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	22.141,63

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 48.678,72 €, για το οικ. έτος 2013 (χρήση 2012), 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	45.379,56 €
.....	2.000,00 €
.....	400,00 €
Deutsche Post AG R	599,16 €
.....	300,00 €
Σύνολο Προσαύξησης Περιουσίας	48.678,72 €

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.Δ.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 01/01/2012 έως 31/12/2012 πραγματοποίησε αναλήψεις από τους λογαριασμούς του, που τηρεί, τόσο στην Τράπεζα Πειραιώς, όσο και στην Εθνική Τράπεζα, για να καλύψει τρέχουσες ανάγκες του και για το σκοπό αυτό με το προϊόν των αναλήψεων πραγματοποίησε αντίστοιχες καταθέσεις συνολικού ποσού 48.678 ευρώ, όπως εκτίθενται αναλυτικά παρακάτω:

- Κατέθεσε ποσό 400 ευρώ στις 26/01/2012 στο λογαριασμό της Τράπεζας Πειραιώς με αριθμό GR..... Προηγουμένως, όμως, στις 24/01/2012 έκανε ανάληψη από τον λογαριασμό του με αριθμό της Εθνικής Τράπεζας ποσού 700 Ευρώ, που αποτελεί προϊόν της καταβαλλόμενης στον λογαριασμό αυτό σύνταξης της συζύγου του (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 1β).
- Κατέθεσε ποσό 860 ευρώ στις 26/01/2012 στο λογαριασμό με αριθμό της Τράπεζας Πειραιώς για την πληρωμή της πιστωτικής του κάρτας, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 2α). Προηγουμένως, όμως, έκανε ανάληψη (την ίδια ημέρα) στις 26/01/2012 από τον 2012 από τον λογαριασμό του με αριθμό της Εθνικής Τράπεζας, ποσού 1.000 ευρώ. (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 2β).
- Κατέθεσε ποσό 300 ευρώ στις 23/02/2012 και ποσό 480 ευρώ στις 05/03/2012 στο λογαριασμό με αριθμό της Τράπεζας Πειραιώς για την πληρωμή ποσού 778,62 ευρώ της πιστωτικής του κάρτας που έληγε στις 07/03/2012. (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 3α). Προηγουμένως, όμως, είχε κάνει ανάληψη από τον λογαριασμό του με αριθμό της Εθνικής Τράπεζας ποσού 300 στις 06/02/2012 και ποσού 580 στις 05/03/2012, ήτοι συνολικό ποσό 880 ευρώ. (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 3 β).
- Κατέθεσε ποσό 500 ευρώ στις 26/03/2012 στο λογαριασμό με αριθμό GR της Τράπεζας Πειραιώς για την πληρωμή της δόσης του δανείου του. (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 4α). Προηγουμένως, όμως, στις 26/03/2012 είχε κάνει ανάληψη από τον λογαριασμό του με αριθμό της Εθνικής Τράπεζας ποσού 550 ευρώ (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 4β).
- Κατάθεση ποσού 9.000 ευρώ. Η κατάθεση έγινε από τον γαμπρό του,, σύζυγο της αδερφής του, προκειμένου να βρεθεί το ποσό των 15.000 ευρώ, λόγω του ότι είχε υποχρεωθεί από τον Ανακριτή να προβεί στην καταβολή ποσού 15.000 ευρώ, **ως εγγύησης**, προκειμένου να μην προσωποκρατηθεί ο γαμπρός του,, σύζυγος της κόρης του. Ο του έδωσε μία επιταγή της Εθνικής Τράπεζας ποσού 9.000 ευρώ, την οποία κατέθεσε στις 29/03/2012 στον λογαριασμό του με αριθμό της Τράπεζας Πειραιώς, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 5γ). Για την εξόφληση του ποσού αυτού στο λογαριασμό του γαμπρού του που τηρούσε στην ALPHA BANK, έκανε τις εξής καταβολές: στις 2/7/2012 ποσό 500 ευρώ, στις 30/10/2012 ποσό 500 ευρώ, στις 19/2/2013 ποσό 500 ευρώ, στις 28/6/2013 ποσό 1000 ευρώ και στις 24/10/2013 ποσό 1.000 ευρώ. (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 5δ). Το υπόλοιπο ποσό των 5.500 ευρώ επεστράφη με καταβολή τοις μετρητοίς, μετά την απόδοση σ' αυτόν της χρηματικής εγγύησης των 15.000 ευρώ, η οποία είχε κατατεθεί από αυτόν, υπέρ του γαμπρού του. Η απόδοση είχε διαταχθεί με την υπ' αριθμ./21-01-2013 Απόφαση του Μονομελούς Εφετείου Κακουργημάτων Θεσσαλονίκης (σελίδα 23). Στις 14/6/2012 έκανε ανάληψη ποσού 15.000 ευρώ από τον ως άνω, με αριθμό

....., λογαριασμό του της Τράπεζας Πειραιώς, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 5ε) και από το ποσό αυτό κατέθεσε την ίδια μέρα (14/6/2012) το ποσό των 13.000 ευρώ στον λογαριασμό του με αριθμό GR της Εθνικής Τράπεζας, το οποίο μετατράπηκε αυθημερόν στο ισάξιο σε δολάρια ποσό των 16.049,80 Δολαρίων, (τρία προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα 5στ). Στις 18/6/2012 έκανε ανάληψη του ποσού των 11.627,28 ευρώ από τον ως άνω με αριθμό GR της Εθνικής Τράπεζας, (τρία προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα 5στ). Στη συνέχεια, την ίδια μέρα (18/6/2012) κατέθεσε το ως άνω ποσό των 11.627,28 ευρώ στον με αριθμό λογαριασμό του της Εθνικής Τράπεζας, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 5η). Στις 19/06/2012 από τον ως άνω λογαριασμό του με αριθμό της Εθνικής Τράπεζας εκδόθηκε επιταγή ποσού 15.000 ευρώ υπέρ της ΔΟΥ, ήτοι ισόποσου με την εγγύηση, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 5θ). Από την υπ' αριθμ. /21-01-2013 Απόφαση του Μονομελούς Εφετείου Κακουργημάτων Θεσσαλονίκης (σελίδα 23) προκύπτει ότι αυτός κατέθεσε την χρηματική εγγύηση των 15.000 ευρώ υπέρ του γαμπρού του και για αυτό, διατάχθηκε η απόδοση της σ' αυτόν, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 5ι).

- Κατέθεσε ποσό 150 ευρώ στις 02/04/2012 στο λογαριασμό με αριθμό GR της Τράπεζας Πειραιώς για την πληρωμή της δόσης της πιστωτικής του κάρτας, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 6α). Προηγουμένως, όμως, στις 26/03/2012 είχε κάνει ανάληψη από τον λογαριασμό του με αριθμό της Εθνικής Τράπεζας ποσού 650 Ευρώ, και απέμεινε υπόλοιπο 500 ευρώ. (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 6β).
- Κατέθεσε ποσό 100 ευρώ στις 05/04/2012 και ποσό 400 ευρώ στις 23/04/2012, αντίστοιχα, στο λογαριασμό του με αριθμό GR της Τράπεζας Πειραιώς μέσω μηχανήματος αυτόματων συναλλαγών (ΑΤΜ), ήτοι συνολικά ποσό 500 ευρώ, για την πληρωμή της δόσης του δανείου του. (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 7α). Το άνω συνολικό ποσό των 500 ευρώ αποτελεί υπόλοιπο από την ανάληψη που πραγματοποίησε στις 26/03/2012 του συνολικού ποσού των 650 ευρώ από τον λογαριασμό του με αριθμό της Εθνικής Τράπεζας, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 7β).
- Κατέθεσε ο υιός του,, ποσό 250 ευρώ στις 12/04/2012 στο λογαριασμό του με αριθμό GR της Τράπεζας Πειραιώς, στον οποίο λογαριασμό είναι συνδικαιούχος, για δική του χρήση, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 8).
- Κατέθεσε ποσό 460 ευρώ στις 30/04/2012 στο λογαριασμό του με αριθμό της Τράπεζας Πειραιώς, μέσω μηχανήματος αυτόματων συναλλαγών για την πληρωμή της δόσης της πιστωτικής του κάρτας, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 9α). Προηγουμένως, όμως, στις 02/04/2012 είχε κάνει ανάληψη ποσού 480 ευρώ από τον λογαριασμό του με αριθμό της Εθνικής Τράπεζας, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 9β).

- Κατάθεση ποσού 2.000 ευρώ στις 02/05/2012 από τον γαμπρό του, στον λογαριασμό του GR της Τράπεζας Πειραιώς. Για διευκόλυνση του γαμπρού του, προκειμένου να αγοράσει τροφές για τα ζώα του, του έδωσε επιταγή δική του ποσού 2.000 ευρώ, που εκδόθηκε από την Τράπεζα Πειραιώς, με ημερομηνία λήξης 30/4/2012, την οποία εκείνος χρησιμοποίησε δίδοντάς την στον πωλητή των τροφών. Ο γαμπρός του πήγε στην Τράπεζα και κατέβαλε στις 02/05/2012 το ποσό αυτό για να πληρωθεί η επιταγή, η οποία και πληρώθηκε στον δικαιούχο, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 10).
- Κατέθεσε ποσό 50 ευρώ στις 14/05/2012 στο λογαριασμό του με αριθμό GR της Τράπεζας Πειραιώς μέσω μηχανήματος αυτόματων συναλλαγών για την πληρωμή της δόσης της πιστωτικής του κάρτας, και επίσης, ποσό 370 ευρώ στις 14/05/2012 στο λογαριασμό του της Τράπεζας Πειραιώς, για την πληρωμή της δόσης του δανείου του, ήτοι συνολικό ποσό 420 ευρώ (προσκομιζόμενα δύο σχετικά έγγραφα 11α και 11 β αντιστοίχως). Προηγουμένως, όμως, είχε κάνει αναλήψεις από τον λογαριασμό του με αριθμό της Εθνικής Τράπεζας ποσού 200 στις 08/05/2012 και ποσού 380 ευρώ στις 14/05/2012, ήτοι συνολικό ποσό 580 ευρώ. (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 11 γ).
- Κατέθεσε ποσό 550 ευρώ την 01/06/2012 στο λογαριασμό του με αριθμό της Τράπεζας Πειραιώς για την πληρωμή της δόσης της πιστωτικής του κάρτας, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 12α). Προηγουμένως, όμως, την 01/06/2012 έκανε ανάληψη το ποσό των 580 ευρώ από τον λογαριασμό του με αριθμό της Εθνικής Τράπεζας, μέσω μηχανήματος αυτόματων συναλλαγών (ATM). (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 12β).
- Η μεταφορά του ποσού 250 ευρώ στις 27/06/2012 στον λογαριασμό του με αριθμό της Τράπεζας Πειραιώς έγινε από άλλον δικό του λογαριασμό, και συγκεκριμένα από τον με αριθμό GR λογαριασμό του της Τράπεζας Πειραιώς, (προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα 13α και 13β).
- Κατέθεσε ποσό 700 ευρώ στις 30/07/2012 στο λογαριασμό του με αριθμό GR της Τράπεζας Πειραιώς για την πληρωμή της δόσης της πιστωτικής του κάρτας, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 14α). Προηγουμένως, όμως, στις 26/07/2012 έκανε ανάληψη του ποσού των 811,95 ευρώ από τον λογαριασμό του με αριθμό της Εθνικής Τράπεζας, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 14β).
- Κατέθεσε ποσό 400 ευρώ στις 22/8/2012 στο λογαριασμό του με αριθμό GR της Τράπεζας Πειραιώς μέσω μηχανήματος αυτόματων συναλλαγών για την πληρωμή της δόσης του δανείου του. (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 15α). Προηγουμένως, όμως, στις 20/07/2012 έκανε ανάληψη ποσού 600 ευρώ από τον λογαριασμό του με αριθμό της Τράπεζας Πειραιώς, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 15 β).

- Κατέθεσε ποσό 2.000 ευρώ στις 21/09/2012 στο λογαριασμό του με αριθμό GR της Τράπεζας Πειραιώς, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 16α). Προηγουμένως, όμως, στις 08/08/2012 έκανε ανάληψη του ποσού των 2.800 ευρώ από τον λογαριασμό του με αριθμό της Τράπεζας Πειραιώς, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 16β).
- Κατέθεσε ποσό 1.900 ευρώ στις 26/09/2012 στο λογαριασμό του με αριθμό GR της Τράπεζας Πειραιώς, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 17α). Προηγουμένως, όμως, στις 08/08/2012 έκανε ανάληψη ποσού 2.400 ευρώ από τον λογαριασμό του με αριθμό της Εθνικής Τράπεζας, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 17β).
- Κατέθεσε ποσό 450 ευρώ στις 03/12/2012 στο λογαριασμό του με αριθμό GR της Τράπεζας Πειραιώς μέσω μηχανήματος αυτόματων συναλλαγών για την πληρωμή της δόσης της πιστωτικής του κάρτας, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 18α). Προηγουμένως, όμως, την ίδια ημέρα (03/12/2012) έκανε ανάληψη του ποσού των 580 ευρώ από τον λογαριασμό του με αριθμό της Εθνικής Τράπεζας μέσω μηχανήματος αυτόματων συναλλαγών (ATM) (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 18β).
- Κατέθεσε ποσό 350 ευρώ στις 17/12/2012 στο λογαριασμό με αριθμό GR της Τράπεζας Πειραιώς για την πληρωμή της δόσης του δανείου του. (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 19α). Προηγουμένως, όμως, έκανε δύο αναλήψεις από τον λογαριασμό του με αριθμό της Εθνικής Τράπεζας του ποσού των 180 Ευρώ στις 14/12/2012 και του ποσού των 180 ευρώ στις 17/12/2012, ήτοι συνολικό ποσό 360 ευρώ. (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 19β).
- Κατέθεσε ποσό 2.500 ευρώ στις 28/12/2012 στο λογαριασμό του με αριθμό GR της Τράπεζας Πειραιώς, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 20α). Προηγουμένως, όμως, έκανε ανάληψη από τον λογαριασμό του με αριθμό της Εθνικής Τράπεζας του ποσού 2.400 ευρώ στις 19/10/2012 και του ποσού 280 ευρώ στις 11/12/2012, μέσω μηχανήματος αυτόματων συναλλαγών (ATM), ήτοι συνολικό ποσό 2680 ευρώ. (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 20β).
- Κατάθεση ποσού 400 ευρώ στις 13/01/2012 στο λογαριασμό με αριθμό GR της Εθνικής Τράπεζας από την ανιψιά του,, ως επιστροφή χρημάτων που της είχε δανείσει, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 21α).
- Συνολικές καταθέσεις ποσού 599,16 ευρώ στο λογαριασμό με αριθμό της Εθνικής Τράπεζας, στον οποίο είναι συνδικαιούχος η σύζυγος του, με αιτιολογία κατάθεσης Deutsche Post AG R, αφορούν στην καταβολή της σύνταξης της συζύγου του, η οποία σύνταξη φορολογείται στη Γερμανία. (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 22, δύο σελίδες).
- Κατάθεση ποσού 300 ευρώ στις 26/03/2012 στον λογαριασμό του με αριθμό GR της Εθνικής Τράπεζας από τον γείτονα και οικογενειακό του φίλο για έξοδα που είχε πληρώσει για λογαριασμό του.

- Κατέθεσε ποσό 390 ευρώ στις 29/05/2012 στον λογαριασμό του με αριθμό GR της Εθνικής Τράπεζας, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 24α). Προηγουμένως, όμως, την ίδια μέρα (29/05/2012) έκανε ανάληψη ποσού 390 ευρώ από τον λογαριασμό του με αριθμό επίσης της Εθνικής Τράπεζας, (προσκομιζόμενο σχετικό).
- Κατέθεσε ποσό 13.000 ευρώ (ή 16.049,80 Δολάρια) στις 14/06/2012 στον λογαριασμό του με αριθμό GR της Εθνικής Τράπεζας (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 25α). Προηγουμένως, όμως, την ίδια ημέρα (14/06/2012) έκανε ανάληψη ποσού 15.000 ευρώ από τον λογαριασμό του με αριθμό GR της Τράπεζας ΜΑΡΦΙΝ, νυν Τράπεζα Πειραιώς, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 25β).
- Στις 26/06/2012 κατέθεσε ποσό 4.900 ευρώ στον λογαριασμό του με αριθμό GR της Εθνικής Τράπεζας, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 26α). Στις 16/10/2012 κατέθεσε ποσό 1.500 ευρώ στον λογαριασμό του με αριθμό της Εθνικής Τράπεζας, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 26β). Προηγουμένως, όμως, είχε προβεί στις παρακάτω αναλήψεις από διάφορους τραπεζικούς λογαριασμούς του, ήτοι: ποσό 650 ευρώ στις 22/2/2012 από τον λογαριασμό του με αριθμό της Εθνικής Τράπεζας, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 22). Ποσό 600 ευρώ στις 23/2/2012 από τον κοινό με την σύζυγο και τον υιό του λογαριασμό με αριθμό της Τράπεζας Πειραιώς, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 26γ). Ποσό 650 ευρώ στις 23/4/2012 από τον λογαριασμό μου με αριθμό GR της Εθνικής Τράπεζας, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 22). Ποσό 400 ευρώ στις 14/5/2012 από τον λογαριασμό του με αριθμό GR της Τράπεζας ΜΑΡΦΙΝ, νυν Τράπεζα Πειραιώς, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 26δ). Ποσό 650 ευρώ στις 22/5/2012 από τον λογαριασμό του με αριθμό GR της Εθνικής Τράπεζας, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 22). Ποσό 2.000 ευρώ, ως υπόλοιπο από την ανάληψη που έκανε στις 14/6/2012 ποσού 15.000 ευρώ από τον με αριθμό λογαριασμό του της Τράπεζας Πειραιώς, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 5ε) και από το ποσό αυτό κατέθεσε την ίδια μέρα (14/6/2012) το ποσό των 13.000 ευρώ. Το υπόλοιπο ποσό 2.000 ευρώ, χρησιμοποιήθηκε για την ως άνω κατάθεση μέρους του ποσού των 4.900 ευρώ. Ποσό 650 ευρώ στις 4/10/2012 από τον λογαριασμό του με αριθμό GR της Εθνικής Τράπεζας, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 22). Ποσό 1.000 ευρώ στις 19/7/2012 από τον λογαριασμό του με αριθμό GR της Τράπεζας ΜΑΡΦΙΝ, νυν Τράπεζα Πειραιώς, (προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο 26ε). Το συνολικό ποσό των αναλήψεων αυτών ανέρχεται στο ποσό των 6.600 ευρώ. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος εσφαλμένα χαρακτήρισε το συνολικό ποσό των 48.678,72 ευρώ ως εισόδημα προερχόμενο από «άγνωστη πηγή».

Ως προς τον ως άνω ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου χαρακτηρισμού ως προσαύξησης περιουσίας του ποσού των 48.768,72 €, λόγω του ότι το εν λόγω ποσό αφορά 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, στην παρ 1 του άρθρου 2-Υποκείμενο του φόρου του ν. 2238/94 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι: «1. Σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα. Σε φόρο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του. Ως συνήθης θεωρείται η διαμονή στην Ελλάδα η οποία υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις ημέρες συνολικά μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά».

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 ελευθερίων 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 ελευθερίων 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 ελευθερίων 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 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, με το Αρ. Πρωτ. 1076977/1514/A0012/12-09-2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Φορολόγηση κατοίκου ημεδαπής που λαμβάνει σύνταξη από το εξωτερικό), διευκρινίζεται ότι: «...2. Περαιτέρω, με την [παράγραφο 2 του άρθρου 3 του Ν. 2065/1992](#), καταργήθηκε από το οικον. έτος 1993 η απαλλαγή από τη φορολογία εισοδήματος των συντάξεων που καταβάλλονται από αλλοδαπούς φορείς σε δικαιούχους κατοίκους Ελλάδας. 4. Ακόμα, με την περίπτωση ' της [παραγράφου 8 του άρθρου 9 του ίδιου νόμου \(Κ.Φ.Ε.\)](#) από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα εκπίπτει ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν μέχρι όμως του ποσού του φόρου που αναλογεί για αυτό το εισόδημα στην Ελλάδα. Για την εξεύρεση του ποσού αυτού του φόρου, το ποσό του φόρου που προκύπτει στην Ελλάδα στο συνολικό εισόδημα ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού, μειώνεται κατά το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου αυτού και μερίζεται, ανάλογα με τα δύο τμήματα του εισοδήματος στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή. Εάν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται [...] 6.Περαιτέρω, με την [1019094/324/A0012/ΠΟΛ. 1047/21.2.2001](#) διαταγή μας διευκρινίζεται ότι, στην περίπτωση σύνταξης αλλοδαπής προέλευσης θα πρέπει να ερευνείται αν μεταξύ της Ελλάδας και της Χώρας προέλευσης της σύνταξης έχει υπογραφεί και είναι σε ισχύ Σύμβαση Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος. Σε καταφατική περίπτωση θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της οικείας σύμβασης τόσο για τη φορολογία της σύνταξης, όσο και για την πίστωση του φόρου που τυχόν έχει καταβληθεί στην αλλοδαπή. Τέλος, η Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, αρμόδια για τα θέματα των Συμβάσεων αποφυγής της διπλής φορολογίας του εισοδήματος, στην οποία κοινοποιείται το παρόν, με φωτοαντίγραφο της επιστολής σας, καλείται για τις δικές της ενέργειες, ενημερώνοντας και τη διεύθυνσή μας σχετικά».

Επειδή, σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους που έχουν εκδοθεί, καθώς και με την εγκύκλιο ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 της Γ.Γ.Δ.Ε., διευκρινίστηκε ότι στην περίπτωση που 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.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων η από 27.02.2018 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., η από 24.11.2017 πληροφοριακή έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. με τα συνημμένα της, προκύπτουν, για το έτος 2012, τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων δήλωσε στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων που υπέβαλλε μαζί με τη σύζυγό του, του οικείου οικ. έτους συνολικά εισοδήματα από συντάξεις ποσό ύψους **13.980,48 €** ο ίδιος και ποσό **9.134,28 €** η σύζυγος του. Παράλληλα στην ως άνω δήλωση συμπεριέλαβε τις ακόλουθες δαπάνες:

- Ποσό ύψους **6.122,00 €**, στον κωδικό 049 (δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών παρ. 1 του άρθρου 9 του ΚΦΕ) του πίνακα 7 της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.
- Ποσό **46,00 €**, στον κωδικό 052 (έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης) του πίνακα 7 της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.
- Ποσό **1.282,00 €** στον κωδικό 073 (ποσό ασφαλίσεων για ασφάλιση ζωής, προσωπικών ατυχημάτων, ασθενείας) του πίνακα 7 της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Από τον έλεγχο της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος προέκυψαν τα ακόλουθα:

- Κατέβαλε συνολικά το ποσό των **6.896,73 €** το έτος 2012, για πληρωμές εξόφλησης των πιστωτικών του καρτών, ως ακολούθως: Στις 04/01/2012 ποσό 392,80 €, στις 02/02/2012 ποσό 859,85 €, στις 06/03/2012 ποσό 777,62 €, στις 04/04/2012 ποσό 537,42€, στις 02/05/2012 ποσό 462,91€, στις 05/06/2012 ποσό 552,43 €, στις 05/07/2012 ποσό 246,92€, στις 02/08/2012 ποσό 693,71€, στις 03/09/2012 ποσό 658,63€, στις 04/10/2012 ποσό 883,39 €, στις 05/11/2012 ποσό 375,94 €, και στις 05/12/2012 ποσό 455,11 €.
- Κατέβαλε συνολικά το ποσό των **4.282,21 €** το έτος 2012, για εξόφληση δανείων, ήτοι ποσό 3.129,26 € (με αιτιολογία κίνησης ΛΠΚ ΠΛΗΡΩΜΗ ΔΑΝΕΙΟΥ- LOAN.....), με χρέωση του υπ' αριθ. λογαριασμού GR, που τηρούσε ο προσφεύγων στην Τράπεζα Πειραιώς και ποσό 1.152,95 € (με αιτιολογία κίνησης ΛΠΚ ΠΛΗΡΩΜΗ ΔΑΝΕΙΟΥ- LOAN.....), με χρέωση του υπ' αριθ. λογαριασμού GR, που τηρούσε ο προσφεύγων στην Τράπεζα Πειραιώς.

Από το υποσύστημα Εσόδων του taxis, προέκυψε ότι κατέβαλε επίσης ποσό **1.259,89 €** κατά την 19/07/2012, για την εξόφληση του φόρου εισοδήματος και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, λόγω της εκκαθάρισης της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2012 (χρήση 2011). Για την εξόφληση των τελών κυκλοφορίας για το έτος 2013, του με αριθμό κυκλοφορίας ΕΙΧ αυτοκινήτου, ιδιοκτησίας του προσφεύγοντος σε ποσοστό 100%, κατέβαλε το ποσό των **300,00 €** στις 17/12/2012, στην Τράπεζα Πειραιώς.

Επίσης το προοδευτικό υπόλοιπο και η κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών, στους οποίους προσφεύγων ήταν κύριος δικαιούχος ή συνδικαιούχος κατά την 31/12/2011 διαμορφώθηκαν ως ακολούθως:

ΧΡΗΣΗ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΕΙΔΟΔ	ΗΜΕΡΟ ΜΗΝΙΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΚΩΔ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΡΟΟΔΕΥΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ
2011	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	.....	Δανειακός-Στεγαστικός	27/12/2011 00:00	Πληρωμή δόσης	Πληρωμή Οφειλής	271,38	--25.382,04
2011	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	.....	Προθεσμιακός	20/12/2011 12:43	ΕΝΑΡΞΗ ΠΡΟΘΕΣΜΙΑΣ	5200032749159	5.000,00	5.000,00
2011	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	.....	Προθεσμιακός	20/12/2011 12:43	ΕΝΑΡΞΗ ΠΡΟΘΕΣΜΙΑΣ	5200032749159	5.000,00	5.000,00
2011	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	.....	Πιστωτική Κάρτα	12/12/2011 00:00	PAYMENTS	PAYMENTS	705,00	0,00
2011	ΕΜΠΟΡΙΚΗ (ΑΛΦΑ) / 014-012	.....	Καταθετικός	16/12/2011 00:00	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΣ ΤΟΚΟΣ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΣ ΤΟΚΟΣ	0,01	20,63
2011	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	.....	Καταθετικός	30/12/2011 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	....	2.000,00	2.400,00
2011	ΕΤΕ / 011-011	.....	Καταθετικός	31/12/2011 22:38	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ	0,11	1.083,02
2011	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	.....	Καταθετικός	30/12/2011 00:00	ΤΟΚ ΤΟΚΟΙ ΚΑΤΑΒΛΗΘ.		0,07	15,48
2011	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	.....	Καταθετικός	30/12/2011 00:00	ΕΜΒ ΠΛΡ ΜΕΣΩ ΔΙΑΣ	Ο.Α.Ε.Ε.-Τ.Ε.Β.Ε.	2.983,46	4.261,20
2011	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	.....	Καταθετικός	30/12/2011 00:00	ΤΟΚ ΤΟΚΟΙ ΚΑΤΑΒΛΗΘ.		0,62	20,63
2011	ΕΤΕ / 011-011	.....	Καταθετικός	31/12/2011 22:38	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ	0,13	159,48
2011	ΕΤΕ / 011-011	.....	Καταθετικός	31/12/2011 22:38	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ	0,02	12,20

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι το σύνολο των αναλήψεων που πραγματοποίησε για το υπό κρίση έτος, ήτοι από 01/01/2012 έως 31/12/2012, τόσο από τους τέσσερις (4) λογαριασμούς του της Τράπεζας Πειραιώς, όσο και από τους πέντε (5) λογαριασμούς του της Εθνικής Τράπεζας, στους οποίους είναι δικαιούχος, ανέρχεται στο συνολικό ποσό των 87.429.23 ευρώ (18.280,00 + 14.950,00 + 11.510,00 + 5.100,00 + 19.200,00 + 3.400,00 + 550,00 + 12.439,23 = 87.429,23 €).

Λαμβάνοντας υπόψη, αφενός ότι το σύνολο των δηλωθέντων οικογενειακών του εισοδημάτων (του προσφεύγοντος και της συζύγου του), ανήλθε συνολικά στο ποσό των 23.114,76 €, και το

σύνολο των διαθεσίμων υπολοίπων των τραπεζικών του λογαριασμών ύψους 17.972,64 € και αφετέρου ότι το σύνολο των δαπανών που πραγματοποίησε ανήλθε συνολικά στο ποσό των 20.188,83 €, για την υπό κρίση περίοδο, καθίσταται αδύνατο να πραγματοποίησε επανακαταθέσεις συνολικού ποσού 87.429,23 €, δεδομένου ότι σχεδόν το σύνολο του εισοδήματος του αναλώθηκε αποδεδειγμένα. Συνεπώς ο ισχυρισμός του περί επανακαταθέσεων, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς την κατάθεση ποσού 9.000,00 € στις 29/03/2012, στον υπ' αριθ. GR λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην Τράπεζα Πειραιώς και που σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του, αφορά σε κατάθεση που έγινε από τον γαμπρό του,, σύζυγο της αδερφής του, προκειμένου να βρεθεί το ποσό των 15.000 ευρώ, λόγω του ότι είχε υποχρεωθεί από τον Ανακριτή να προβεί στην καταβολή ποσού 15.000 ευρώ, ως εγγύηση, προκειμένου να μην προσωποκρατηθεί ο γαμπρός του, σύζυγος της κόρης του.

Ο προσφεύγων προσκόμισε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αντίγραφο της κίνησης λογαριασμού από 01/03/2012 έως 31/03/2012, με αιτιολογία «κατάθεση επιταγής άλλης Τράπεζας» στο κατάστημα 0121 της, από το οποίο δεν προκύπτει ο καταθέτης. Επίσης δεν προσκομίστηκε αντίγραφο του σώματος της επίμαχης τραπεζικής επιταγής ώστε να προκύπτει ο εκδότης της ως άνω επιταγής και συνεπώς δε γίνεται αποδεκτός ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Ως προς την κατάθεση ποσού 2.000 ευρώ στις 02/05/2012, από τον γαμπρό του, στον υπ' αριθ. GR λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην Τράπεζα Πειραιώς, που σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, αφορά σε διευκόλυνση του γαμπρού του, προκειμένου να αγοράσει τροφές για τα ζώα του και στον οποίο έδωσε επιταγή εκδόσεως του. Κατά τους ισχυρισμούς του το ως άνω ποσό κατατέθηκε από τον γαμπρό του στο λογαριασμό του, προκειμένου να καλυφθεί η επιταγή εκδόσεως του, για λογαριασμό του γαμπρού του. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκόμισε αντίγραφο κίνησης του υπ' αριθ. GR λογαριασμού που τηρούσε στην Τράπεζα Πειραιώς, για χρονική περίοδο από 12/04/2012 έως 11/05/2012 με αιτιολογία κατάθεση μετρητών

Ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθόσον ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αντίγραφο του σώματος της επιταγής, ώστε να προκύπτει αδιαμφισβήτητα, τόσο ο εκδότης, όσο και ο αποδέκτης της εν λόγω επιταγής και από ποιον εισπράχθηκε. Επιπρόσθετα δε, ο δεν ήταν επιτηδευματίας (κτηνοτρόφος), την υπό κρίση περίοδο ώστε να δικαιολογείται αγορά ζωοτροφών τέτοιας αξίας, δεδομένου ότι προέβη σε έναρξη εργασιών ως κτηνοτρόφος το 2014.

Ως προς την κατάθεση ποσού 400,00 ευρώ στις 13/01/2012, στον υπ' αριθ. GR λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην Εθνική Τράπεζα, με αιτιολογία κατάθεσης «.....»,

που σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, αφορά σε επιστροφή χρημάτων που της είχε δανείσει, για την οποία προσκομίζει πιστοποιητικό οικογενειακής κατάστασης και ως προς την κατάθεση ποσού 300,00 ευρώ στις 26/03/2012, στον υπ' αριθ. GR λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην Εθνική Τράπεζα, με αιτιολογία κατάθεσης «.....», που σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, αφορά κατάθεση για έξοδα που είχε πληρώσει για λογαριασμό του.

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 400,00 € και 300,00 αντίστοιχα στους ως άνω τραπεζικούς του λογαριασμούς, κατά το έτος 2012, 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 τη μεταφορά ποσού 250,00 ευρώ στις 27/06/2012, στον υπ' αριθ. GR λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην Τράπεζα Πειραιώς.

Από τα αντίγραφα κίνησης των υπ' αριθ. GR και GR λογαριασμών της Τράπεζας Πειραιώς που προσκόμισε ο προσφεύγων, προκύπτει μεταφορά ποσού 250,00 ευρώ στις 27/06/2012 από τον υπ' αριθ. GR λογαριασμό, στον υπ' αριθ. GR..... λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην Τράπεζα Πειραιώς.

Ως προς την κατάθεση ποσού 250 ευρώ στις 12/04/2012, στον υπ' αριθ. GR λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην Τράπεζα Πειραιώς.

Από το αντίγραφο του γραμματίου είσπραξης της Τράπεζας Πειραιώς με ημερομηνία συναλλαγής την 12/04/2012, το οποίο προσκόμισε ο προσφεύγων, προκύπτει ότι καταθέτης είναι ο υιός του,, που τυγχάνει συνδικαιούχος στον ως άνω κοινό λογαριασμό και συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός.

Ως προς την κατάθεση ποσού 16.049,80 USD στις 12/04/2012 στον υπ' αριθ. GR λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην Εθνική Τράπεζα.

Από τα αντίγραφα κίνησης των υπ' αριθ. λογαριασμών GR της Τράπεζας Πειραιώς και GR της Εθνικής Τράπεζας, προκύπτει ανάληψη από τον προσφεύγοντα ποσού 15.000,00 €, κατά την 14/06/2012 απ' τον υπ' αριθ. GR λογαριασμό της Τράπεζας Πειραιώς και κατάθεση αυθημερόν ποσού 13.000,00 €, στον υπ' αριθ. GR λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην Εθνική Τράπεζα, με αιτιολογία κατάθεσης «κατάθεση από ευρώ», που βάσει συναλλαγματικής

ισοτιμίας, αντιστοιχούσε σε 16.049,80 USD κατά την ημέρα της συναλλαγής, όπως προκύπτει από το αντίγραφο κίνησης λογαριασμού του υποκαταστήματος (464) της Εθνικής Τράπεζας.

Συνεπώς το ως άνω ποσό των 16.049,80 USD, που εκ παραδρομής καταλογίστηκε από τον έλεγχο σε ευρώ, δικαιολογείται ως προερχόμενο από γνωστή πηγή, δεδομένου ότι είναι γνωστή η αιτία προέλευσης του.

Ως προς τις συνολικές καταθέσεις ποσού 599,16 ευρώ, στον υπ' αριθ. GR λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων μαζί με τη σύζυγό του στην Εθνική Τράπεζα, στον οποίο είναι συνδικαιούχος η σύζυγος του, με αιτιολογία κατάθεσης «Deutsche Post AG R» και αιτιολογία κίνησης «προϊόν εντολής» και κατά τα ισχυριζόμενα από τον προσφεύγοντα, αφορούν στην καταβολή της σύνταξης της συζύγου του, η οποία σύνταξη φορολογείται στη Γερμανία.

Από το αντίγραφο της κατάστασης της αναλυτικής κίνησης του ως άνω καταθετικού λογαριασμού που προσκόμισε ο προσφεύγων προκύπτουν δώδεκα μηνιαίες καταβολές, ποσού 49,39 € έκαστη, μέχρι και 29/06/2012 και ποσού 50,47 € μέχρι 28/12/2012, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 599,16 €. Το ως άνω ποσό καταβάλλονταν περιοδικά στον ως άνω κοινό λογαριασμό την τελευταία εργάσιμη ημέρα. Στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης γίνεται αποδεκτός ο ως άνω ισχυρισμός και το ως άνω ποσό δικαιολογείται ως προερχόμενο από γνωστή πηγή, δεδομένου ότι είναι γνωστή η αιτία προέλευσης του. Το ποσό αυτό όφειλε να το συμπεριλάβει η σύζυγος του προσφεύγοντος στον κωδικό 392 (καθαρό ποσό από συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης) στον πίνακα Ζ' της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων του οικείου οικονομικού έτους, στην οποία και καταλογίζεται.

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
2012	48.678,72	31.529,76

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 2013, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

- Η υπ' αριθμ./27-02-2018, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013:
Διαφορά φόρου: **10.686,33 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (110%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (55 μήνες X 0,73% = 40,15%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	11.754,96€	5.343,16€	4.290,56€	9.633,72 €	9.633,72 €

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 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ως προς το ποσό των 17.148,96 €, που προέρχεται από νόμιμη πηγή και που καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας και ως προς την εφαρμογή της ευνοϊκότερης διάταξης σχετικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων, 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
Φορολ/τέο εισόδημα	Ατομικό	13.980,48	62.659,20	45.510,24	31.529,76
	Της συζύγου	9,134,28	9,134,28	9.733,44	599,16
Φόρος	Χρεωστικό ποσό	489,32	18.032,67	11.175,65	10.686,33
Εισφορά αλληλεγγύης		1,75	1.741,73	772,15	770,40
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			16.680,09		
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013				5.343,16	5.343,16
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013				4.290,56	4.290,56
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών		491,07	36.454,49	21.581,52	21.090,45
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση		21.090,45 €			

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.