



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Fax : 2131604567

Καλλιθέα , 15.06.2018

Αριθμός απόφασης: 3029

### **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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

**3.** Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/5.12.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**4.** Τη με ημερομηνία κατάθεσης 15.02.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ....., με ΑΦΜ ....., κατοίκου Ρώμης Ιταλίας, κατά των εξής πράξεων: α) της με αριθ. .... /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, οικονομικού έτους 2012, β) της με αριθ. .... /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, οικονομικού έτους 2013, γ) της με αριθ. .... /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, οικονομικού έτους 2014 και δ) της με αριθ. .... /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, οικονομικού έτους 2015 (φορ. έτους 2014) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**5.** α) Την με αριθ. .... /2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, οικονομικού έτους 2012, β) την με αριθ.

...../2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, οικονομικού έτους 2013, γ) την με αριθ. ....../2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, οικονομικού έτους 2014 και δ) την με αριθ. ....../2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, οικονομικού έτους 2015 (φορ. έτους 2014), των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και της από 27.12.2017 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

6. Την από 16.02.2018 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.

7. 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 της ....., κατοίκου εξωτερικού, 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:

α) Με την αριθ. ....../27.12.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, οικονομικού έτους 2012 (χρήση 2011), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος 900,00 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 1.080,00 ευρώ πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 830,25 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας στην εισφορά αλληλεγγύης ποσού 996,30 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 3.806,55 ευρώ.

β) Με την αριθ. ....../27.12.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος 950,00 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 988,00 ευρώ πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.048,50 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας στην εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.130,44 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 6.116,94 ευρώ.

γ) Με την αριθ. ....../27.12.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος 364,00 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 305,76 ευρώ πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 388,21 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας στην εισφορά αλληλεγγύης ποσού 326,10 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 1.384,07 ευρώ.

δ) Με την αριθ. ....../27.12.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, οικονομικού έτους 2015 (φορ. έτους 2014), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος

825,00 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 412,50 ευρώ πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 125,48 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας στην εισφορά αλληλεγγύης ποσού 62,74 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 1.425,72 ευρώ.

#### Σύντομο ιστορικό

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 27.12.2017 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2007-2014 και το φορολογικό έτος 2014 (χρήσεις 2006-2014) της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, ....., η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε με την έκδοση της με αριθ. ....../16.01.2017 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας (σε αντικατάσταση των αριθ. ....../23.08.2016, ....../23.08.2016 και ....../23.08.2016 διαδοχικών εντολών ελέγχου). Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η λήψη, δια του με αριθ. πρωτ. ....../27.07.2016 πρωτοκόλλου παράδοσης-παραλαβής της Διεύθυνσης Ελέγχου της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, των υποθέσεων που διαλαμβάνονται στην ABM: ....../28.04.2016 Παραγγελία του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος (υποθέσεις λίστας Lagarde).

Η προσφεύγουσα, κατά την ελεγχόμενη περίοδο, ήταν δικαιούχος των κάτωθι τραπεζικών λογαριασμών

| ΤΡΑΠΕΖΑ  | ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ | ΝΟΜΙΣΜΑ | ΕΙΔΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ | ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ |
|----------|---------------------|---------|-------------------|------------|
| ALPHA    | .....               | EUR     | ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ       | .....      |
| EUROBANK | .....               | EUR     | ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ       | .....      |
| HSBC     | .....               | USD     | ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ       | .....      |
| ΠΕΙΡΑΙΩΣ | .....               | EUR     | ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ       | .....      |
| ΠΕΙΡΑΙΩΣ | .....               | EUR     | ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ       | .....      |
| ΠΕΙΡΑΙΩΣ | .....               | USD     | ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ       | .....      |
| ΠΕΙΡΑΙΩΣ | .....               | EUR     | ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ       | .....      |

Από την επεξεργασία των δεδομένων και στοιχείων που προέκυψαν, από την έρευνα στο φυσικό αρχείο της υπηρεσίας, στο σύστημα TAXIS, ELENXIS, Π.Σ.Ο. της ΓΓΔΕ, από τα δεδομένα που αντλήθηκαν από τον ψηφιακό δίσκο cd που αφορούσε υποθέσεις της λίστας Lagarde, καθώς και από τα δεδομένα των τραπεζικών της λογαριασμών που αντλήθηκαν μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, ο έλεγχος εκτιμώντας τα πραγματικά περιστατικά και λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω δεδομένα προέβη στις ακόλουθες διαπιστώσεις:

- Πρόκειται για φυσικό πρόσωπο που για τα έτη 2009-2014 ήταν φορολογικός κάτοικος εξωτερικού.
- Για τα οικονομικά έτη 2012, 2013, 2014 και το φορολογικό έτος 2014 ο έλεγχος, αφού εντόπισε την ύπαρξη πρωτογενών καταθέσεων στους λογαριασμούς της και τις χαρακτήρισε ως προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ.3 του ν.2238/1994, επαναπροσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας, επαναυπολόγισε τον αναλογούντα φόρο πλέον τις

προσαυξήσεις λόγω ανακριβούς δήλωσης και επιβάλλοντας ειδική εισφορά αλληλεγγύης πλέον πρόσθετο φόρο.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τους ισχυρισμούς και τη θέση της προσφεύγουσας στο με αριθ. ....../19.12.2017 υπόμνημα που υπέβαλλε επί του αριθ. ....../4.12.2017 σημειώματος διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου (άρθρο 28 του ν.4174/2013) και κάνοντας μερικώς δεκτούς τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς της, απεφάνθη ότι συγκεντρωτικά οι πιστώσεις/καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της ελεγχόμενης, για τις οποίες δεν προκύπτει η πηγή και η αιτία προέλευσης και οι οποίες αφορούν χρηματικά ποσά για τα οποία συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 περί φορολογητέας προσαύξησης περιουσίας, έχουν ως εξής:

| ΤΡΑΠΕΖΑ       | ΛΟΓ/ΣΜΟΣ | ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ<br>ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ | ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ<br>ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ | ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ           | ΠΟΣΟ              |
|---------------|----------|--------------------------|-------------------------|----------------------|-------------------|
| 1.ΠΕΙΡΑΙΩΣ    | .....    | 10/01/2011               | Κατάθεση<br>μετρητών    | Κατάθεση<br>μετρητών | 4.500,00€         |
| 2.EUROBANK    | .....    | 22/03/2011               | Κατάθεση<br>μετρητών    | Κατάθεση<br>μετρητών | 4.500,00€         |
| 3.EUROBANK    | .....    | 03/05/2012               | Κατάθεση<br>μετρητών    | Κατάθεση<br>μετρητών | 1.000,00€         |
| 4. ΠΕΙΡΑΙΩΣ   | .....    | 01/10/2012               | Κατάθεση<br>μετρητών    | Κατάθεση<br>μετρητών | 5.000,00€         |
| 5.EUROBANK    | .....    | 09/10/2012               | Κατάθεση<br>μετρητών    | Κατάθεση<br>μετρητών | 3.500,00€         |
| 6.EUROBANK    | .....    | 29/08/2013               | Κατάθεση<br>μετρητών    | Κατάθεση<br>μετρητών | 1.400,00€         |
| 7. ΠΕΙΡΑΙΩΣ   | .....    | 17/12/2014               | Κατάθεση<br>μετρητών    | Κατάθεση<br>μετρητών | 2.500,00€         |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b> |          |                          |                         |                      | <b>22.400,00€</b> |

Ο έλεγχος δεν δέχθηκε την αιτιολόγηση της προσφεύγουσας ότι οι ανωτέρω πιστώσεις στους τραπεζικούς της λογαριασμούς αποτελούν επανακατάθεση προγενέστερων αναλήψεων χρηματικών ποσών, διότι δεν προσκόμισε παραστατικά από τα οποία να προκύπτει ότι η ίδια προέβη στην κατάθεση των μετρητών και όχι κάποιο τρίτο πρόσωπο.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως την τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παράνομη και εσφαλμένη απόρριψη της επικαλούμενης αιτίας προελεύσεως συγκεκριμένων ελεγχόμενων κινήσεων με καθ' όλα πλημμελή αιτιολογία της Φορολογικής Αρχής – προσκόμιση νέων αποδεικτικών στοιχείων. Όλα τα ποσά που χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως πρωτογενείς καταθέσεις αφορούν επανακαταθέσεις προγενέστερων αναλήψεων χρηματικών ποσών και προς απόδειξη του ισχυρισμού της προσκομίζει τις αντίστοιχες αποδείξεις κατάθεσης μετρητών που έγιναν από την ίδια ή την μητέρα της, η

οποία τυγχάνει συνδικαιούχος των λογαριασμών και όχι κάποιο τρίτο πρόσωπο. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι: α)η κατάθεση μετρητών ποσού 4.500 ευρώ στον αριθ. .... λογαριασμό της στην τράπεζα ΠΕΙΡΑΙΩΣ (πρώην MARFIN EGNATIA BANK), με ημερομηνία συναλλαγής 10.01.2011, έχει προέλθει από ανάληψη μετρητών 4.500 ευρώ στις 18.05.2010 από τον αριθ. .... λογαριασμό που τηρεί στην τράπεζα EUROBANK, β)η κατάθεση μετρητών ποσού 4.500 ευρώ στον με αριθ. .... λογαριασμό που τηρεί στην τράπεζα EUROBANK, με ημερομηνία συναλλαγής 22.03.2011, έχει προέλθει από ανάληψη μετρητών 4.000 ευρώ στις 26.08.2010 και 1.500 ευρώ στις 3.08.2010 από τον ίδιο ως άνω λογαριασμό στην τράπεζα EUROBANK, γ)οι καταθέσεις μετρητών 1.000 ευρώ στον αριθ. .... λογαριασμό στην τράπεζα EUROBANK, 5.000 ευρώ στον αριθ. .... λογαριασμό της στην τράπεζα ΠΕΙΡΑΙΩΣ και 3.500 ευρώ στον αριθ. .... λογαριασμό στην τράπεζα EUROBANK με ημερομηνίες συναλλαγών 3.5.2012, 1.10.2012 και 9.10.12, αντίστοιχα, έχουν προέλθει από ανάληψη μετρητών 9.500 ευρώ στις 17.01.2012 από τον αριθ. .... λογαριασμό που τηρεί στην τράπεζα EUROBANK, δ)η κατάθεση μετρητών ποσού 1.400 ευρώ στον αριθ. .... λογαριασμό στην τράπεζα EUROBANK, με ημερομηνία συναλλαγής 29.08.2013, έχει προέλθει από ανάληψη μετρητών 1.500 ευρώ στις 2.04.2013 από τον αριθ. .... λογαριασμό που τηρεί στην τράπεζα ΠΕΙΡΑΙΩΣ και ε)η κατάθεση μετρητών ποσού 2.500 ευρώ στον αριθ. .... λογαριασμό στη τράπεζα ΠΕΙΡΑΙΩΣ, με ημερομηνία συναλλαγής 17.12.2014, έχει προέλθει από ανάληψη μετρητών 3.000 ευρώ στις 12.04.2013 από τον αριθ. .... λογαριασμό που τηρεί στην τράπεζα ΠΕΙΡΑΙΩΣ.

2. Παράνομος και εσφαλμένος υπολογισμός εισφοράς αλληλεγγύης και αντίστοιχων προσαυξήσεων / προστίμων, λόγω χαρακτηρισμού του συνόλου των πιστώσεων από την εταιρεία ..... ως «εισοδήματος» ενώ πρόκειται για μεταφορά ποσών από τον χρηματιστηριακό της λογαριασμό σε τραπεζικό λογαριασμό.
3. Οι επιβληθέντες πρόσθετοι φόροι (προσαυξήσεις) λόγω ανακριβούς δήλωσης πρέπει να αντικατασταθούν από το οριζόμενο στο άρθρο 58 του ν.4174/2013 πρόστιμο, ενόψει της αρχής της επιεικέστερης μεταχείρισης του φορολογούμενου.

**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 την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία

κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. ....».

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**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.2238/1994, όπως ίσχυαν, σχετικά με το αντικείμενο του φόρου: «Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ίδιου ως άνω νόμου, όπως ίσχυαν, σχετικά με το υποκείμενο του φόρου: «1. Σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημα 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 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**, 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**, με το αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 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, ορίζονται τα εξής: «8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθώςον 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. Σε αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από ένα ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων».

**Επειδή**, με το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

**Επειδή**, η φορολογική αρχή ορθώς δεν αποδέχθηκε ως επανακαταθέσεις προγενέστερων αναλήψεων χρηματικών ποσών τις αμφισβητούμενες καταθέσεις μετρητών και τις έκρινε ως πρωτογενείς καταθέσεις, αφού η προσφεύγουσα δεν έθεσε στη διάθεση της Φορολογικής Αρχής παραστατικά από τα οποία να προκύπτει ότι η ίδια προέβη στην κατάθεση μετρητών και όχι

κάποιος τρίτος (σελ. 37 της από 27.12.2017 έκθεσης ελέγχου της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, .....).

**Επειδή** όμως η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε και επικαλείται νέα αποδεικτικά στοιχεία και συγκεκριμένα παραστατικά κατάθεσης μετρητών, από τα οποία ευχερώς προκύπτει ότι τα εν λόγω ποσά κατατέθηκαν είτε από την ίδια είτε από την μητέρα της, η οποία τυγχάνει συνδικαιούχος στους λογαριασμούς αυτούς, ως κάτωθι:

1. Το με ημερομηνία 10.01.2011 παραστατικό κατάθεσης μετρητών ύψους 4.500,00 ευρώ της τράπεζας MARFIN EGNATIA BANK (νυν τράπεζα ΠΕΙΡΑΙΩΣ) και συγκεκριμένα στον με αριθ. ....λογαριασμό, με είδος συναλλαγής «κατάθεση μετρητών» και καταθέτη την μητέρα της, ....., συνδικαιούχο του λογαριασμού,
2. Το με ημερομηνία 22.03.2011 παραστατικό κατάθεσης μετρητών ύψους 4.500,00 ευρώ της τράπεζας EUROBANK στον αριθ. .... λογαριασμό της, με καταθέτη την ίδια,
3. Το με ημερομηνία 3.05.2012 παραστατικό κατάθεσης μετρητών ύψους 1.000,00 ευρώ στον αριθ. .... λογαριασμό που τηρεί στην τράπεζα EUROBANK, με καταθέτη την ίδια,
4. Το με ημερομηνία 1.10.2012 παραστατικό κατάθεσης μετρητών ύψους 5.000,00 ευρώ στην τράπεζα MARFIN EGNATIA BANK (νυν τράπεζα ΠΕΙΡΑΙΩΣ) και συγκεκριμένα στον με αριθ. .... λογαριασμό, με αιτιολογία κατάθεσης «CASH DEPOSIT» με καταθέτη την μητέρα της, ....., συνδικαιούχο του λογαριασμού,
5. Το με ημερομηνία 9.10.2012 παραστατικό κατάθεσης μετρητών ύψους 3.500,00 ευρώ στον αριθ. .... λογαριασμό που τηρεί στην τράπεζα EUROBANK, με καταθέτη την ίδια,
6. Το με ημερομηνία 29.08.2012 παραστατικό κατάθεσης μετρητών ύψους 1.400,00 ευρώ στον αριθ. .... λογαριασμό που τηρεί στην τράπεζα EUROBANK, με καταθέτη την μητέρα της, ....., συνδικαιούχο του λογαριασμού και
7. Το με ημερομηνία 17.12.2014 παραστατικό κατάθεσης μετρητών ύψους 2.500,00 ευρώ στην τράπεζα ΠΕΙΡΑΙΩΣ και συγκεκριμένα στον με αριθ. ....λογαριασμό, με καταθέτη την μητέρα της, ....., επίσης συνδικαιούχο του λογαριασμού.

**Επειδή**, στη υπό κρίση περίπτωση, από τη συνολική εξέταση του φακέλου της υπόθεσης και τα ως άνω αναλυτικά περιγραφόμενων παραστατικών που προσκόμισε η προσφεύγουσα στην υπηρεσία μας προκειμένου να δικαιολογήσει πλήρως τις καταθέσεις εκείνες τις οποίες ο έλεγχος έκρινε ως πρωτογενείς, προκύπτει ότι οι καταθέσεις μετρητών έγιναν από την ίδια ή την μητέρα της, κατόπιν προγενέστερων αναλήψεων μετρητών που πραγματοποιήθηκαν από τους τηρούμενους λογαριασμούς της, ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας γίνονται αποδεκτοί από την υπηρεσία μας.

**Επειδή**, με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 3 του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 (όπως οι διατάξεις της παρ. 2 τροποποιήθηκαν με την παράγραφο 5β' του άρθρου 38 του ν.4024/2011) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

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

2. Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Το τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε. Εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα των προσώπων που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και των προσώπων που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, τα εισοδήματα της παρ. 1 του άρθρου 14 και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε. Επίσης, εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς οι μακροχρόνια άνεργοι που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΔ, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω οργανισμό, εφόσον κατά το χρόνο της βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα.

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.....».

**Επειδή**, εν προκειμένω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι πιστώσεις στους τραπεζικούς της λογαριασμούς που πραγματοποιήθηκαν από την εταιρεία ..... αφορούν ποσά που έχουν μεταφερθεί σταδιακά κατά τα έτη 2011-2014 από τον χρηματιστηριακό της λογαριασμό στην εταιρεία .....χρηματιστηριακή στους τραπεζικούς της λογαριασμούς.

**Επειδή** η προσφεύγουσα προς απόδειξη των ισχυρισμών της προσκομίζει:

- την με ημερομηνία εκτύπωσης 12.02.2015 αναλυτική χρηματική καρτέλα της με κωδικό ....., στην οποία είναι καταγεγραμμένες όλες οι πιστώσεις και οι χρεώσεις του λογαριασμού της για το χρονικό διάστημα από 3.01.2011 - 31.12.2012,
- την με ημερομηνία εκτύπωσης 26.01.2017 αναλυτική χρηματική καρτέλα της με κωδικό ....., στην οποία είναι καταγεγραμμένες όλες οι πιστώσεις και οι χρεώσεις του λογαριασμού της για το χρονικό διάστημα από 2.01.2013 - 31.12.2013,
- την με ημερομηνία εκτύπωσης 18.01.2018 θέση πελάτη με κωδ. 21403,
- την με ημερομηνία εκτύπωσης 14.11.2011 αποτίμηση χαρτοφυλακίου της στην εταιρεία ..... την από 22.02.2012 οικονομική έκθεση (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4

του ν.3556/2007) από 1.01.2011 – 31.12.2011 της τελοούσης υπό εκκαθάριση ανώνυμης εταιρείας επενδύσεων χαρτοφυλακίου ..... καθώς και αλληλογραφία σχετική με την επιστροφή κεφαλαίου της εταιρείας ..... και

- συνταχθείσα από την ίδια αναλυτική κατάσταση αποδόσεως *repos* (τόκοι και φόροι) κατά το έτος 2011 και 2012 με βάση τις σχετικές εγγραφές της αναλυτικής χρηματικής καρτέλας της εταιρείας .....

**Επειδή**, η φορολογική αρχή συμπεριέλαβε στα εισοδήματά της για τον καταλογισμό της εισφοράς αλληλεγγύης τα κάτωθι ποσά που πιστώθηκαν στους τραπεζικούς της λογαριασμούς από την εταιρεία .....

- ποσό 7.341,71 ευρώ που μεταφέρθηκε στον με αριθ. ....λογαριασμό της EUROBANK την 25.10.2011,
- ποσό 30.000,00 ευρώ που μεταφέρθηκε στον με αριθ. ....λογαριασμό της EUROBANK την 17.01.2012,
- ποσό 25.000,00 ευρώ που μεταφέρθηκε στον με αριθ. ....λογαριασμό της EUROBANK την 18.05.2012 και
- ποσό 9.015,00 ευρώ που μεταφέρθηκε στον με αριθ. ....λογαριασμό της EUROBANK την 17.01.2013.

**Επειδή**, όπως προκύπτει από τα προσκομισθέντα στην υπηρεσία μας στοιχεία: α)κατά τη διάρκεια της χρήσης 2011 η προσφεύγουσα έλαβε από πώληση μετοχών 2.785,78 ευρώ ενώ το κέρδος από την πώληση των μετοχών ανέρχεται σε 17,28 ευρώ, έλαβε επίσης από μερίσματα 498,34 ευρώ, ενώ η απόδοση των *repos* (μετά φόρων) ανέρχονταν σε 979,76 ευρώ, β)κατά τη διάρκεια της χρήσης 2012 η προσφεύγουσα έλαβε από πώληση μετοχών 7.595,21 ευρώ χωρίς όμως να αποκομίσει κέρδος από την πώλησή τους, έλαβε από μερίσματα 112,37 ευρώ, ενώ η απόδοση των *repos* (μετά φόρων) ανέρχονταν σε 586,46 ευρώ. Τα ως άνω ποσά η προσφεύγουσα εκ παραδρομής δεν τα συμπεριέλαβε στον κωδικό 659 του εντύπου Ε1 της δήλωσης φόρου εισοδήματος των αντίστοιχων ετών και ως εκ τούτου δεν επιβλήθηκε εισφορά αλληλεγγύης σε βάρος της για τα εν λόγω ποσά. Το σύνολο των πιστώσεων αφορά μεταφορά ποσών από τον χρηματιστηριακό της λογαριασμό στον τραπεζικό λογαριασμό και δεν συνιστά εισόδημα που υπόκειται σε εισφορά αλληλεγγύης.

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω όσον αφορά το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011) το συνολικό εισόδημα επιβολής εισφοράς αλληλεγγύης ανέρχεται σε 34.172,97 + 1.495,38 (κέρδος από πώληση μετοχών, μερίσματα και απόδοση *repos*)= 37.065,95 ευρώ X 2% = 741,32 ευρώ, από το οποίο αφαιρείται η ήδη καταβληθείσα εισφορά αλληλεγγύης ποσού 683,46 ευρώ, συνεπώς η διαφορά ανέρχεται σε 57,86 ευρώ.

**Επειδή**, όσον αφορά το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) το συνολικό εισόδημα επιβολής εισφοράς αλληλεγγύης ανέρχεται σε 21.684,80 + 764,47 (καταβολή μερισμάτων και απόδοση *repos*)= 22.449,27 ευρώ X 2% = 448,98 ευρώ, από το οποίο αφαιρείται η ήδη

καταβληθείσα εισφορά αλληλεγγύης ποσού 537,04 ευρώ (επί τεκμαρτού εισοδήματος), συνεπώς δεν υπάρχει επιπλέον διαφορά για καταλογισμό.

**Επειδή**, όσον αφορά το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και το φορολογικό έτος 2014 δεν υπάρχει διαφορά αλληλεγγύης για καταλογισμό.

Περαιτέρω, 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 μη επιβληθείσας εισφοράς αλληλεγγύης οικ. έτους 2012, ύψους 57,86 ευρώ, επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

Πρόσθετος φόρος στην εισφορά αλληλεγγύης οικ. έτους 2012 ύψους 57,86 ευρώ

|                            | (Α)                             | (Β)                                         | (Γ)                                                                                                                   | (Δ)=(Β)+(Γ)                                                  |                                                           |
|----------------------------|---------------------------------|---------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------|
|                            | <b>ΑΡΘΡΟ 1<br/>Ν. 2523/1997</b> | <b>ΑΡΘΡΟ 58§1<br/>περ. γ'<br/>ΚΦΔ (10%)</b> | <b>ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από<br/>01/01/2014 μέχρι την έκδοση<br/>της παρούσας απόφασης<br/>(54 μήνες*0,73%=39,42%)</b> | <b>ΣΥΝΟΛΟ<br/>ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ<br/>ΑΡΘΡΟΥ 49§1<br/>Ν. 4509/2017</b> | <b>ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ<br/>ΚΥΡΩΣΗ<br/>ΜΕΤΑΞΥ<br/>(Α) ΚΑΙ (Δ)</b> |
| <b>ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ<br/>ΦΟΡΟΣ</b> | 69,43 €                         | 5,79 €                                      | 22,81 €                                                                                                               | 28,60 €                                                      | 28,60 €                                                   |

### Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 15.02.2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., **ΑΦΜ** .....ως εξής:

α)την τροποποίηση της με αριθ. ....../27.12.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και

β)την ακύρωση των με αριθ. ....../27.12.2017, ....../27.12.2017 και ....../27.12.2017 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικών έτους 2013, 2014 και 2015, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.

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

**Α)Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012 (α/α ...../2017)**

|                                                                                                                    |                |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|
| Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης ( $34.172,97 + 1.495,38 = 37.065,95 \times 2\% = 741,32 - 683,46 = 57,86 \text{ €}$ ) | 57,86 €        |
| Επιεικέστερη κύρωση του άρθρου 49 του ν.4509/2017                                                                  | 28,60 €        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>                                                                                         | <b>86,46 €</b> |

**Β)Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013 (α/α ...../2017)**

**Τελικό χρεωστικό ποσό 0 €**

**Γ)Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014 (α/α ...../2017)**

**Τελικό χρεωστικό ποσό 0 €**

**Δ) Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (α/α ...../2017)**

**Τελικό χρεωστικό ποσό 0 €**

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.