



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 15.06.2018

Αριθμός απόφασης: 3028

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 15.02.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κάτοικου Αθηνών, οδός, κατά της με αριθ./27.12.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, οικ. έτους 2012 (χρήση 2011), καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./27.12.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, οικ. έτους 2012 (χρήση 2011), της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και της οικείας έκθεσης ελέγχου.

6. Το με αριθ. πρωτ. εισ. ΔΕΔ ΕΙ 2018 ΕΜΠ/2.04.2018 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.

7. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 15.02.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, οικονομικού έτους 2012 (χρήση 2011), καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου 9.994,84 ευρώ, πλέον εισφορά αλληλεγγύης 3.906,36 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας / μη υποβολής 16.681,44 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 30.582,64 ευρώ.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 27.12.2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Χολαργού,, η οποία συντάχθηκε κατόπιν έκδοσης της με αριθ./2017 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας. Από την επισκόπηση των τραπεζικών κινήσεων του προσφεύγοντος διαπιστώθηκαν πρωτογενείς καταθέσεις με αποτέλεσμα ο έλεγχος να προσδιορίσει το οριστικό ποσό της φορολογητέας διαφοράς προς καταλογισμό σε 30.689,00 ευρώ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως την τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω της προσβαλλόμενης πράξης καθώς και την έντοκη επιστροφή κάθε ποσού που κατέβαλε ή θα καταβάλει δυνάμει της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2011 έχει υποπέσει σε παραγραφή καθόσον η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε μεν μέχρι 31.12.2017 αλλά κοινοποιήθηκε το επόμενο έτος και συγκεκριμένα στις 18.01.2018.
- Τα ποσά της δήθεν «αναιτιολόγητης προσαύξησης περιουσίας», αποτελούν επανακατάθεση προγενεστέρως αναληφθέντων και μη αναλωθέντων αλλού μετρητών χρημάτων, συνεπώς είναι παράνομος και εσφαλμένος ο καταλογισμός φόρου. Ειδικότερα η πίστωση ποσού ύψους 18.000,00 ευρώ στις 17.02.2011 στον λογαριασμό που τηρούσε στην Marfin Egnatia Bank (πλέον Τράπεζα Πειραιώς), αποτελεί επανακατάθεση μετρητών χρημάτων, τα οποία έλαβε την ίδια ημέρα από λογαριασμό που τηρούσε στην Alpha Bank.
- Με το αριθ. πρωτ. εισ. ΔΕΔ ΕΙ 2018 ΕΜΠ / 2.04.2018 συμπληρωματικό υπόμνημά του προς την υπηρεσία μας ισχυρίζεται ότι οι πιστώσεις ποσών 3.280,00 ευρώ και 3.270,00 ευρώ αφορούν επανακαταθέσεις μετρητών χρημάτων προερχόμενες από προγενέστερες μη αναλωθείσες αναλήψεις.
- Παράνομη και εσφαλμένη η μη αναδρομική εφαρμογή της ευνοϊκότερης κυρώσεως του άρθρου 49 του ν.4509/2017.

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

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

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013, ορίζονται τα εξής: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στις 27.12.2017, ήτοι εντός της πενταετούς προθεσμίας που έχει στη διάθεσή της η φορολογική αρχή προκειμένου να εκδώσει φύλλο προσδιορισμού φόρου και σύμφωνα με τα ανωτέρω η έκδοσή της διακόπτει την παραγραφή, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010 (Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010) προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994), ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή στα άρθρα 2 και 3 της ΠΟΛ. 1095/29.04.2011, με θέμα «εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» αναφέρονται τα εξής: «2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η

πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/2017 με θέμα: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» στην οποία αναφέρεται ότι:« 1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της [παρ. 3 του άρθρου 48](#) του ν. [2238/1994](#) ή της [παρ. 4 του άρθρου 21](#) του ν.[4172/2013](#), στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.[2238/1994](#), πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.[2238/1994](#) ή του ν.[4172/2013](#), αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της [παρ. 3 του άρθρου 48](#) του ν. [2238/1994](#) ή της [παρ. 4 του άρθρου 21](#) του ν.[4172/2013](#) του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.».

Επειδή, σε κάθε περίπτωση η προστεθείσα με το [άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010](#) διάταξη του εδαφίου β' της [παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994](#) έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στην κείμενη νομοθεσία χρόνος παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου), και σε υπόθεση, όπως η παρούσα, στην οποία η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό), άγνωστης πηγής ή αιτίας, που λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010, η έννοια δε αυτή δεν δημιουργεί ζήτημα αντίθεσης της διάταξης προς την παράγραφο 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ούτε, άλλωστε, προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου. (ΣΤΕ 884/2016).

Επειδή, κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Επειδή, εν προκειμένω στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου στις 6.12.2017 κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθ./2017 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, επί του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλλε το με αριθ./14.12.2017 υπόμνημα με τις απόψεις του επί των κατ' αρχήν καταλογισθέντων ποσών.

Επειδή, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τις αιτιάσεις του προσφεύγοντος αναφορικά με τα αρχικώς καταλογιζόμενα ποσά και για το λόγο αυτό τα οριστικώς καταλογισθέντα ποσά υπολείπονταν των προσωρινών διαπιστώσεων.

Επειδή, σύμφωνα με το αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, με το οποίο δόθηκαν διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξηση περιουσίας:

«Β' Προσαύξηση περιουσίας

..... 2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είχε είτε υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 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 λοιπων 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 περισσότερο λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων».

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε το με ημερομηνία 17.02.2011 αποδεικτικό ανάληψης της τράπεζας ALPHA BANK (Κατάστημα Κολωνακίου), ποσού 18.000,00 ευρώ, όπου αφορά «ανάληψη» από τον αριθ. λογαριασμό του και ταυτόχρονα το από 17.02.2011 παραστατικό κατάθεσης μετρητών της τράπεζας MARFIN EGNATIA BANK (Κατάστημα Κολωνακίου), όπου φέρει την υπογραφή του και αφορά κατάθεση ποσού 18.000,00 ευρώ στον με αριθ. λογαριασμό του. Επίσης κατά την εν λόγω κατάθεση του ποσού συμπλήρωσε προς την MARFIN EGNATIA Τράπεζα το από 17.02.2011 έντυπο στοιχείων ταυτότητας και σκοπού συναλλαγής (ν.3691/2008 & ΕΤΠΘ/2009) όπου φέρει τα στοιχεία του ιδίου και όχι τρίτου προσώπου, στην αιτιολογία συναλλαγής (προέλευση – προορισμός κεφαλαίων) αναφέρεται ανάληψη από ALPHA BANK και στα δικαιολογητικά φέρεται να έχει προσκομίσει το σχετικό παραστατικό ανάληψης.

Επειδή, από τα ανωτέρω αναφερόμενα παραστατικά προκύπτει ότι η κατάθεση του υπό κρίση ποσού των 18.000,00 ευρώ προήλθε από ανάληψη του ίδιου ποσού, οι δε συναλλαγές έγιναν από τον ίδιο τον φορολογούμενο και όχι τρίτο πρόσωπο, ενώ ο έλεγχος δεν απέδειξε ότι το εν λόγω ποσό δαπανήθηκε από τον προσφεύγοντα, ως εκ τούτου θεωρείται εφικτή η επανακατατάθεση του ως άνω ποσού σε άλλο λογαριασμό.

Επειδή, ο προσφεύγων με το αριθ. πρωτ. εισ. ΔΕΔΕΙ 2018 ΕΜΠ / 2.04.2018 προσκόμισε αντίγραφο κίνησης: α)του με αριθ. τηρούμενου στην Τράπεζα Πειραιώς λογαριασμό του, από τον οποίο προκύπτει ότι την 1.11.2010 έλαβε χώρα ανάληψη μετρητών ποσού 4.650,00 ευρώ και β)του με αριθ. τηρούμενου στην τράπεζα Πειραιώς λογαριασμό του, από τον οποίο προκύπτει επίσης ότι την 1.11.2010 έλαβε χώρα ανάληψη μετρητών ποσού 1.465,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό αναλήψεων 6.115,00 ευρώ.

Επειδή, ο προσφεύγων με το εν λόγω συμπληρωματικό του υπόμνημα ισχυρίζεται ότι το ως άνω αναληφθέν ποσό συνολικού ύψους 6.115,00 ευρώ το επανακατάθεσε στην τράπεζα ALPHA BANK με τα εξής αποδεικτικά κατάθεσης: α)το από 10.01.2011 αποδεικτικό κατάθεσης

ποσού 3.280,00 ευρώ και β) το από 8.02.2011 αποδεικτικό κατάθεσης ποσού 3.270,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό καταθέσεων 6.550,00 ευρώ.

Επειδή, το από 8.02.2011 αποδεικτικό κατάθεσης της τράπεζας ALPHA BANK, ποσού 3.270,00 ευρώ, στον με αριθ. τηρούμενο από τον προσφεύγοντα λογαριασμό, όπου ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αποτελεί επανακατάθεση μετρητών, φέρει πράγματι την υπογραφή του προσφεύγοντος, συνεπώς καταθέτης είναι ο ίδιος και όχι τρίτο πρόσωπο.

Επειδή το από 10.01.2011 αποδεικτικό καταθέσεως της τράπεζας ALPHA BANK, ποσού 3.280,00 ευρώ, στον με αριθ. τηρούμενο από τον προσφεύγοντα λογαριασμό, όπου ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αποτελεί επανακατάθεση μετρητών, φέρει πράγματι την υπογραφή του προσφεύγοντος, συνεπώς καταθέτης είναι ο ίδιος και όχι τρίτο πρόσωπο.

Επειδή, όμως από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το συνολικό ποσό καταθέσεων του προσφεύγοντος, ήτοι 6.550,00 ευρώ, υπερβαίνει το συνολικό ποσό ανάληψης από τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος ύψους 6.115,00 ευρώ.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω αποδεχόμαστε ότι οι ως άνω καταθέσεις που πραγματοποιήθηκαν από τον προσφεύγοντα, αποτελούν επανακαταθέσεις μετρητών μέχρι του ποσού των 6.115,00 ευρώ όπου αφορούν αναλήψεις από λογαριασμό του, οι οποίες δεν δαπανήθηκαν από αυτόν, συνεπώς δεν συνιστούν προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ως εκ τούτου προσδιορίζουμε το φορολογητέο εισόδημά του σε 435 ευρώ.

Επειδή, ο έλεγχος στην προσβαλλόμενη πράξη επέβαλλε πρόσθετο φόρο ανακρίβειας / μη υποβολής του άρθρου 1 του ν.2523/1997 (σε ποσοστό 120%).

Επειδή όμως στο άρθρο 49 §§ 1,2 του ν.4509/2017 ορίζεται ότι: «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.».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη των παρ. 2 & 6 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 ορίζεται ότι: «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.

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 01-01-2018.».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 58§1 του ν. 4174/2013: «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.»

Επειδή στην υπό κρίση υπόθεση για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της ως άνω διαφοράς φόρου, επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν. 2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58§1 περ. γ' ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης (54 μήνες*0,73%=39,42%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 49§1 Ν. 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) ΚΑΙ (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	129,58 €	53,99 €	42,56 €	96,55 €	96,55 €

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για επιβολή επιεικέστερης κύρωσης γίνεται αποδεκτός και ως εκ τούτου τροποποιούμε την προσβαλλόμενη πράξη ως προς τον προσδιορισμό του επιβληθέντος πρόσθετου φόρου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 15.02.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου Αθηνών, οδός Σουηδίας, αρ.και την τροποποίηση της με αριθ./27.12.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, οικ. έτους 2012 (χρήση 2011), σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011):

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσό Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά
	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	
Φορολογητέο εισόδημα ατομικό	16.408,08	1.474,08	47.097,08	11.468,92	16.843,08	1.582,06	107,98
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου							
Φόρος που παρακρατήθηκε		686,12		686,12		686,12	
Εισφορά αλληλεγγύης		164,08		4.070,44		2.145,21	1.981,13
Υπόλοιπο Φόρου						3.041,15	2.089,11
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120 %)				16.681,44			
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ν.4174/2013 (50%)						53,99	53,99
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 (54 * 0,73%=39,42%)						42,56	42,56
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		952,04		31.534,68		3.137,70	2.185,66

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου πλέον εισφορά αλληλεγγύης	2.089,11 €
Επιεικέστερη κύρωση αρ. 49 του ν.4509/2017	96,55 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.185,66€

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.