



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604537

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα,

29/05/2018

Αριθμός απόφασης: 2781

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

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

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. 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.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **26/01/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή: του (.....), **ΑΦΜ** κατοίκου Δήμου (περιοχή), οδός και αριθμ. κατά : **α)** Της υπ' αριθ./2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου **β)** Της επισυναπτόμενης στην άνω πράξη από 27/12/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. **γ)** Της υπ' αριθ./2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ν. 3986/2011 του οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου. **δ)** Της επισυναπτόμενης στην άνω πράξη από 27/12/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης κατ' άρθρο 29 ν. 3986/2011 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις: α) υπ' αριθμ./2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), β) υπ' αριθμ./2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν.3986/2011, οικ. έτους 2013, του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων, Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), καθώς και τις οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου

φορολογίας εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, της ελεγκτού του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., , των οποίων ζητείται η ακύρωση .

5. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **26/01/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του (.....), 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 υπ' αριθμ./2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), καταλογίσθηκε στους προσφεύγοντες φόρος εισοδήματος ποσού 43.034,26 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 46.477,00 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **89.511,26 ευρώ**.

β) Με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν.3986/2011, οικ. έτους 2013, του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων, Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα εισφορά αλληλεγγύης ν.3986/2011 ποσού 5.387,82 ευρώ πλέον πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας ποσού 5.818,85 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **11.206,67 ευρώ**.

Η διαφορά φόρου και εισφοράς αλληλεγγύης προέκυψε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των από 27/02/2017 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, της ελεγκτού του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων περί προσαύξησης περιουσίας, του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994.

Σε εκτέλεση της Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε./2016 έγγραφης παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος προς τις ελεγκτικές υπηρεσίες, διενεργήθηκε έρευνα για την διαπίστωση αποκλίσεων μεταξύ του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δηλωθέντων εισοδημάτων φυσικών προσώπων υπόχρεων σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα.

Συνεπεία της ανωτέρω έρευνας από τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος εκδόθηκε η με αριθ. Α.Β.Μ.: Ε.Ο.Ε. Σ.Σ./2016 παραγγελία για τη διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης προς διακρίβωση τέλεσης αδικήματος φοροδιαφυγής και νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα (Ν.2523/97, Ν.3691/2008), η οποία παραδόθηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. την 16-10-2017, με κλειστό φάκελο που περιείχε οπτικό δίσκο (CD) με τα τραπεζικά δεδομένα του προσφεύγοντα.

Συνεπεία των ανωτέρω εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η με αριθ./2017 εντολή διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2003 - 2013 (χρήσεις 2011 – 2012).

Από την επεξεργασία των δεδομένων του CD, που διαβιβάστηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με την ως άνω παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, και μετά την κλήση του προσφεύγοντος για παροχή εξηγήσεων με το από 04-12-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων , ο έλεγχος απεφάνθη ότι, συγκεντρωτικά οι πιστώσεις/καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου 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:

Συγκεκριμένα ο προσφεύγων απέστειλε στο εξωτερικό, τα παρακάτω εμβάσματα:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΧΩΡΑ ΠΡΟΟΡΙΣΜΟΥ	ΑΠΟΔΕΚΤΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΕ ΕΥΡΩ
01/02/2011				2.908,64
23/03/2011				600.000,00
16/06/2011				150.000,00
05/10/2011				300.000,00
30/12/2011				3.207,67
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΜΒΑΣΜΑΤΩΝ				1.056.116.31

Οι μη αιτιολογηθείσες βάσει ελέγχου πρωτογενείς καταθέσεις για την χρήση 2012, απεικονίζονται κατωτέρω :

A / A	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Είδος Λογ/σμού	Ημερ. Συν/γής	Ποσό Ευρώ-Πίστωση	Αιτιολογία Συναλλαγής	Χώρα Εμβάσματος	Παρατηρήσεις
1			Καταθετικός	25/4/2012	5.000,00	.....		.....
2			Καταθετικός	25/4/2012	5.000,00	.....		.....
3			Καταθετικός	25/7/2012	48.000,00	.....	CY	.....
4			Καταθετικός	21/9/2012	18.000,00	.....		.....
5			Καταθετικός	23/10/2012	5.000,00	.....		.....
6			Καταθετικός	21/11/2012	2.438,00	.....		.....
7			Καταθετικός	29/11/2012	30.000,00	.....		.....
ΣΥΝΟΛΑ ΧΡΗΣΗΣ 2012					113.438,00			

Λόγω των διαφορών εισοδήματος που διαπιστώθηκε όπως πιο πάνω αναφέρουμε επιβλήθηκε για το οικ. έτος 2013 Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης άρθρου 29 Ν. 3986/2011 με την υπό κρίση προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν η μεταρρυθμιστούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Αναφορικά με τις υπ' αριθμόν στον άνω πίνακα 1,2,4,5,6 και 7 πιστώσεις

- Οι άνω πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς δεν αποτελούν εισόδημα από άγνωστη πηγή αλλά από καταθέσεις μετρητών που πραγματοποιήθηκαν στους λογαριασμούς του από τον ίδιο προς απόδειξη δε αυτών προσκόμισε αντίγραφο αποδεικτικών συναλλαγής της (ΣΧΕΤ. 1,2,3,4), Δελτίο Κατάθεσης της (πρώην δίκτυο της στην Ελλάδα)

(ΣΧΕΤ. 5)

- Από τις φορολογικές δηλώσεις οικονομικών ετών 2006-2013 καθώς και τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου για τα ανωτέρω έτη (**ΣΧΕΤ. 14**), από τον οποίο προκύπτει ότι το προς ανάλωση υπόλοιπο ανέρχεται σε 3.764.279,16€ και ότι οι συναλλαγές αυτές αφορούν καταθέσεις εξ' ιδίων χρημάτων, οι οποίες δικαιολογούνται και καλύπτονται πλήρως από τα δηλωθέντα εισοδήματά του. Ως εκ τούτου, καλύπτονται πλήρως από τα δηλωθέντα εισοδήματά του, οι άνω αναφερόμενες πιστώσεις δεν είναι πρωτογενείς ούτε αποτελούν εισόδημα από άγνωστη πηγή φορολογητέο κατά τις διατάξεις των άρθρων 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994.

Αναφορικά με την υπ' αριθμόν 3 στον άνω πίνακα πίστωση

-Το ποσό αυτό προέρχεται από κατάθεσή του στην ημεδαπή από εισοδήματά μου, τα οποία έχει συμπεριλάβει στις φορολογικές του δηλώσεις προηγούμενων ετών και έχει φορολογηθεί.

-Το άνω ποσό το οποίο επεστράφη με έμβασμα στον υπ' αρ. λογαριασμό του στην στην Ελλάδα την 25/7/2012 προέρχεται από μεγαλύτερο κεφάλαιό του, ποσού ύψους 600.250,00€ το οποίο υπήρχε κατατεθειμένο στον υπ' αρ. ατομικό τραπεζικό λογαριασμό που διατηρούσε στην στην Ελλάδα. __Ως εκ τούτου αποτελεί εισερχόμενο έμβασμα μη αναλωθέντος κεφαλαίου μου, το οποίο έχει δηλωθεί και σε κάθε περίπτωση προκύπτει η πηγή της προέλευσής του από αρχική κατάθεσή μου στην Ελλάδα και ως εκ τούτου δεν αποτελεί εισόδημα από άγνωστη πηγή φορολογητέο κατά τις διατάξεις των άρθρων 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994.

Αναφορικά με την υπ' αριθμόν 4 στον άνω πίνακα πίστωση επάγομαι τα κατωτέρω:

Η υπ' αριθμόν 21/9/2012 κατάθεση ποσού 18.000,00€ στον υπ' αρ. λογαριασμό του στην (**ΣΧΕΤ. 26**) το σχετικό παραστατικό της) αφορά την επιστροφή από την πληρεξούσια δικηγόρο του, δικηγόρο Αθηνών χρημάτων ισόποσης αξίας που είχα δώσει σε εκείνην για την πραγματοποίηση επ' ονόματι και λογαριασμό του, λόγω απουσίας του στο εξωτερικό κατά το χρόνο εκείνο, αγοράς ενός αγροτεμαχίου, η οποία δεν πραγματοποιήθηκε και ως εκ τούτου το ποσό αυτό του επεστράφη με κατάθεση στον άνω λογαριασμό του.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94 :... «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 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.».

Σύμφωνα με την παρ. 10 της ΠΟΛ 1095/29-4-2011, η οποία έχει ως θέμα την προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010. : ... «Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. Η Π.Ο.Λ. αυτή παρέχει διευκρινίσεις σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010 για την ορθή εφαρμογή τους.

Επειδή, σε συνέχεια των εγκυκλίων διαταγών [ΠΟΛ 1033/21.2.2013](#) και ΠΟΛ.:1228 /15.10.2014 του Υπ. Οικ. με τις οποίες δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων της [παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994](#) όπως ίσχυε στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που απέστειλαν

εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-2011 με τις οποίες παρασχέθηκαν οι παρακάτω διευκρινίσεις σύμφωνα με τις οποίες προβλέπεται ότι φορολογείται η προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και όχι η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας που δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της.

Περαιτέρω η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις κ.λπ. (σχετ. η [ΠΟΛ. 1095/2011](#)).

Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του.

Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπεριστατωμένη (σχετ. διατ. [άρθ. 28](#) και [64 Ν. 4174/2013](#)).

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται και προσκομίζει στοιχεία που δεν είχε συμπεριλάβει στις υποβληθείσες δηλώσεις αυτά εξετάζονται και συνεκτιμούνται από τον έλεγχο.

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, αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

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

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

άρθρου 78 του Συντάγματος ούτε, άλλωστε, προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου. (ΣΤΕ 884/2016).

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

Επειδή, περαιτέρω, το ποσό, που εμβάσθηκε μέσω τραπεζικού λογαριασμού, θεωρείται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα και φορολογείται ως εισόδημα της χρήσης, κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, καθόσον από το χρονικό αυτό σημείο γεννάται ισόποση (άγνωστης προέλευσης) προσαύξηση της περιουσίας του και αντίστοιχη φοροδοτική του ικανότητα, η δε μεταφορά (με έμβασμα) χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου (στον οποίο δεν υπάρχει άλλος συνδικαιούχος) σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου δεν ενέχει προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον, καταρχήν, ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, με αφορμή το οποίο έγινε ο έλεγχος και διαπιστώθηκε η προσαύξηση. Κρίσιμος είναι είτε ο χρόνος κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του, όπως ο χρόνος κατάθεσης του ποσού αυτού ή τμήματος του σε άλλον τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου, από τον οποίο το επίμαχο ποσό ή μέρος του μεταφέρθηκε στο λογαριασμό του, μέσω του οποίου διενεργήθηκε το έμβασμα. Ο προσδιορισμός δε του κρίσιμου χρόνου, που συνιστά ζήτημα πραγματικό, διενεργείται κατ' ενάσκηση δέσμιας αρμοδιότητας από τη φορολογική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία, συλλεγόμενα κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων καθώς και η αναζήτηση πληροφοριών και εγγράφων α π ό τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή τέτοιων στοιχείων καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει με ειδική αιτιολογία να βεβαιώνει η φορολογική αρχή, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνο του εμβάσματος. Καταλογιστική δε πράξη, που φορολογεί το (άγνωστης πηγής ή αιτίας) ποσό τραπεζικού λογαριασμού, που τροφοδότησε το έμβασμα, ως εισόδημα της χρήσης, κατά την οποία πραγματοποιήθηκε το έμβασμα, χωρίς να εξετάζεται ο κατά τα ανωτέρω κρίσιμος χρόνος επέλευσης της περιουσιακής προσαύξεσης αιτιολογείται, κατ' αρχήν ελλιπώς. Ωστόσο, η πλημμέλεια αυτή δεν οδηγεί κατ' ανάγκη σε ακύρωση της πράξης. Ειδικότερα, στην περίπτωση αυτή, η πραγματική βάση της πράξης συνίσταται στο ότι η επίμαχη, άγνωστης προέλευσης, περιουσιακή προσαύξηση, που φορολογείται ως εισόδημα, επήλθε σε χρονικό σημείο ευρισκόμενο εντός της χρήσης, όπου διενεργήθηκε το έμβασμα. Η εν λόγω πραγματική βάση δεν είναι οπωσδήποτε εσφαλμένη αλλά, αντιθέτως, κατ' αποτέλεσμα ορθή, αν το επίμαχο ποσό προκύπτει ότι εισήχθη στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, αυξάνοντας την, κατά τη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησης του εμβάσματος. (ΣΤΕ 884/2016).

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 διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας του φορολογουμένου, πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το ύψος και το είδος των εισοδημάτων του, το επάγγελμά του, την περιοδικότητα των καταθέσεων του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ το δε τιθέμενο όριο καταθέσεων πάνω από το οποίο θα πρέπει να ζητείται από τον φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας κατάθεσης πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος ουσιαστικά να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα.

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, και προς επίρρωση των προβαλλόμενων λόγων αυτής προσκόμισε στοιχεία από τα οποία ορισμένα χαρακτηρίστηκαν, ως αναφέρεται στην εισήγηση απόψεων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. εξ' αρχής ως νέα στοιχεία (τα οποία δεν ελήφθησαν υπόψη του ελέγχου) Συνεπώς κρίθηκε από την Υπηρεσία μας ότι απαιτούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, ως προς το σύνολο των προσκομισθέντων στοιχείων, και προς τούτου συντάχθηκε η υπ' αριθμ. 26/21.03.2018 πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με τα εξής πρόσθετα στοιχεία για το οικον. έτος 2013:

Αναφορικά με τις υπ' αριθμόν στον άνω πίνακα 1,2,4,5,6 και 7 πιστώσεις προσκομίζει τα κατωτέρω:

- αντίγραφο κινήσεων του υπ' αρ ελεγχόμενου τραπεζικού λογαριασμού που διατηρούσε στην στην Ελλάδα για το χρονικό διάστημα από 1.1.2010 έως 31.12.2012, **(ΣΧΕΤ. 15)**
- αντίγραφο κινήσεων του υπ' αρ ελεγχόμενου τραπεζικού λογαριασμού που διατηρούσε στην στην Ελλάδα για το χρονικό διάστημα από 1.1.2010 έως 31.12.2012, **(ΣΧΕΤ. 16)**
- αντίγραφα καταστάσεων (statements) - κινήσεων του συνόλου των τραπεζικών προϊόντων που διατηρούσα στην για το έτος 2012. **(ΣΧΕΤ. 17)**

Αναφορικά με την υπ' αριθμόν 3 στον άνω πίνακα πίστωση προσκομίζει τα κατωτέρω:

- αντίγραφο κινήσεων του υπ' αρ. ατομικού τραπεζικού λογαριασμού του στην στην Ελλάδα για το χρονικό διάστημα από 1/1/2010 μέχρι 31/12/2012. **(ΣΧΕΤ. 20)**
- αντίγραφο του από 16/7/2010 παραστατικού της στην αναφορικά με το υπ' αρ. έμβασμα **(ΣΧΕΤ.21)**
- αντίγραφο κίνησης του υπ' αριθμόν λογαριασμού μου που διατηρεί στην στην από την ημερομηνία ανοίγματός του (06/07/2010 μέχρι την 31/12/2012) **(ΣΧΕΤ. 22)**
- αντίγραφο κίνησης του υπ' αριθμόν προθεσμιακού λογαριασμού του στην στην Κύπρο **(ΣΧΕΤ. 23)**
- αντίγραφο κίνησης του υπ' αριθμόν προθεσμιακού λογαριασμού του στην στην Κύπρο **(ΣΧΕΤ. 24.)**
- αντίγραφο κίνησης του υπ' αριθμόν προθεσμιακού λογαριασμού του στην στην Κύπρο **(ΣΧΕΤ. 25)**

Επειδή με το με αριθμ.πρωτ.9849/05.04.2018 (αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ/2018) έγγραφο το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π μας διαβίβασε σχετική έκθεση με τις πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει της ως άνω

πράξης αναπομπής σύμφωνα με την οποία κατόπιν αξιολόγησης των διαβιβασθέντων στοιχείων οι ως άνω πιστώσεις διαχωρίστηκαν: **α)**στις πιστώσεις για τις οποίες ο έλεγχος έκρινε ότι με τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν προκύπτουν νέα δεδομένα και **β)**στις πιστώσεις για τις οποίες οι προσφεύγοντες-συνδικαιούχοι των επίμαχων λογαριασμών, επικαλέσθηκαν διαφορετικούς ισχυρισμούς σε σχέση με αυτόν που είχαν προβάλει κατά την διάρκεια του ελέγχου, εκ των οποίων ορισμένοι έγιναν δεκτοί ενώ άλλοι απορρίφθηκαν ως αναπόδεικτοι. Συνεπώς κατόπιν της διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων αιτιολογήθηκαν οι πιστώσεις που εμφανίζονται στον παρακάτω **πίνακα Β** και αφορούν **το έτος 2012** για το οποίο είχε προκύψει για την προσφεύγουσα θέμα προσαύξησης:

Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Είδος Λογ/σμού	Ημερ. Συν/γής	Ποσό Ευρώ-Πίστωση	Αιτιολογία Συναλλαγής	Χώρα Εμβάσματος	Παρατηρήσεις
.....		Καταθετικός	25/7/2012	(48.000,00 +6.266,97) 54.266,97	.....	CY	.....

Συγκεκριμένα διαπιστώθηκαν τα εξής:

Πίστωση με α/α 3 του ανωτέρω πίνακα ποσού **48.000,00 €** (54.266,97 € - 6.266,97 €): Στις 16/07/2010 με χρέωση του με αριθμό ελεγχόμενου τραπεζικού λογαριασμού που τηρούσε ο προσφεύγων στην στην Ελλάδα ποσού 600.422,00 € και αιτιολογία συναλλαγής «.....» (Σχετ.20), μεταφέρθηκε με έμβασμα ποσό 600.200,00 € στον με αριθμό μη ελεγχόμενο τραπεζικό λογαριασμό στην στην (Σχετ.21). Μέρος του προαναφερόμενου εμβάσματος ύψους 600.000,00 €, επενδύθηκε στον με αριθμό μη ελεγχόμενο προθεσμιακό τραπεζικό λογαριασμό στις 16/07/2010 (Σχετ.23).

Ο προαναφερόμενος προθεσμιακός λογαριασμός έκλεισε στις 19/04/2011 με μεταφορά ποσού 614.936,50 € (Σχετ. 23) στον με αριθμό μη ελεγχόμενο προθεσμιακό λογαριασμό, ο οποίος έκλεισε στις 23/04/2012 με μεταφορά ποσού 640.142,37 € (Σχετ.24) στον με αριθμό (Σχετ.22). Την ίδια μέρα επενδύθηκε το ποσό των 614.770,69 € στον με αριθμό μη ελεγχόμενο προθεσμιακό λογαριασμό της στην (Σχετ.25).

Με τη λήξη του επενδυτικού προϊόντος στις 23/7/2012, οι τόκοι του επενδυτικού ύψους 6.266,97 € και μέρος του κεφαλαίου του επενδυτικού ύψους 48.000,00 € μεταφέρθηκαν στον με αριθμό και κατόπιν το σύνολο τους 54.266,97 € μεταφέρθηκε στον με αριθμό ελεγχόμενο τραπεζικό λογαριασμό (Σχετ. 25, 22). Από τα παραπάνω προκύπτει ότι για το ποσό των 48.000,00 € δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48 § 3 του Ν. 2238/1997, καθόσον η πίστωση αφορά μέρος επενδυτικού κεφαλαίου που έχει ήδη φορολογηθεί.

Επειδή συγκεκριμένα ως προς τις υπόλοιπες ανωτέρω συναλλαγές αφού ελήφθησαν υπόψη τα προσκομιζόμενα με την ενδικοφανή προσφυγή και το υπόμνημα πρόσθετα (νέα) στοιχεία, προκύπτουν τα εξής:

- Για τα ποσά των **5.000€ , 5.000€ , 5.000€ , 2.348,00€ και 30.000,00** δεν ανέφερε ο προσφεύγων από ποια ληφθέντα ποσά και ποιους τραπεζικούς λογαριασμούς προέρχονται αυτά ώστε να μπορούν από τον έλεγχο να γίνουν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις ,δηλαδή αν τα ληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων η λοιπών δπανών έτσι ώστε να

δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο λογ/σμό(ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015) Ως εκ τούτου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48 § 3 του Ν. 2238/1994.

- Για το ποσόν των **18.000,00€** που πιστώθηκε την 21/9/2012 κατάθεση στον υπ'αρ. λογαριασμό του στην με αιτιολογία συναλλαγής «ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΠΟ» δεν προκύπτει ότι η πίστωση προέρχεται από εισοδήματα που έχουν ήδη φορολογηθεί ή απαλλάσσονται του φόρου λόγω ειδικών διατάξεων και αφετέρου από την επεξεργασία των ελεγχόμενων τραπεζικών λογαριασμών δεν προκύπτει να έχει γίνει ισόποση χρέωση τους με το ποσό των 18.000,00 €, ούτε βρέθηκε κάποια χρέωση διαφορετικού ποσού στην αιτιολογία της οποίας να αναφέρεται το όνομα της πληρεξούσιας δικηγόρου ή κάποια άλλη αιτιολογία σχετική με αγορά ακινήτων, για την πίστωση ποσού 18.000,00 € εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48 § 3 του Ν. 2238/1994.

Επειδή στο άρθρο 29 του ν.3986/2011 μεταξύ άλλων ορίζεται:

«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:

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 με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής:

«1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής: «17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

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

[...]

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

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

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

«Άρθρο 58 Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

Άρθρο 58Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

[...] 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. [...]».

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη που αφορά την Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης οικονομικού έτους 2012 σύμφωνα με τις διατάξεις άρθρου 29 Ν. 3986/2011, είναι παρακολουθηματικού χαρακτήρα και αφορά καταλογισμό λόγω της διαφοράς εισοδήματος που διαπιστώθηκε πρέπει να τροποποιηθεί ανάλογα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **26/01/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής: του (.....), ΑΦΜ ήτοι την τροποποίηση των επίδικων πράξεων σύμφωνα τα ανωτέρω και τον υπολογισμό των προσαυξήσεων βάσει των ευνοικότερων διατάξεων.

Επί της υπ' αριθ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδ. φόρου Εισοδ.οικ. 2013 Προσδιορισμός προσαύξησης περιουσίας αρ. 48 § 3 Ν.2238/94 βάσει της παρούσας απόφασης:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2013	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ (αναπομπή)	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ

	(1)	(2)	(3)	(3)-(1)
Φορολογητέο Εισόδημα	18.641,33	18.641,33	18.641,33	0,00
Προσαύξηση άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94	0,00	65.438,00	65.438,00	65.438,00
Συνολικά φορολογητέα εισοδήματα	18.641,33	78.203,53	78.203,53	59.562,20

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚΟΝ.2013

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	
Α - Β. Από ακίνητα	12.765,53	12.765,53	12.765,53	
Γ. Από κινητές αξίες		0,00		
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις		0,00		
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις		0,00		
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες		0,00		
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα		0,00		
Προσαύξηση περιουσίας αρ. 48 §3 ν. 2238/1994		65.438,00	65.438,00	
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης		0,00		
Συνολικό εισόδημα	12.765,53	78.203,53	78.203,53	
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται				
Υπόλοιπο	12.765,53	78.203,53	78.203,53	
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	5.875,80	0,00		
Άθροισμα	18.641,33	78.203,53	78.203,53	
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994	0,00	0,00		
Φορολογητέο εισόδημα	18.641,33	78.203,53	78.203,53	

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης :

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2013	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	18.641,33	78.203,53	78.203,53	59.562,20
Πιστωτικό ποσό				
Χρεωστικό ποσό	717,31	21.312,50 €	21.312,50 €	20.595,19
Προκαταβολή φόρου	1.044,42€	1.044,42€	1.044,42€	-
Τέλη χαρτοσήμουαπο εκμίσθωση ακιν.	55,08	55,08	55,08	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	11,02	11,02	11,02	
Συνολο φορου	1.827,83	22.423,02	22.423,02	20.595,19
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 116%(58μχ2) (22.524,08 Χ116%)		26.127,93 €		
Πρόστιμο παρ. 1 ^ο άρ. 58 Κ.Φ.Δ . 50% (20.595,59€)			10.297,59	10.297,59
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% *53 μ . =38,69%Χ(20.595,19€)			7.968,27	7.968,27
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.827,83€	48.652,01 €	40.697,88	38.861,05

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 26.127,93 € > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (10.297,59+7.968,27) **18.265,86 €**. Συνεπώς επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕ ΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ1 Ν.2523/1997(61.139,3 8)Χ116%	ΑΡΘΡΟ 58 παρ.1γ ΚΦΔ (50%Χ(25.595, 16)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσης Απόφασης (53 ΜΗΝΕΣ Χ 0,73%=38,69%Χ(25.59 5,16)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜ ΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/20 17	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	26.127,93 €	10.297,59€	7.968,27€	18.265,86	18.265,86

Επί της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης αρθ. 29 Ν. 3986/2011

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2013	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	12.765,53	12.765,53	12.765,53	
Αυτοτελή φορολ. ποσά	42.377,36€	42.377,36€	42.377,36€	
Τόκοι καταθέσεων αλλοδ.		5.640,27	5.640,27	5.640,27
Φόρος αυτοτελώς φορολ. ποσών.	4.819,76	4.819,76	4.819,76	
Φόρος τίκων καταθέσεων αλλοδ.		626,70	626,70	626,70
Προσαύξηση περιουσίας αρ. 48 §3 ν. 2238/1994		65.438,00	65.438,00	65.438,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ	59.962,65	131.667,62	131.667,62	71.704.97

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης βάσει της παρούσας απόφασης:

Οικ. έτος 2012	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Εισόδημα Επιβολής εισφοράς	59.962,65€	131.667,62€	131.667,62	71.704.97
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	3 %	4%	4%	
	1.798,88€	5.266,70 €	5.266,70 €	3.467,82
Πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας (3.467,82Χ116%)		4.022,67€		
Πρόστιμο παρ. 1 ^α αρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%Χ 3.467,82728,00			1.733,91	1.733,91
Τόκος αρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% *53 μ =38,69%Χ3.467,82€			1.341,69	1.341,69
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ Ε.Ε. ΑΛΛ.	1.798,88€	9.289,37	8.342,30	6.543,42

Πρόσθετος φόρος αρ. 1 ν. 2523/97 = 4.022,67€ > Πρόστιμο παρ. 1 αρ. 49 ν. 4509/2017 = (1.733,91+1.341,69)= **3.075,60€** Συνεπώς επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕ ΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ1 Ν.2523/1997 (7.332,16)Χ12 0%	ΑΡΘΡΟ 58 παρ.1γ ΚΦΔ(50%Χ(7.332, 16)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσης Απόφασης (53 ΜΗΝΕΣ Χ 0,73%=38,69%Χ(7.332,16)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ.1 ΑΡΘ.Υ 49Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟ Σ ΦΟΡΟΣ	8.798,59 €	1.733,91 €	1.341,69€	3.075,60	3.075,60

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

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

ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΤΙΜΟΛΕΩΝ

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .

