



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 14/06/2018

Αριθμός απόφασης: 3021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

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

4. Την από 14/02/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ με έδρα το οδός κατά της υπ' αριθμ. /2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού

φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οικονομικού έτους 2012, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οικονομικού έτους 2012, της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 29/12/2017 οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.
6. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2018 ΕΜΠ/2018 Συμπληρωματικό Υπόμνημα.
7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14/02/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, 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./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οικονομικού έτους 2012, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 42.280,72 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 50.736,86 ευρώ, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 3.715,36 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **96.732,94 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 29/12/2017 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του εφοριακού υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, η οποία στηρίχτηκε στην από 21/11/2017 έκθεση ελέγχου του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) - ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) - ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ν.4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ-Α' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ-Α1 ΤΜΗΜΑ ΕΡΕΥΝΩΝ. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. διενεργήθηκε έλεγχος των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 κατόπιν της με Α.Β.Μ ΕΔ/2015 Εισαγγελικής Παραγγελίας και το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος που ακολούθησε και προέκυψαν για τη χρήση 2011 παραβάσεις του Κ.Β.Σ. και απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Στη συνέχεια στις 27/11/2017 ο προσφεύγων υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κορωπίου τη με αριθμ. συμπληρωματική δήλωση φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (χρήση 2011) καθώς και την υπ' αριθμ./2017 τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. Δ' τριμήνου έτους 2011, σύμφωνα με τα άρθρα 57 και 58 του ν.4446/2016 με τις οποίες δήλωσε επιπλέον ποσά, τόσο στη φορολογία εισοδήματος, όσο και στη φορολογία Φ.Π.Α., ως εξής: α) με τη συμπληρωματική δήλωση φόρου εισοδήματος δηλώθηκαν επιπλέον καθαρά κέρδη 119.373,47 ευρώ από ελευθέρια επαγγέλματα και επιπλέον ακαθάριστα και καθαρά κέρδη από ατομική επιχείρηση (πωλήσεις ακινήτων) 183.308,98 ευρώ, 36.662,00 ευρώ αντίστοιχα και β)

με την υπ' αριθμ./2017 συμπληρωματική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. Δ' τριμήνου 2011 δηλώθηκαν επιπλέον καθαρές φορολογητέες εκροές 100.714,33 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 23.164,30 ευρώ.

Ωστόσο από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Παλλήνης για τη χρήση 2011, διαπιστώθηκε ότι τα φορολογητέα εισοδήματα που δηλώθηκαν οικειοθελώς με τις ανωτέρω συμπληρωματικές δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α. υπολείπονταν των αποκρυβέντων ποσών που προέκυψαν από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και αναφέρονται στην από 21/11/2017 έκθεση ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα προέκυψε απόκρυψη φορολογητέας ύλης:

1) από ενοίκια που δεν δηλώθηκαν ως κάτωθι:

ΜΣΘΩΤΗΣ	ΠΟΣΟ
.....	2.000,00
.....	11.700,00
.....	650,00
.....	617,50
.....	1.128,86
ΣΥΝΟΛΟ	16.096,36
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ 5%	804,82
ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΥΛΗΣ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ	15.291,54

Από τα ανωτέρω μισθώματα ο έλεγχος αφαίρεσε το 5% και η καθαρή φορολογητέα αξία από εκμίσθωση ακινήτων προσδιορίστηκε στα **15.291,54 ευρώ**.

2) από άγνωστη πηγή (αιτία κατάθεσης) συνολικού ποσού **52.026,96 ευρώ**, με βάσει τον παρακάτω πίνακα καταθέσεων:

A/A	Τράπεζα	Αριθμός λ/σμου	Ημερ/νια συν/γης	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Πίστωση (ευρώ)
1			3/1/2011	ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	2.000,00
2			25/1/2011	ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	2.000,00
3			10/2/2011	ΑΜΟΙΒΗ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ	.....	3.678,56
4			28/2/2011	ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	1.500,00
5			11/3/2011	ΑΜΟΙΒΗ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ	.....	174,26
6			11/3/2011	ΑΜΟΙΒΗ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ	.....	138,97
7			12/5/2011	ΑΜΟΙΒΗ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ	.....	227,77
8			12/5/2011	ΑΜΟΙΒΗ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ	.....	53,48
9			12/5/2011	ΑΜΟΙΒΗ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ	.....	227,77

10	.....	.....	12/5/2011	ΑΜΟΙΒΗ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ	.....	53,48
11	.....	.....	14/6/2011	ΑΜΟΙΒΗ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ	.....	197,02
12	.....	.....	14/6/2011	ΑΜΟΙΒΗ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ	.....	119,45
13	.....	.....	17/10/2011	ΑΜΟΙΒΗ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ	.....	91,21
14	.....	.....	17/10/2011	ΑΜΟΙΒΗ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ	.....	201,74
15	.....	.....	27/10/2011	ΚΑΤ/ΣΗ ΕΝΤΟΛΗΣ	.....	200
16	.....	.....	7/11/2011	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΟΣΟΥ / ΕΠΙΤΑΓΕΣ	.....	20.000,00
17	.....	.....	30/12/2011	ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	21.163,25
ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΥΛΗΣ ΑΠΟ ΑΓΝΩΣΤΗ ΠΗΓΗ (ΑΡΘΡΟ 48 ΠΑΡ. 3 Ν.2238/94)						52.026,96

3) από μη έκδοση φορολογικών στοιχείων ποσού **23.314,11 ευρώ**.

Α/Α	ΗΜ/ΝΙΑ ΠΙΣΤΩΣΗΣ	ΚΑΤΑΘΕΤΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ	Φ.Π.Α.	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
1	21/2/2011	.....	43.000,00	8.040,65	34.959,35
2	21/2/2011	.....	1.900,00	355,28	1.544,72
3	28/2/2011	.....	17.100,00	3.197,56	13.902,44
4	11/3/2011	.....	1.333,96	249,44	1.084,52
5	6/4/2011	.....	30.000,00	5.609,76	24.390,24
6	28/4/2011	.....	9.545,45	1.784,92	7.760,53
7	23/5/2011	.....	68.000,00	12.715,45	55.286,99
8	14/6/2011	.....	1.347,78	252,02	1.095,76
9	17/10/2011	.....	1.247,78	233,30	1.014,33
10	21/10/2011	.....	1.200,00	224,39	975,61
11	02/11/2011	.....	827,90	154,81	673,09
ΣΥΝΟΛΟ			175.502,87	32.817,58	142.687,58
ΜΕΙΟΝ ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΜΕ ΤΟ ν. 4446/2016					119.373,47
ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ					23.314,11

4) από μη δήλωση καθαρών κερδών από πώληση ακινήτων ποσού **2.251,46 ευρώ**.

Ακαθάριστα έσοδα από πώληση ακινήτου μετά την υποβολή τροποποιητικής ΦΠΑ Γ' Τριμήνου με το ν.4446/2016	48.780,49
Ακαθάριστα έσοδα από πώληση ακινήτου	88.543,75
Ακαθάριστα έσοδα από πώληση ακινήτου	99.700,00
ΣΥΝΟΛΟ ΜΗ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	237.024,24

ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΜΗ ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ (237.024,24 * 20%)	47.404,85
ΜΕΙΟΝ ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΚΕΡΔΗ ΜΕ ΤΟ Ν.4446/2016	45.153,39
ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	2.251,46

Κατόπιν των ανωτέρω, με βάση τα νέα προσδιορισθέντα καθαρά κέρδη και λοιπά έσοδα του ελέγχου εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2017 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οικονομικού έτους 2012.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2018 ΕΜΠ /2018 Συμπληρωματικό Υπόμνημα που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας, ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση, της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγεγραμμένο το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού προστίμων Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2011. Η προσβαλλόμενη πράξη που αφορά τη χρήση 2011 του κοινοποιήθηκε στις 15/01/2018 και συνεπώς πρέπει να ακυρωθεί διότι το δικαίωμα του Δημοσίου προς κοινοποίηση αυτής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994 είχε υποπέσει σε παραγραφή μετά την πάροδο πενταετίας από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση.
- Έλλειψη αιτιολογίας της οικείας έκθεσης ελέγχου και αδυναμία αντίκρουσης των διαπιστώσεων του ελέγχου. Ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η δήθεν αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη από τη μη έκδοση των φορολογικών στοιχείων για τη χρήση 2011 ανέρχεται στο ποσό των 23.314,11 ευρώ, ωστόσο από κανένα σημείο της έκθεσης ελέγχου δεν προκύπτει το πλήθος των δήθεν μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, οι λήπτες αυτών και τα ποσά αυτών, ούτε το ποσό των 23.314,11 ευρώ μπορεί να συσχετισθεί με κάποια από τις συναλλαγές που αφορούσαν σε δήθεν μη εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.
- Οι φερόμενες μη εκδόσεις φορολογικού στοιχείου στις 28.2.2011 και 28.4.2011 αξίας 17.100 ευρώ και 9.545,45 ευρώ αντίστοιχα προς το δεν αποτελούν αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη αλλά εξόφληση από τον αδερφό του για έξοδα που είχε κάνει για λογαριασμό του, όπως επίσης δεν αποτελούν αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη οι καταθέσεις που αφορούν τουςκαι
- Σε κάθε περίπτωση, μόνο το γεγονός της κατάθεσης ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό ελεύθερου επαγγελματία δεν αρκεί προκειμένου να θεμελιωθεί η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου και να θεωρηθούν τα αντίστοιχα ποσά αποκρυβείσα αμοιβή για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν από τον ελεύθερο επαγγελματία στα πλαίσια άσκησης της επαγγελματικής του, ενώ η φορολογική αρχή είναι αυτή που φέρει το βάρος της απόδειξης.
- Όσον αφορά το ποσό των 52.026,96 ευρώ που η φορολογική αρχή θεώρησε ότι προέρχεται από άγνωστη πηγή αυτό αιτιολογείται πλήρως.

- Η φορολογική αρχή οφείλει να εφαρμόσει το άρθρο 49 παρ. 1, 2 και 3 του ν. 4509/2017.
- Πλημμελής ο υπολογισμός της Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης – Παράνομη η μη έκδοση ξεχωριστών πράξεων προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης.
- Το ποσό που αντιστοιχεί σε μισθώματα τηςδεν αποτελεί αδήλωτο δικό του εισόδημα αλλά της μητέρας του η οποία το έχει συμπεριλάβει στην οικεία φορολογική της δήλωση για το οικονομικό έτος 2012.
- Εσφαλμένος ο καταλογισμός εις διπλούν ποσών που προκύπτουν από δήθεν ανακριβή έκδοση και μη καταχώρηση φορολογικών στοιχείων τα οποία αφορούν συμβόλαιο πώλησης ακινήτων.
- Ως προς την ανακριβή έκδοση και μη καταχώρηση φορολογικού στοιχείου (συμβολαίου πώλησης) για το υπ' αριθμ./2011 συμβόλαιο (.....) η ανακρίβεια θα έπρεπε να αφορά το ποσό των 544,47 ευρώ

Επειδή στην παρ. 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται:

«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, εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ. 1276/29-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οικονομικού έτους 2012, εκδόθηκε εντός της προθεσμίας της πενταετούς παραγραφής και κατόπιν τούτου η παραγραφή διακόπηκε (σχετ. ΔΕΛ Β 1168452 ΕΞ / 10.11.2017). Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η προσβαλλόμενη πράξη, η οποία του κοινοποιήθηκε στις 15/01/2018, πρέπει να ακυρωθεί διότι το δικαίωμα του Δημοσίου προς κοινοποίηση αυτής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994, είχε υποπέσει σε παραγραφή ήδη από τις 31/12/2017, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι υπάρχει έλλειψη αιτιολογίας της οικείας έκθεσης ελέγχου, καθώς ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η δήθεν αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη από τη μη έκδοση των φορολογικών στοιχείων για τη χρήση 2011 ανέρχεται στο ποσό των 23.314,11 ευρώ, ωστόσο από κανένα σημείο της έκθεσης ελέγχου δεν προκύπτει το πλήθος των

δήθεν μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, οι λήπτες αυτών και τα ποσά αυτών, ούτε το ποσό των 23.314,11 ευρώ μπορεί να συσχετισθεί με κάποια από τις συναλλαγές που αφορούσαν σε δήθεν μη εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. Ωστόσο ο ισχυρισμός αυτός δεν ευσταθεί, καθώς και στην από 21/11/2017 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. αλλά και σε αυτήν της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης αναφέρονται αναλυτικά τα στοιχεία των προσώπων τα οποία έλαβαν από τον προσφεύγοντα τις Υπηρεσίες Μηχανικού για τις οποίες αυτός δεν εξέδωσε τις νόμιμες Α.Π.Υ. Στη συνέχεια ο προσφεύγων υπέβαλε σύμφωνα με τα άρθρα 57 και 58 του ν. 4446/2016 την υπ' αριθμ./2017 συμπληρωματική δήλωση φόρου εισοδήματος οικονομικούς έτους 2012, με την οποία δήλωσε οικειοθελώς μέρος του αποκρυβέντος φορολογητέου εισοδήματος (119.373,47 ευρώ χωρίς να συνυποβάλει ή να προσκομίσει στον έλεγχο, όπως του ζητήθηκε σύμφωνα με τη σχετική έκθεση της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, κατάσταση που να αναλύει τις περιπτώσεις και τα ονόματα των πελατών του τις οποίες αποδέχεται ότι δεν εξέδωσε τις νόμιμες Α.Π.Υ. και τις οποίες δήλωσε οικειοθελώς με τις υποβληθείσες συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του ν. 4446/2016. Ως αποτέλεσμα ο έλεγχος δεν είχε τη δυνατότητα να αναλύσει τη διαφορά του εισοδήματος που αντιστοιχεί στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων συνολικού ποσού 41.300,16 ευρώ, ήτοι σε ποιούς πελάτες δεν εξέδωσε Α.Π.Υ. και τι καθαρή αξία αντιστοιχεί στον κάθε ένα εξ αυτών. Συνεπώς ορθώς, σύμφωνα με το άρθρο 59 παρ. 1 του ν. 4446/2016, θεώρησε ότι η αρχική διαπίστωση του ελέγχου της μη έκδοσης των φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 142.687,58 ευρώ αποκαταστάθηκε έως το ποσό των 119.373,47 ευρώ, το οποίο δηλώθηκε οικειοθελώς από τον προσφεύγοντα, και προσδιόρισε την απόκρυψη φορολογητέας ύλης σε **23.314,11 ευρώ** ως κάτωθι:

Α/Α	ΗΜ/ΝΙΑ ΠΙΣΤΩΣΗΣ	ΚΑΤΑΘΕΤΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ	Φ.Π.Α.	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
1	21/2/2011	.....	43.000,00	8.040,65	34.959,35
2	21/2/2011	.....	1.900,00	355,28	1.544,72
3	28/2/2011	.....	17.100,00	3.197,56	13.902,44
4	11/3/2011	.....	1.333,96	249,44	1.084,52
5	6/4/2011	.....	30.000,00	5.609,76	24.390,24
6	28/4/2011	.....	9.545,45	1.784,92	7.760,53
7	23/5/2011	.....	68.000,00	12.715,45	55.286,99
8	14/6/2011	.....	1.347,78	252,02	1.095,76
9	17/10/2011	.....	1.247,78	233,30	1.014,33
10	21/10/2011	.....	1.200,00	224,39	975,61
11	02/11/2011	.....	827,90	154,81	673,09
ΣΥΝΟΛΟ			175.502,87	32.817,58	142.687,58
ΜΕΙΟΝ ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΜΕ ΤΟ ν. 4446/2016					119.373,47
ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ					23.314,11

Ήδη με την υπ' αριθμ./2018 Απόφαση της Υπηρεσίας μας κρίθηκε ότι υφίσταται παράβαση Κ.Β.Σ., με την οποία αποδόθηκε στον προσφεύγοντα παράβαση μη έκδοσης και

ανακριβούς έκδοσης. Η προσβαλλόμενη πράξη στηρίζεται στην ίδια νομική βάση και την ίδια πραγματική κατά τα ουσιώδη στοιχεία με την πράξη Κ.Β.Σ.

Με βάση τα παραπάνω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η από 29/12/2017 έκθεση ελέγχου είναι παντελώς αόριστη και ανατιολόγητη και το γεγονός αυτό καθιστά αδύνατη την από μέρους του αποτελεσματική αντίκρουση των διαπιστώσεων του ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 886/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣΤΕ:

«.....Η φορολογική Διοίκηση φέρει, καταρχήν, το βάρος απόδειξης των στοιχείων που συγκροτούν παράβαση της προβλεπόμενης από τον Κ.Β.Σ. υποχρέωσης ελεύθερου επαγγελματία για έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών. Σε υπόθεση όπως η επίδικη (που τέτοια παράβαση, όπως προκύπτει από τα εκτιθέμενα κατωτέρω στη σκέψη 8, αποδίδεται αφού λαμβάνεται υπόψη το ποσό που ανευρίσκεται σε τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου επιτηδευματία και σε σχέση με το οποίο δεν έχει εκδοθεί από αυτόν φορολογικό στοιχείο), η φορολογική αρχή πρέπει, ιδίως, να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο (ακόμα και με έμμεσες αποδείξεις: πρβλ. ΣΤΕ 2136/2012), ότι ο επιτηδευματίας εισέπραξε το επίμαχο ποσό ως αμοιβή για την παροχή υπηρεσιών, στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίνεται στο εν λόγω βάρος της σε περίπτωση, όπως η επίδικη (βλ. κατωτέρω, στις σκέψεις 8 και 9), που δεν προβαίνει στην κατά τα ανωτέρω (τεκμηριωμένη) κρίση, αλλά απλώς θεωρεί ότι πρόκειται για περιουσιακή προσαύξηση άγνωστης προέλευσης (επομένως, δυνάμενη να προέρχεται και από πηγή ή αιτία μη αναγόμενη στην άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος) και, συνακόλουθα, βάσει των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, για εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών.....»

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι μόνο της γεγονόσ της κατάθεσης ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό ελεύθερου επαγγελματία δεν αρκεί προκειμένου να θεμελιωθεί η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, ωστόσο ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του μόνο την επεξεργασία της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, αλλά στην από 21/11/2017 έκθεση ελέγχου του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) - ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) - ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ν.4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ-Α' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ-Α1 ΤΜΗΜΑ ΕΡΕΥΝΩΝ, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της από 28/12/2017 Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, αναφέρει αναλυτικά τις περιπτώσεις απόκρυψης φορολογητέας ύλης ανά κατηγορία εισοδήματος. Πιο συγκεκριμένα, όσον αφορά τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων από τον προσφεύγοντα, ο έλεγχος έλαβε υπόψη το γεγονός ότι: α) τα κατωτέρω ποσά κατατέθηκαν στον ατομικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, β) προκύπτει επαγγελματική σχέση του προσφεύγοντος με τους καταθέτες, αφού ο προσφεύγων είχε αναλάβει την έκδοση οικοδομικών αδειών, γ) ο ίδιος ο προσφεύγων στα αιτήματα παροχής πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. προκειμένου να αιτιολογήσει την προέλευση των πρωτογενών καταθέσεων, απάντησε επικαλούμενος την έκφραση «επιβλέπων μηχανικός – διαμεσολάβηση». Από την επεξεργασία όλων των διαθέσιμων στοιχείων και δεδομένου ότι οι καταθέσεις των ελεγχόμενων ποσών, υπερβαίνουν την αξία της αμοιβής του μηχανικού για έκδοση και επίβλεψη αδειών βάσει των σχετικών ΦΕΜ που έχουν εκδοθεί, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη

την δηλωθείσα δραστηριότητά του προσφεύγοντος, ορθώς οδηγήθηκε στο συμπέρασμα ότι τα ποσά αυτά κατά την αξία που υπερβαίνουν το ποσό της αμοιβής για έκδοση οικοδομικής άδειας, μελέτης και επίβλεψης μηχανικού, είναι έσοδα από δραστηριότητα οικοδομικών επιχειρήσεων υπερβολάβου οικοδομών, εφόσον οι καταθέσεις των σχετικών ποσών δίδονται για εκτέλεση εργασιών ανέγερσης των οικοδομών αυτών. Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν μπορεί να θεμελιωθεί παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ. από μόνη την κατάθεση ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό και δεν μπορούν να θεωρηθούν τα αντίστοιχα ποσά αποκρυβείσα αμοιβή για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν από αυτόν στα πλαίσια άσκησης της επαγγελματικής του δραστηριότητας, καθώς ο έλεγχος δεν απέδειξε ότι εισέπραξε τα επίμαχα ποσά ως αμοιβή για την παροχή υπηρεσιών, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το συνολικό ποσό των 33.674,82 ευρώ (σύμφωνα με τα σχετικά 2, 2α, 11-32 παραστατικά που προσκομίζει με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2018 ΕΜΠ /2018 Συμπληρωματικό Υπόμνημα) δεν αποτελεί μη δηλωθέν εισόδημα για τη χρήση 2011 και ως εκ τούτου αυτό δε συνιστά αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη. Δεδομένου ότι μετά την υποβολή των συμπληρωματικών δηλώσεων σύμφωνα με τον ν. 4446/2016 το εναπομείναν ποσό που αντιστοιχούσε σε δήθεν απόκρυψη από μη έκδοση φορολογικών στοιχείων αντιστοιχούσε σε 23.314,11 ευρώ, το ποσό αυτό υπερκαλύπτεται με τις εν λόγω αιτιάσεις του. Ειδικότερα το πόσο που ο προσφεύγων θεωρεί ότι εσφαλμένα θεωρήθηκε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη προέρχεται από τις εξής καταθέσεις:

Α/Α	ΗΜ/ΝΙΑ ΠΙΣΤΩΣΗΣ	ΚΑΤΑΘΕΤΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
1	/2011	.....	1.333,96	1.084,52	249,44
2	/2011	.....	1.347,78	1.095,76	252,02
3	/2011	.....	1.247,63	1.014,33	233,30
4	/2011	.....	1.200,00	975,61	224,39
5	/2011	.....	17.100,00	13.902,44	3.197,56
6	/2011	.....	9.545,45	7.760,53	1.784,92
ΣΥΝΟΛΟ			31.774,82	25.833,19	5.941,63

Πιο συγκεκριμένα ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι:

Α) Για τις τρεις πρώτες πιστώσεις του παραπάνω πίνακα έχει αποδώσει τα ποσά που αντιστοιχούσαν στην προκαταβολή φόρου στις αμοιβές μηχανικών (ΦΕΜ), γεγονός το οποίο γίνεται δεκτό και στην από 21/11/2017 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. στην οποία δε γίνεται αναφορά σε εισόδημα που δε δηλώθηκε παρά μόνο σε μη έκδοση φορολογικού στοιχείου. Τα παραπάνω ποσά σε κάθε περίπτωση τα συμπεριέλαβε στα εισοδήματά του για τη χρήση 2011 και επομένως δεν αποτελούν αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη της οικείας χρήσης. Προς απόδειξη του ισχυρισμού του ο προσφεύγων προσκομίζει τα οικεία παραστατικά (αντίγραφα απόδειξης είσπραξης αμοιβών μηχανικών) της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος (σχετ. 2, 14), τις οικείες δηλώσεις του προκαταβληθέντος ΦΕΜ που υποβλήθηκαν μέσω taxisnet (σχετ. 2α, 15, 16), ταυτότητα οφειλής που αντιστοιχεί στο ποσό του φόρου αμοιβών μηχανικών που καταβλήθηκε στην περίπτωση του (σχετ. 17).

Ωστόσο η πληρωμή του φόρου είσπραξης αμοιβών μηχανικών δεν αποδεικνύει από μόνη της τη δήλωση του εσόδου από τη δραστηριότητα του προσφεύγοντος, δεδομένου ότι από το διασταυρωτικό έλεγχο των βιβλίων του προέκυψε ότι δεν έχουν εκδοθεί Α.Π.Υ. για τις συγκεκριμένες αμοιβές. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Β) Για την τέταρτη πίστωση έχουν εκδοθεί τα σχετικά φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα ότι εξέδωσε στις 21-10-2011 τις υπ' αριθμ. και/11 Α.Π.Υ. ποσού 1.200,00 ευρώ στο όνομα του ξαδέλφου του και τις υπ' αριθμ. και/11 Α.Π.Υ. στον αδελφό του συνολικού ποσού $4 * 286,01 = 1144,04$ ευρώ. €. Οι αποδείξεις αυτές εξοφλήθηκαν αργότερα με την κατάθεση του συνολικού ποσού των 1200 ευρώ και το υπόλοιπο ποσό $(1200-1144.04)=55,96$ ευρώ αφορά την πληρωμή διαφόρων κρατήσεων για την πολεοδομική τακτοποίηση χώρων στην εξ' αδιαιρέτου οικοδομή τους στα, με τον ν. 3843/2010. Προς απόδειξη του ισχυρισμού του προσκομίζει τις παραπάνω Α.Π.Υ. (σχετ. 11), το οικείο παραστατικό (αντίγραφο απόδειξης είσπραξης αμοιβών μηχανικών) της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος (σχετ. 12) και τη δήλωση του προκαταβληθέντος ΦΕΜ που υποβλήθηκε μέσω taxisnet (σχετ. 13).

Ωστόσο σύμφωνα με την από 21/11/2017 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής «ο προσφεύγων έχει ήδη επικαλεστεί τις Α.Π.Υ./11 και/11 στο πρώτο υπόμνημά του για τις καταθέσεις που έγιναν στις 20-6-2011 συνολικού ποσού 562,50 ευρώ και έχει επικαλεστεί επίσης στο πρώτο υπόμνημά του τις ΑΠΥ και/11 για τις καταθέσεις που έγιναν στις 21-10-2011 συνολικού ποσού 562,50 ευρώ». Ως εκ τούτου ισχυρισμός του δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.

Γ) Για τα ποσά των δύο τελευταίων πιστώσεων οι οποίες αφορούν καταθέσεις από τον αδελφό του δεν αποτελούν εισόδημά του από παροχή υπηρεσιών, αλλά αντιστοιχούν σε εξόφληση εξόδων που είχε κάνει για λογαριασμό του αδερφού του και αφορούσαν ανεγειρόμενη οικοδομή του σε ιδιόκτητο (κληρονομηθέν) οικόπεδο επί των οδών και στο Πιο αναλυτικά υποστηρίζει ότι με τις δύο αυτές καταθέσεις ο αδερφός του τον εξοφλεί για τις κάτωθι πληρωμές που έκανε για λογαριασμό του και προσκομίζει σχετικά δικαιολογητικά.

Α/Α	ΠΟΣΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΕΝΑ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ
1	1.500,00	πληρωμή στον για κατασκευή επιχρισμάτων στην οικοδομή του αδερφού του	η από 12/06/2010 Απόδειξη Πληρωμής (σχετ. 18)
2	3.500,00	πληρωμή στο για τοποθέτηση κιγκλιδωμάτων στην οικοδομή του αδερφού του	η από 19/10/2010 Απόδειξη Πληρωμής (σχετ. 19)
3	3.000,00	πληρωμή στον για κατασκευή σοβάδων και μερεμετιών στην οικοδομή του αδερφού του	η από 23/10/2010 Απόδειξη Πληρωμής (σχετ. 20)
4	2.298,80	πληρωμή στην εταιρεία ΟΕ για προμήθεια μαρμάρων στην οικοδομή του αδερφού του	1) αντίγραφο κίνησης λογαριασμού της (σχετ. 21) 2) ο από 26/11/2010 προϋπολογισμός προσφοράς της εταιρείας (σχετ. 22)

5	10.000,00	πληρωμή στην εταιρεία για κατασκευή και τοποθέτηση κουφωμάτων αλουμινίου στην οικοδομή του αδερφού του	1) αναλυτική κατάσταση κινήσεων λογ/σμου (σχετ. 23) 2) το υπ' αριθμ. /2010 Δελτίο Αποστολής (σχετ. 24)
ΣΥΝ	20.298,80		

A/A	ΠΟΣΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΕΝΑ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ
1	882,00	πληρωμή στην εταιρεία για προμήθεια μονωτικών προϊόντων για την οικοδομή του αδερφού του	η από 29/01/2011 Απόδειξη Είσπραξης της (σχετ. 26)
2	4.277,00	πληρωμή στην εταιρεία για προμήθεια μαρμάρων για την οικοδομή του αδερφού του	1) τα υπ' αριθμ. & /26.01.2011 Δελτία Αποστολής (σχετ. 28) 2) ο από 12/01/2011 προϋπολογισμός προσφοράς της εταιρείας (σχετ. 27)
3	3.410,00	πληρωμή στην εταιρεία για προμήθεια πλακιδίων για την οικοδομή του αδερφού του	1) αναλυτική κατάσταση κινήσεων λογ/σμου (σχετ. 29) 2) η υπ' αριθμ. /2010 προσφορά της εταιρείας (σχετ. 30)
4	1.000,00	πληρωμή στην εταιρεία για προμήθεια πλακιδίων για την οικοδομή του αδερφού του	αναλυτική κατάσταση κινήσεων λογ/σμου της (σχετ. 31)
5	1.386,00	πληρωμή στην εταιρεία για προμήθεια σκυροδέματος για την οικοδομή του αδερφού του	αντίγραφο κίνησης λογαριασμού της (σχετ. 32)
ΣΥΝ	10.955,00		

Ωστόσο τα παραστατικά που προσκομίζονται δεν είναι ικανά να αποδείξουν τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος, καθώς:

α) οι προσκομισθείσες αποδείξεις πληρωμής δεν αναγράφουν από ποιον έχουν γίνει οι εν λόγω πληρωμές και συνεπώς δεν αποδεικνύεται η εξόφλησή τους από τον προσφεύγοντα.

β) οι αναλυτικές κινήσεις των λογαριασμών του στην και δε συσχετίζονται με συγκεκριμένες επιταγές οι οποίες να αποδεικνύεται ότι εξοφλούν τις συγκεκριμένες εταιρείες.

γ) δεν προσκομίζονται τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία από τις παραπάνω εταιρείες, ώστε να διαπιστωθεί ότι αυτά έχουν εκδοθεί και ότι έχουν εκδοθεί στο όνομα του αδερφού του

δ) η από 29/01/2011 Απόδειξη Είσπραξης της εταιρείας αναγράφει το όνομα του προσφεύγοντος και όχι του αδερφού του.

ε) τα παραστατικά των προσφορών των εταιρειών δεν αποτελούν φορολογικά στοιχεία.

στ) στα δελτία αποστολής που προσκομίζει, δεν αναγράφεται η αξία και δε συσχετίζονται με εκδοθέντα τιμολόγια, ούτε αποδεικνύεται η πληρωμή με αποδεικτικό στοιχείο κατάθεσης ή πληρωμής διά χειρός ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού του ιδίου του προσφεύγοντος.

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι λανθασμένα ο έλεγχος θεώρησε το ποσό των 23.314,11 ευρώ απόκρυψη φορολογητέας ύλης για τη χρήση 2011 απορρίπτεται ως αβάσιμος. Εξάλλου με την υπ' αριθμ./2018 Απόφαση της Υπηρεσίας μας κρίθηκε ότι υφίσταται παράβαση Κ.Β.Σ., με την οποία αποδόθηκε στον προσφεύγοντα παράβαση μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης για τα ως άνω ποσά. Η προσβαλλόμενη πράξη στηρίζεται στην ίδια νομική βάση και την ίδια πραγματική κατά τα ουσιώδη στοιχεία με την πράξη Κ.Β.Σ.

Επειδή, ως προς το ποσό των 52.026,96 ευρώ που η φορολογική αρχή θεώρησε ότι προέρχεται από άγνωστη πηγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αυτό αιτιολογείται πλήρως, όπως παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα:

A/A	Τράπεζα	Αριθμός λ/σμου	Ημερ/νια συν/γης	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Πίστωση (ευρώ)	Θέση Προσφεύγοντος
2			3/1/2011	ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	2.000,00	Η κατάθεση έγινε από τον αδερφό του προκειμένου να του επιστρέψει ισόποσα μετρητά που του έδωσε την ίδια μέσα προς προσωπική του διευκόλυνση. Από τον πίνακα επανακατάθεσης του 2010 προκύπτει ότι τα διαθέσιμα μετρητά που είχε επαρκούσαν για να δικαιολογήσουν την καταβολή στον αδερφό του
17			25/1/2011	ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	2.000,00	Η κατάθεση έγινε από τον αδερφό του προκειμένου να του επιστρέψει ισόποσα μετρητά που του έδωσε την ίδια μέσα προς προσωπική του διευκόλυνση.
44			10/2/2011	ΑΜΟΙΒΗ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ	.....	3.678,56	Η κατάθεση αφορά δραστηριότητα μηχανικού και ιδιοκτήτης είναι ο ίδιος. Το ποσό αυτό αφορά τη μελέτη για έκδοση οικοδομικής άδειας οικοδομής ιδιοκτησίας του στη θέση και ως εκ τούτου απαλλάσσεται από το φορολογητέο του εισόδημα (Σχ. 1)
64			28/2/2011	ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	1.500,00	Ποσό μετρητών φυλασσόμενο στο σπίτι
75			11/3/2011	ΑΜΟΙΒΗ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ	.....	174,26	Πρόκειται για ΦΠΑ αμοιβής μελέτης όπως προκύπτει από το Νο ...../2011 αντίγραφο απόδειξης είσπραξης αμοιβών μηχανικών με ιδιοκτήτρια οικοδομής τη Επομένως δεν πρόκειται για εισόδημα άγνωστης πηγής αλλά από ελεύθερο επάγγελμα μηχανικού που έχει δηλωθεί και φορολογηθεί στη χρήση 2011 (Σχ. 2)
77			11/3/2011	ΑΜΟΙΒΗ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ	.....	138,97	Πρόκειται για ΦΠΑ αμοιβής μελέτης όπως προκύπτει από το Νο ...../2011 αντίγραφο απόδειξης είσπραξης αμοιβών μηχανικών με ιδιοκτήτρια οικοδομής τη Επομένως δεν πρόκειται για εισόδημα άγνωστης πηγής αλλά από ελεύθερο επάγγελμα μηχανικού που έχει δηλωθεί και φορολογηθεί στη χρήση 2011 (Σχ. 2)

103	.....	.....	12/5/2011	ΑΜΟΙΒΗ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ	.....	227,77	Πρόκειται για αμοιβή μελέτης όπως προκύπτει από το Νο ...../2011 αντίγραφο απόδειξης είσπραξης αμοιβών μηχανικών με ιδιοκτήτρια οικοδομής το Επομένως δεν πρόκειται για εισόδημα άγνωστης προέλευσης αλλά από ελεύθερο επάγγελμα μηχανικού, για το οποίο έχει εκδοθεί η αριθμ. ....../11 ΑΠΥ (Σχετ. 3)
104	.....	.....	12/5/2011	ΑΜΟΙΒΗ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ	.....	53,48	Πρόκειται για τον ΦΠΑ της προηγούμενης αμοιβής μελέτης. Επομένως δεν πρόκειται για εισόδημα άγνωστης προέλευσης αλλά από ελεύθερο επάγγελμα μηχανικού, το οποίο έχει δηλωθεί και αποδοθεί στη χρήση ΦΠΑ 2011 (Σχετ. 3)
105	.....	.....	12/5/2011	ΑΜΟΙΒΗ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ	.....	227,77	Πρόκειται για αμοιβή μελέτης όπως προκύπτει από το Νο ...../2011 αντίγραφο απόδειξης είσπραξης αμοιβών μηχανικών με ιδιοκτήτρια οικοδομής το Επομένως δεν πρόκειται για εισόδημα άγνωστης προέλευσης αλλά από ελεύθερο επάγγελμα μηχανικού, για το οποίο έχει εκδοθεί η αριθμ. ....../11 ΑΠΥ (Σχετ. 4)
106	.....	.....	12/5/2011	ΑΜΟΙΒΗ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ	.....	53,48	Πρόκειται για τον ΦΠΑ της προηγούμενης αμοιβής μελέτης. Επομένως δεν πρόκειται για εισόδημα άγνωστης προέλευσης αλλά από ελεύθερο επάγγελμα μηχανικού, το οποίο έχει δηλωθεί και αποδοθεί στη χρήση ΦΠΑ 2011 (Σχετ. 4)
128	.....	.....	14/6/2011	ΑΜΟΙΒΗ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ	.....	197,02	Πρόκειται για ΦΠΑ αμοιβής μελέτης με ιδιοκτήτη οικοδομής τον Επομένως δεν πρόκειται για εισόδημα άγνωστης προέλευσης αλλά για ΦΠΑ από ελεύθερο επάγγελμα μηχανικού που έχει δηλωθεί και φορολογηθεί στη χρήση 2011 (Σχετ. 5)
130	.....	.....	14/6/2011	ΑΜΟΙΒΗ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ	.....	119,45	Πρόκειται για ΦΠΑ αμοιβής επίβλεψης με ιδιοκτήτη οικοδομής τον Επομένως δεν πρόκειται για εισόδημα άγνωστης προέλευσης αλλά για ΦΠΑ από ελεύθερο επάγγελμα μηχανικού που έχει δηλωθεί και φορολογηθεί στη χρήση 2011 (Σχετ. 5)
184	.....	.....	17/10/2011	ΑΜΟΙΒΗ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ	.....	91,21	Πρόκειται για ΦΠΑ αμοιβής επίβλεψης με ιδιοκτήτη οικοδομής τον Επομένως δεν πρόκειται για εισόδημα άγνωστης προέλευσης αλλά για ΦΠΑ από ελεύθερο επάγγελμα μηχανικού που έχει δηλωθεί και φορολογηθεί στη χρήση 2011 (Σχετ. 6)
186	.....	.....	17/10/2011	ΑΜΟΙΒΗ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ	.....	201,74	Πρόκειται για ΦΠΑ αμοιβής μελέτης με ιδιοκτήτη οικοδομής τον Επομένως δεν πρόκειται για εισόδημα άγνωστης προέλευσης αλλά για ΦΠΑ από ελεύθερο επάγγελμα μηχανικού που έχει δηλωθεί και φορολογηθεί στη χρήση 2011 (Σχετ. 6)
211	.....	.....	27/10/2011	ΚΑΤ/ΣΗ ΕΝΤΟΛΗΣ	.....	200	Πρόκειται για συνεργάτη μηχανικό, ο οποίος από την αμοιβή του που αφορούσε εκπόνηση μελέτης για ιδιόκτητη οικοδομή του, όπως προκύπτει από το Νο ...../2011 καταθέτηριο, του επέστρεψε ως έκπτωση το ποσό των 200 €. (Σχετ. 7)
217	.....	.....	7/11/2011	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΟΣΟΥ / ΕΠΙΤΑΓΗΣ	.....	20.000,00	Η κατάθεση έγινε από τον αδερφό του προκειμένου να του επιστρέψει ισόποσα μετρητά που του έδωσε την ίδια μέρα προς προσωπική του διευκόλυνση. Από τον πίνακα επανακατάθεσης του 2010 προκύπτει ότι τα διαθέσιμα μετρητά που είχε επαρκούσαν για να δικαιολογήσουν την καταβολή στον αδερφό του. Προσκομίζονται η οικεία επιταγή και το παραστατικό της τράπεζας για την εν λόγω κατάθεση (Σχετ. 7α)

					.....		Πρόκειται για κατάθεση μετρητών από τον ίδιο για την αποπληρωμή δόσης επαγγελματικού δανείου (αρ.) στο λογαριασμό αποπληρωμής Προσκομίζονται 1) στοιχεία δανείου και 2) αντίγραφο καταθετηρίου (Σχετ. 8 και 9)
239	.....	.....	30/12/2011	ΠΙΣΤΩΣΗ		21.163,25	

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε κατά τη χρήση 2011, ορίζεται:

«3. Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α΄ έως 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 στην ΠΟΛ. 1095/29.4.2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» ορίζεται:

«1. 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.»

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 στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«.....

Β' Προσαύξηση περιουσίας

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

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

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

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 προσαύξή της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

.....

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 στην ΠΟΛ 1175/16-11-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται:

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

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

.....

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

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.

.....

5.4.....Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.».

Επειδή, με βάση όλα τα ανωτέρω διαπιστώνεται ότι:

- Σχετικά με τις πιστώσεις με α/α 75, 77, 104, 106, 128, 130, 184 και 186 ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορούν Φ.Π.Α. αμοιβής μελέτης και Φ.Π.Α. αμοιβής επίβλεψης μηχανικού που έλαβε από τους ιδιοκτήτες οικοδομών , και στα πλαίσια άσκησης της επαγγελματικής του δραστηριότητας ως μηχανικός. Με τα προσκομιζόμενα Νο , , και αντίγραφα απόδειξης είσπραξης αμοιβών μηχανικών της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος (σχετ. 2-6) όντως προκύπτει ότι τα ποσά αυτά, συνολικού ύψους 1.029,61 ευρώ, αποτελούν Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σε αμοιβή μελέτης ή επίβλεψης που έλαβε από τους παραπάνω πελάτες του. Εξ άλλου για τις αμοιβές που αφορούν τα εν λόγω ποσά Φ.Π.Α. έχουν καταλογιστεί στον προσφεύγοντα παραβάσεις για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου και το σύνολό τους έχει προστεθεί ως αποκρυσταλλώσιμα φορολογητέα ύλη από μη έκδοση των φορολογικών στοιχείων για τη χρήση 2011. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός.

- Σχετικά με τις πιστώσεις με α/α 103 και 105 με ημερομηνία 12/05/2011 ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορούν αμοιβές μελέτης από τον ιδιοκτήτη οικοδομής , τις οποίες έλαβε στα πλαίσια άσκησης του ελεύθεριου επαγγέλματός του και για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι υπ' αριθμ./2011 και/2011 Α.Π.Υ. αντίστοιχα. Τα Νο/2011 και/2011 αντίγραφα απόδειξης είσπραξης αμοιβών μηχανικών της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος (σχετ. 3 και 4) που προσκομίζονται αποδεικνύουν τον ισχυρισμό του ότι τα ποσά αυτά αφορούν αμοιβή του στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας και δεν αποτελούν εισόδημα αγνώστου πηγής. Ωστόσο σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. οι υπ' αριθμ./2011 και/2011 Α.Π.Υ. έχουν συσχετισθεί με τις ονομαστικές καταθέσεις ποσού 286,01 ευρώ στις 21/02/2011. Ως εκ τούτου οι παραπάνω πιστώσεις πρέπει να θεωρηθούν ως έσοδα από την επαγγελματική του δραστηριότητα για τα οποία δεν έχουν εκδοθεί Α.Π.Υ. και να προστεθούν στην αποκρυσταλλώσιμη φορολογητέα ύλη από μη έκδοση των φορολογικών στοιχείων για τη χρήση 2011. Σημειώνεται ότι για τις εν λόγω συναλλαγές προκύπτει θέμα παράβασης μη έκδοσης του Κ.Β.Σ. (άρθρο 13 Π.Δ. 186/92), ωστόσο κατά το ενδικοφανές στάδιο η Υπηρεσία μας δε δύναται να προβεί σε ενέργειες που κάνουν δυσμενέστερη τη θέση του προσφεύγοντος.

- Σχετικά με την πίστωση με α/α 239 ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρόκειται για κατάθεση μετρητών από τον ίδιο για την αποπληρωμή δόσης επαγγελματικού δανείου (αριθμ. λογαριασμού) στο λογαριασμό αποπληρωμής Από τα προσκομισθέντα στοιχεία, ήτοι: α) το από 02/12/2011 έγγραφο της τράπεζας

..... που εμφανίζει τα στοιχεία επαγγελματικού δανείου με λογαριασμό αποπληρωμής τον υπ' αριθμ., ανάλυση καταβολών και επόμενη καταβολή δόσης (σχετ. 8) και β) το παραστατικό της κατάθεσης ποσού 21.163,25 ευρώ της τράπεζας στο λογαριασμό (σχετ. 8), προκύπτει ότι όντως η κατάθεση αυτή αφορά δόση επαγγελματικού δανείου, ωστόσο δεν προκύπτει η προέλευση αυτών των χρημάτων. Όσον αφορά τον πίνακα αναλήψεων-καταθέσεων μετρητών για το 2011, τον οποίο επικαλείται ο προσφεύγων με το συμπληρωματικό του υπόμνημα, λόγω του πλήθους των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος και του μεγάλου αριθμού των κινήσεων τους σε συνδυασμό με το γεγονός ότι αυτός κατατέθηκε πρωτογενώς στην Υπηρεσία μας με το συμπληρωματικό υπόμνημα στις 25/05/2018, δεν κατέστη δυνατή η επεξεργασία του, προκειμένου να διαπιστωθεί ότι όντως υπήρχε η ταμειακή δυνατότητα κατάθεσης του παραπάνω ποσού από τον προσφεύγοντα όπως ο ίδιος ισχυρίζεται.

- Σχετικά με τις λοιπές πιστώσεις με α/α 2, 17, 44, 64, 211 και 217 οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος δεν μπορεί να γίνουν αποδεκτοί καθ' όσον δεν προσκομίστηκαν επαρκή στοιχεία που να αποδεικνύουν την πηγή προέλευσης των εν λόγω ποσών και να είναι ικανά να μεταβάλουν το πόρισμα του ελέγχου. Ως εκ τούτου οι καταθέσεις αυτές θεωρούνται εισόδημα αγνώστου πηγής.

Επειδή, με βάση τα παραπάνω, το ποσό που προέρχεται από άγνωστη πηγή προσαρμόζεται ως κάτωθι:

A/A	Τράπεζα	Αριθμός λ/σμου	Ημερ/νια συν/γης	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Πίστωση (ευρώ)
2			3/1/2011	ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	2.000,00
17			25/1/2011	ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	2.000,00
44			10/2/2011	ΑΜΟΙΒΗ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ	.....	3.678,56
64			28/2/2011	ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	1.500,00
211			27/10/2011	ΚΑΤ/ΣΗ ΕΝΤΟΛΗΣ	.....	200,00
217			7/11/2011	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΟΣΟΥ / ΕΠΙΤΑΓΕΣ	.....	20.000,00
239			30/12/2011	ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	21.163,25
ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΥΛΗΣ ΑΠΟ ΑΓΝΩΣΤΗ ΠΗΓΗ (ΑΡΘΡΟ 48 ΠΑΡ. 3 Ν.2238/94)						50.541,81

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, σχετικά με την απόκρυψη φορολογητέας ύλης από ενοίκια που δε δηλώθηκαν, το ποσό που αντιστοιχεί σε μισθώματα της δεν αποτελεί αδήλωτο δικό του εισόδημα αλλά της μητέρας του η οποία το έχει συμπεριλάβει στην οικεία φορολογική της δήλωση για το οικονομικό έτος 2012. Ισχυρίζεται ότι η

κατάθεση των μισθωμάτων γινόταν σε δικό του τραπεζικό λογαριασμό προς διευκόλυνση της ηλικιωμένης μητέρας του, η οποία ήταν η επικαρπώτρια του εν λόγω ακινήτου και συνεπώς δικαιούχος των μισθωμάτων. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει αντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 της μητέρας του,
, και συναλλαγματικές της μισθώτριας που είχαν εκδοθεί στο όνομά του και εκταμιευτεί στο δικό του λογαριασμό. Ωστόσο τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν είναι ικανά να αποδείξουν τον ισχυρισμό του, καθώς στο αντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της έχει δηλωθεί μεν ποσό 12.300,00 ευρώ ως ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων, αλλά δεν προσκομίστηκε η δήλωση Ε2, ώστε να γίνει διασταύρωση και επαλήθευση ότι τα ακαθάριστα έσοδα αυτά προέρχονται από τη μίσθωση του εν λόγω ακινήτου με μισθώτρια την Ως εκ τούτου ορθώς το ποσό των 11.115,00 (11.7000-11.700*5%) ευρώ θεωρήθηκε ότι αποτελεί εισόδημα από μη δηλωθέντα ενοίκια.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ως προς το υπ' αριθμ./2011 συμβόλαιο (.....) η ανακρίβεια θα έπρεπε να αφορά το ποσό των 544,47 ευρώ. Ωστόσο σύμφωνα με την από 21/11/2017 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, στο συμβόλαιο με αριθμ./11, το οποίο αφορά την πώληση διαμερίσματος εμβαδού 50,19 τ.μ., αποθήκης και θέσης στάθμευσης επί της οδού στο, με αγοραστή τον του, αναφέρεται ότι το συνολικό τίμημα των 72.608,25 ευρώ θα εξοφληθεί με την υπ' αριθμ./11 επιταγή Της Τραπέζης της Ελλάδος ποσού 32.609,25 ευρώ και το υπόλοιπο ποσό 39.999,00 ευρώ ως εξής:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ ΔΟΣΗΣ
28/9/2011	5.000,00
28/11/2011	5.000,00
28/1/2012	5.000,00
5/6/2012	9.999,00
σε 15 δόσεις 30/6/2012 έως 30/8/2013	15.000,00
ΣΥΝΟΛΟ	39.999,00

Ωστόσο βάσει των παραστατικών της Τράπεζα της Ελλάδος προέκυψε ότι:

α) στις 19/05/2011 που εισπράττεται η υπ' αριθμ./11 επιταγή που αναγράφεται στο συμβόλαιο ποσού 32.609,25 ευρώ, παράλληλα εισπράττεται και η υπ' αριθμ./11 επιταγή ποσού 15.390,75 ευρώ.

β) στις 03/10/2011 εισπράττεται επιταγή σε διαταγή του με ημερομηνία 30/09/2011 ποσού 10.000,00 ευρώ.

γ) στις 03/10/2011 εισπράττεται επιταγή ποσού 5.000,00 ευρώ που βάσει των ισχυρισμών του προσφεύγοντα, αφορά το υπ' αριθμ./11 συμβόλαιο.

δ) στις 29/06/2012 εισπράττεται επιταγή ποσού 10.153,00 ευρώ, και βάσει του ισχυρισμού του προσφεύγοντα, αφορά την πώληση του εν λόγω ακινήτου (αρ. συμβ./11), ισχυρισμός που επιβεβαιώθηκε από τον έλεγχο.

Με βάση τα παραπάνω δεν μπορεί να γίνει συσχετισμός των δόσεων που αναγράφονται στο συμβόλαιο με τις ημερομηνίες των πρωτογενών καταθέσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, ώστε να διαπιστωθεί ότι το συνολικό τίμημα ανέρχεται στο ποσό των 73.152,72 ευρώ όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων. Αντίθετα, δεδομένου ότι την ημερομηνία υπογραφής του συμβολαίου παραδίδεται και εισπράττεται, εκτός της αναγραφόμενης στο συμβόλαιο υπ' αριθμ./11 επιταγής ποσού 32.609,25 ευρώ, και η υπ' αριθμ. επιταγή ποσού 15.390,75 ευρώ, εύλογα ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η υπ' αριθμ. επιταγή, η οποία δεν αναγράφεται στο συμβόλαιο, δεν εξοφλεί την οφειλή αυτή που υπάρχει και μετά την είσπραξη της επιταγής ποσού 32.609,25 ευρώ, αλλά είναι πρόσθετο τίμημα.

Συνεπώς ορθώς ο έλεγχος θεώρησε ότι υπάρχει απόκρυψη φορολογητέας ύλης από μη δήλωση καθαρών κερδών από πώληση ακινήτων, στα οποία συμπεριλαμβάνεται και το ακίνητο για το υπ' αριθμ./2011 συμβόλαιο (.....), η οποία προσδιορίστηκε ως κάτωθι:

Ακαθάριστα έσοδα από πώληση ακινήτου μετά την υποβολή τροποποιητικής ΦΠΑ Γ' Τριμήνου με το ν.4446/2016	48.780,49
Ακαθάριστα έσοδα από πώληση ακινήτου	88.543,75
Ακαθάριστα έσοδα από πώληση ακινήτου	99.700,00
ΣΥΝΟΛΟ ΜΗ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	237.024,24
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΜΗ ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ (237.024,24 * 20%)	47.404,85
ΜΕΙΟΝ ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΚΕΡΔΗ ΜΕ ΤΟ Ν.4446/2016	45.153,39
ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	2.251,46

Εξάλλου με την υπ' αριθμ./2018 Απόφαση της Υπηρεσίας μας κρίθηκε ότι υφίσταται παράβαση Κ.Β.Σ., με την οποία αποδόθηκε στον προσφεύγοντα παράβαση ανακριβούς έκδοσης. Η προσβαλλόμενη πράξη στηρίζεται στην ίδια νομική βάση και την ίδια πραγματική κατά τα ουσιώδη στοιχεία με την πράξη Κ.Β.Σ.

Επειδή, με βάση όλα τα ανωτέρω, το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος για το οικονομικό έτος 2011 προσαρμόζεται σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2012				
	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Α-Β. Από ακίνητα	9.164,21	24.455,75	24.455,75	15.291,54
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις	45.153,39	47.404,85	47.404,85	2.251,46

ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	24.782,36	24.782,36	24.782,36	0,00
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	128.152,50	151.466,61	151.922,15	23.769,65
Εισόδημα άρθρου 48 παρ.3 ν.2238/1994		52.026,96	50.541,81	29.378,56
Συνολικό εισόδημα	207.252,46	300.136,53	299.106,92	91.854,46

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 29 του ν. 3986/2011:

«1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011 - 2015.

2. Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς.....

3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ως εξής:

α) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από δώδεκα χιλιάδες ένα (12.001) ευρώ έως είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή ένα τοις εκατό (1%) επί ολόκληρου του ποσού.

β) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από είκοσι χιλιάδες ένα (20.001) ευρώ έως και πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) επί ολόκληρου του ποσού.

γ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από πενήντα χιλιάδες ένα (50.001) έως και εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) επί ολόκληρου του ποσού.

δ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα (100.001) ευρώ και άνω, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό (4%) επί ολόκληρου του ποσού.

.....

4.α) Η εισφορά του παρόντος βεβαιώνεται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς με βάση τους τίτλους βεβαίωσης που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 74 του Κ.Φ.Ε..

5.

γ) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ρυθμίζεται η ειδικότερη διαδικασία για τη βεβαίωση και είσπραξη των εισφορών και κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου.....»

Επειδή στην **ΠΟΛ. 1099/09.04.2014** σχετικά με την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα, αναφέρεται:

«5. Η βεβαίωση των οφειλόμενων ποσών γίνεται από την Δ/νση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης ή τις Δ.Ο.Υ., με βάση τις αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται μετά από έλεγχο, τις αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων και κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση.

Αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την επιβολή της εισφοράς, θεωρείται η Δ.Ο.Υ. εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης βεβαιώνεται μαζί με τον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων, το τέλος επιτηδεύματος και το φόρο πολυτελούς διαβίωσης, εμφανίζεται στην ενιαία πράξη του διοικητικού προσδιορισμού φόρου και ακολουθεί την διαδικασία εξόφλησης που ακολουθεί και ο φόρος εισοδήματος.»

Επειδή, με βάση τις ανωτέρω διατάξεις, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Παλλήνης καταλόγισε ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.715,36 ευρώ, η οποία υπολογίστηκε με συντελεστή 4% επί της διαφοράς των 92.884,07 ευρώ στο φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος και ο ισχυρισμός του ότι είναι παράνομη η μη έκδοση ξεχωριστών πράξεων προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης διότι του είναι παντελώς αδύνατο να ελέγξει το κατά πόσο υπολογίστηκε ορθά το ποσό της εν λόγω εισφοράς, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή με το **άρθρο 49 παρ. 1, 2 του ν. 4509/2017** ορίζεται:

«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.»

Συνεπώς κατά τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων με την παρούσα Απόφαση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 1 και 2 του ν.4509/2017.

Επειδή, ειδικότερα, η **ΠΟΛ. 1003/2018** αναφέρει, μεταξύ άλλων, ότι επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017, 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. Από τα ως άνω προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από 01/01/2018 κατά την έκδοση αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδυασμένες διατάξεις των παρ. 1 και 2 του ν. 4509/2017 σε κάθε υπόθεση ασχέτως του αποτελέσματος αυτής και άσχετα από το γεγονός εάν ο προσφεύγων επικαλείται ή όχι την εν λόγω διάταξη.

Επειδή στις διατάξεις του **άρθρου 58 του ν. 4174/2013** ορίζεται:

«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 στις διατάξεις του **άρθρου 53 του ν. 4174/2013** ορίζεται:

«1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 14/02/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την τροποποίηση της υπ' αριθμ./2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οικονομικού έτους 2012 σύμφωνα με τα παρακάτω.

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

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2012 ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ								
		Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3)-(1)
Α. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΚΛΙΜΑΚΑΣ		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	
ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	Εισόδημα	207.252,46	80.483,61	300.136,53	122.281,44	299.106,92	122.018,11	41.534,50
	Μείωση φόρου		194,88		194,88		194,88	0,00
	Υπόλοιπο φόρου (α)		80.288,73		122.086,56		112.299,77	32.011,04
ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	Εισόδημα	15.280,46	1.290,48	15.280,46	1.290,48		1.290,48	0,00
	Μείωση φόρου		133,54		133,54		133,54	
	Υπόλοιπο φόρου (β)		1.156,94		1.156,94		1.156,94	0,00
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)			0,00		0,00		0,00	0,00
Β. ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ								
Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)			423,52		906,41		906,41	482,89
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ (α) +(β) +(γ) +(δ)			81.869,19		124.149,91		123.886,58	42.017,39
Γ. ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ								
1. Φόρος που παρακρατήθηκε								
1(α) Κινητές αξίες			0,00		0,00		0,00	
1(δ) Μισθωτές υπηρεσίες			2.873,72		2.873,72		2.873,72	
1(ε) από ελευθέρια επαγγέλματα								
2α. Φόρος που προκαταβλήθηκε το προηγ. έτος			14.658,34		14.658,34		14.658,34	
β) ειδικών περιπτώσεων			0,00		0,00		0,00	
Σύνολο εκπτώσεων			17.532,06		17.532,06		17.532,06	
Υπόλοιπο φόρου			64.337,13		106.617,85		106.354,52	42.017,39
Δ. ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΝΤΑΙ ΚΑΙ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΑΦΑΙΡΟΥΝΤΑΙ								
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος			5.145,34		5.145,34		5.145,34	0,00
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων			54,00		54,00		54,00	0,00
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ			10,80		10,80		10,80	0,00
4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου			11.359,93		11.359,93		11.359,93	0,00
6. Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%) (1)					50.736,86		0,00	0,00

6α.Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 παρ. 1γ του ν.4174/2013 50% (1)					21.008,70	21.008,70
6β.Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013(54 Χ 0,73% = 39,42%) (1)					16.563,26	16.563,26
10.Εισφορά αλληλεγγύης	8.442,90		12.158,26		12.117,08	3.674,18
11.Τέλος επιτηδεύματος	500,00		500,00		500,00	0,00
Σύνολο κεφαλαίου Δ	25.512,97	0,00	79.965,19		66.759,10	41.246,13
Γενικό Σύνολο	89.850,10		186.583,04		173.113,62	83.263,52
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου	0,00		0,00		0,00	0,00
Χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση	89.850,10		186.583,04		173.113,62	83.263,52

Σημείωση: για την επιβολή πρόσθετου φόρου επί της ως άνω διαφοράς φόρου εισοδήματος επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/97 120%	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ 50%	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσης Απόφασης (54 μήνες Χ 0,73% = 39,42%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	50.420,87	21.008,70	12.117,08	37.571,95	37.571,95

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΤΙΜΟΛΕΩΝ

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.