



Αριθμός απόφασης: 2690

Ημερομηνία: 29-05-2018



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης  
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 2131604536  
ΦΑΞ : 2131604567

### 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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τις από 29-01-2018 και με αρ. πρωτ. .... και ..... ενδικοφανείς προσφυγές του ..... του ....., κατοίκου ..... οδός ..... αρ. ...., με ΑΦΜ ....., κατά: α) της υπ' αριθμ. .... /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία του επιβλήθηκαν συνολικά οφειλόμενοι φόροι πρόσθετοι φόροι, τέλη και εισφορές ύψους 146.308,03 ευρώ για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 01.01.2012-31.12.2012) και β) της υπ' αριθμ. .... /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία του επιβλήθηκαν συνολικά οφειλόμενοι φόροι, πρόσθετοι φόροι, τέλη και εισφορές ύψους 70.216,05 ευρώ, για το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 01.01.2011-31.12.2011), καθώς και της από 28.12.2017 Έκθεσης Τακτικού Ελέγχου του ίδιου Προϊσταμένου.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 28-12-2017 σχετική έκθεση τακτικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, του ίδιου Προϊσταμένου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
  6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του 1<sup>ου</sup> τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.
- 

Επί των από 29-01-2018 και με αρ. πρωτ. .... και ..... ενδικοφανών προσφυγών του ..... του ....., με ΑΦΜ ....., οι οποίες κατατέθηκαν εμπρόθεσμα (κοινοποίηση 29-12-2017) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η αμφισβητούμενες διαφορές φόρου κ.λπ. συμβεβαιουμένων ποσών προέκυψαν κατόπιν των διαπιστώσεων και πορίσματος ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς στην συνέχεια ελέγχου τραπεζικών καταθέσεων και προσδιορισμού εισοδήματος Α΄ πηγής του προσφεύγοντος από τον οποίον καταλογίστηκαν: α) για την χρήση 2011 αφενός διαφορά στα καθαρά φορολογητέα εισοδήματα του προσφεύγοντος από ακίνητα ύψους 24.011,81 Ευρώ, και αφετέρου φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 ν. 2238/2994 ύψους 47.284,70 Ευρώ λόγω προσαύξησης περιουσίας από μη αιτιολογημένες πρωτογενείς καταθέσεις και β) για την χρήση 2012 αφενός διαφορά στα καθαρά εισοδήματα του προσφεύγοντος από ακίνητα ύψους 24.011,81 Ευρώ, και αφετέρου φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 ν. 2238/2994 ύψους 129.000,00 Ευρώ λόγω προσαύξησης περιουσίας από μη αιτιολογημένες πρωτογενείς καταθέσεις.

Ο προσφεύγων αμφισβητεί τη νομιμότητα των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

### ***I. ΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΜΜΕΛΕΙΕΣ***

- **ΑΚΥΡΟΤΗΤΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΛΟΓΩ ΕΛΛΙΠΟΥΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.**

.... Η έκθεση τακτικού ελέγχου δεν προβαίνει σε καμία αιτιολόγηση των επιβληθέντων φόρων επί των τεκμαρτών μισθωμάτων αλλά και στον προσδιορισμό πρωτογενών καταθέσεων αρκούμενη μόνο στην επανάληψη του υπομνήματος μου χωρίς καμία αιτιολογημένη αντίκρουση των ισχυρισμών μου.

- **ΠΑΡΑΒΑΣΗ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΗΣ ΑΝΑΛΟΓΙΚΟΤΗΤΑΣ (ΑΡΘΡΟ 28 ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ) και ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΣΤΗ ΔΙΚΑΙΗ ΔΙΚΗ (ΑΡΘΡΟ 6 Ε.Σ.Δ.Α.) .....**

- **ΠΑΡΑΒΙΑΣΗ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ και ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΗΣ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗΣ ΕΜΠΙΣΤΟΣΥΝΗΣ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΟΥΜΕΝΟΥ. ....**

## ***II. ΛΟΓΟΙ ΟΥΣΙΑΣ***

### **A. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ**

#### **Χρήση 2011**

Σύμφωνα με την Έκθεση Τακτικού Ελέγχου, η οποία και συνοδεύει την προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος,

οι διαφορές του Ελέγχου σε σχέση με τα δηλωθέντα, αφορούν αφενός μεν τα εισοδήματα μου από ακίνητα και αφετέρου κάποιες τραπεζικές καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς μου που κρίθηκαν ως ανατιολόγητες πρωτογενείς καταθέσεις.

Μίας και μόνης εξ αυτών που είχε μισθωθεί στις εταιρείες του πατέρα μου ..... και ..... κατά τα έτη 2008, 2009 και 2010, γεγονός που είχε δηλωθεί νομίμως στις φορολογικές αρχές.

Τέλος, όσον αφορά το υπό στοιχείο γ) ακίνητο, ομοίως επρόκειται για ένα ακίνητο το οποίο ομοίως είναι μη ηλεκτροδοτούμενο και δεν έχει καν παροχή (και μετρητή) ύδρευσης. Για το λόγο αυτό άλλωστε και δεν μπόρεσε να μισθωθεί τελικά, αφού η μοναδική προσπάθεια που είχε γίνει για να το μισθώσει η Κοινοπραξία .....- ..... το έτος 2008, με τον όρο να μεριμνήσει η μισθώτρια για την ηλεκτροδότηση και ύδρευση του ακινήτου δεν τελεσφόρησε εν τοις πράγμασι.

Παρά τις προσπάθειες μου δεν κατέστη δυνατό να ανεύρω το μισθωτήριο του έτους 2008, λόγω της παρόδου τόσων ετών, ούτε καν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. όπου είχε κατατεθεί.

Δεδομένου δε ότι το εν λόγω ακίνητο δεν έχει καμία παροχή κοινής ωφέλειας, και ως εκ τούτου δεν έχω κανένα άλλο τρόπο να αποδείξω το γεγονός ότι αυτό είναι κενό, επικαλούμαι και προσκομίζω σχετική Υπεύθυνη Δήλωση μου, νομίμως θεωρημένη για το γνήσιο της υπογραφής μου από δημόσια αρχή.

Από όλα τα ανωτέρω είναι προφανές ότι εντελώς αβάσιμα ο Έλεγχος προχώρησε στον προσδιορισμό αυτών των επιπλέον εισοδημάτων από ακίνητα και πρέπει η προσβαλλόμενη πράξη να ακυρωθεί άλλως να τροποποιηθεί ως προς αυτό το σημείο.

### **Χρήση 2012**

Σύμφωνα με την από 28-12-2017 Έκθεση ελέγχου, κρίθηκε ότι: α) το δηλωθέν μίσθωμα που αφορούσε ένα γραφείο επιφανείας 184,5 τ.μ., που ανήκει στην πλήρη κυριότητα μου κατά ποσοστό 80% και βρίσκεται στον 5<sup>ο</sup> όροφο ενός ακινήτου που

βρίσκεται στον ..... , επί της ..... αρ. .... , για την κρινόμενη χρήση είναι κατά πολύ μικρότερο από το 3,5% της αξίας του ακινήτου, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 ν. 1249/1982 β) οι τέσσερις θέσεις στάθμευσης επιφανείας 15,05 τ.μ. 15,08 τ.μ., 15,00 τ.μ. και 15,00 τ.μ. που ανήκουν στην πλήρη κυριότητα μου κατά ποσοστό 46,67% και οι δύο θέσεις στάθμευσης επιφανείας 10,13 τ.μ. και 10,13 τ.μ. που ανήκουν στην πλήρη κυριότητα μου κατά ποσοστό 33,33% κείμενες στο σύνολο τους στο προαναφερθέν στον ..... , επί της ..... αρ. .... δεν είναι στην πραγματικότητα κενές όπως έχω δηλώσει στις σχετικές δηλώσεις μου, αλλά έχουν ιδιοχρησιμοποιηθεί, ή με την συγκατάθεση μου κατοικήθηκαν ή χρησιμοποιήθηκαν με άλλο τρόπο από τρίτο χωρίς αντάλλαγμα και ως εκ τούτου πρέπει να προσδιοριστεί το ακαθάριστο εισόδημα μου από αυτές με σύγκριση με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται αλλά πάντως το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα μου από αυτές δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το 5% ούτε μικρότερο από το 3,5% της αξίας του ακινήτου και γ) ομοίως ένα δώμα επιφανείας 20 τ.μ. που βρίσκεται στον Πειραιά επί της οδού ..... αρ. .... , που ανήκει στην πλήρη κυριότητα μου κατά ποσοστό 100% δεν είναι στην πραγματικότητα κενό όπως έχω δηλώσει στις σχετικές δηλώσεις μου, αλλά έχει ιδιοχρησιμοποιηθεί, ή με την συγκατάθεση μου κατοικήθηκε ή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τρίτο χωρίς αντάλλαγμα και ως εκ τούτου πρέπει να προσδιοριστεί το ακαθάριστο εισόδημα μου από αυτό με σύγκριση με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται αλλά πάντως το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα μου από αυτό δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το 5% ούτε μικρότερο από το 3,5% της αξίας του ακινήτου.

Ο Έλεγχος κατέληξε στα ανωτέρω συμπεράσματα του απορρίπτοντας εντελώς αυθαίρετα και χωρίς καμία ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία τις αιτιάσεις μου σχετικά με τα ανωτέρω ακίνητα.

Ειδικότερα, όσον αφορά το υπό στοιχείο α) ακίνητο, το επίδικο χρονικό διάστημα ήταν μισθωμένο ως απλό γραφείο (και όχι ως έδρα, υποκατάστημα κλπ) αφενός μεν στην εταιρεία ..... (συμφερόντων κατά κύριο λόγο του πατέρα μου και με μικρή συμμετοχή δική μου και λοιπών μελών της οικογενείας μου) και αφετέρου για ένα πολύ μικρό μέρος αυτού (12 τ.μ.) στην εταιρεία ..... (επίσης συμφερόντων του πατέρα μου), ομοίως ως χώρος γραφείου και όχι ως έδρα ή υποκατάστημα (οράτε προσκομιζόμενη εικόνα από το μητρώο των ανωτέρω εταιρειών). Με δεδομένη την πολύ περιορισμένη χρήση του ακινήτου από τις ανωτέρω εταιρείες, και το γεγονός ότι οι μισθώσεις αφορούσαν συγγενικό μου πρόσωπο και δη τον πατέρα μου είναι εύλογο ότι δεν θα συμφωνούσα το ίδιο μίσθωμα που θα συμφωνούσα ενδεχομένως με ένα τρίτο, αλλά πολύ χαμηλότερο προκειμένου να μην τον επιβαρύνω. Το συμφωνηθέν δε μίσθωμα είναι δηλωμένο στο Ε2 και έχω νομίμως φορολογηθεί για αυτό. Αντ' αυτού, ο έλεγχος μου καταλογίζει ετήσιο μίσθωμα ύψους 20.000 Ευρώ για το εν λόγω ακίνητο, **χωρίς μάλιστα να διευκρινίζει πώς από το ποσό των 13.684,75 € (το οποίο σύμφωνα με την έκθεση αντιστοιχεί στο ετήσιο ελάχιστο μίσθωμα για το συγκεκριμένο ακίνητο — σελ. 18 της Έκθεσης Ελέγχου) καταλήγει στο τελικό ποσό των 20.000 Ευρώ !!!**

Περαιτέρω, όσον αφορά τις υπό στοιχείο β) θέσεις στάθμευσης επί της ..... αρ. .... , η κρίση του Ελέγχου είναι παντελώς αυθαίρετη και πλήρως αναιτιολόγητη.

Οι συγκεκριμένες θέσεις στάθμευσης, οι οποίες βέβαια είναι **μη ηλεκτροδοτούμενες** και **δεν έχουν και καμία άλλη παροχή κοινής ωφελείας** ήταν (κατά τα έτη 2011 και 2012) και παραμένουν και μέχρι σήμερα **κενές**. Δεδομένου ότι δεν είναι δυνατόν να εξεύρω οποιοδήποτε άλλο στοιχείο προκειμένου να αποδείξω την πραγματική αυτή κατάσταση (αφού δεν υπάρχει κανένας λογαριασμός κοινής ωφελείας λόγω απουσίας τέτοιων παροχών) επικαλούμαι και προσκομίζω σχετική Υπεύθυνη Δήλωση μου, νομίμως θεωρημένη για το γνήσιο της υπογραφής μου από δημόσια αρχή.

Αξίζει δε να σημειωθεί ότι οι εν λόγω θέσεις στάθμευσης δεν έχουν μισθωθεί ποτέ πέραν μίας και μόνης εξ αυτών που είχε μισθωθεί στις εταιρείες του πατέρα μου ..... και ..... κατά τα έτη 2008, 2009 και 2010, γεγονός που είχε δηλωθεί νομίμως στις φορολογικές αρχές.

Τέλος, όσον αφορά το υπό στοιχείο **γ)** ακίνητο, ομοίως επρόκειται για ένα ακίνητο το οποίο ομοίως **είναι μη ηλεκτροδοτούμενο και δεν έχει καν παροχή (και μετρητή) ύδρευσης**. Για το λόγο αυτό άλλωστε και δεν μπόρεσε να μισθωθεί τελικά, αφού η μοναδική προσπάθεια που είχε γίνει για να το μισθώσει η Κοινοπραξία .....- ..... το έτος 2008, με τον όρο να μεριμνήσει η μισθώτρια για την ηλεκτροδότηση και ύδρευση του ακινήτου δεν τελεσφόρησε εν τοις πράγμασι.

Παρά τις προσπάθειες μου δεν κατέστη δυνατό να ανεύρω το μισθωτήριο του έτους 2008, λόγω της παρόδου τόσων ετών, ούτε καν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. όπου είχε κατατεθεί.

Δεδομένου δε ότι το εν λόγω ακίνητο δεν έχει καμία παροχή κοινής ωφελείας, και ως εκ τούτου δεν έχω κανένα άλλο τρόπο να αποδείξω το γεγονός ότι αυτό είναι κενό, επικαλούμαι και προσκομίζω σχετική Υπεύθυνη Δήλωση μου, νομίμως θεωρημένη για το γνήσιο της υπογραφής μου από δημόσια αρχή.

Από όλα τα ανωτέρω είναι προφανές ότι εντελώς αβάσιμα ο Έλεγχος προχώρησε στον προσδιορισμό αυτών των επιπλέον εισοδημάτων από ακίνητα και πρέπει η προσβαλλόμενη πράξη να ακυρωθεί άλλως να τροποποιηθεί ως προς αυτό το σημείο.

## **B. ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ**

Χρήση 2011

Ο Έλεγχος μου καταλογίζει ως πρωτογενείς καταθέσεις με βάση τις οποίες προσαυξάνει το εισόδημα μου κατά το αντίστοιχο ποσό, τις ακόλουθες καταθέσεις μετρητών που έχουν λάβει χώρα σε λογαριασμούς μου, από εμένα τον ίδιο προσωπικά:

A) πίστωση ποσού 35.580,70 Ευρώ που έλαβε χώρα στις 13.04.2011

Β) πίστωση ποσού 8.500 Ευρώ που έλαβε χώρα στις 03.01.2011

Γ) πίστωση ποσού 3.004 Ευρώ που έλαβε χώρα στις 28.12.2011

Δ) πίστωση ποσού 200 Ευρώ που έλαβε χώρα στις 10.03.2011

Απορρίπτει δε τους ισχυρισμούς μου ότι τα ποσά αυτά αποτελούν χρήματα προερχόμενα από προηγούμενες αναλήψεις μου (ανάλωση κεφαλαίου) ισχυριζόμενος ότι δεν προσκομίσθηκαν παραστατικά ανάληψης ποσών σε μετρητό κλπ.

Με δεδομένο, ότι δεν μου χορηγήθηκε τότε ο χρόνος να αναζητήσω τα αντίστοιχα παραστατικά, ήδη με την παρούσα επικαλούμαι και προσκομίζω την από 18.01.2018 Βεβαίωση της ....., από όπου προκύπτουν οι αναλήψεις μου σε μετρητά από τον λογαριασμό μου της πρώην ..... με αριθμό .....

Ειδικότερα, οι ανωτέρω καταθέσεις μου προέρχονται από ποσά που είχα σε μετρητά, από τις ακόλουθες αναλήψεις μου:

**A) πίστωση ποσού 35.580,70 Ευρώ που έλαβε χώρα στις 13.04.2011**

Το ποσό των 35.580,70 Ευρώ που κατατέθηκε στο λογαριασμό μου στις 13.04.2011 προέρχεται από τις αναλήψεις που πραγματοποίησα από τον λογαριασμό μου στην ..... με αριθμό ....., **α)** στις 10.05.2010 ποσού **3.000** Ευρώ **β)** στις 01.06.2010 ποσού **4.200** Ευρώ **γ)** στις 30.06.2010 ποσού **2.100** Ευρώ και **δ)** στις 02.07.2010 ποσού **2.000** Ευρώ **ε)** στις 09.07.2010 ποσού **1.800** Ευρώ και **στ)** στις 12.07.2010 ποσού **2.000** Ευρώ **ζ)** στις 12.07.2010 ποσού **3.200** Ευρώ **η)** στις 16.07.2010 ποσού **2.000** Ευρώ **θ)** στις 23.07.2010 ποσού **2.600** Ευρώ **ι)** στις 29.07.2010 ποσού **2.000** Ευρώ **ία)** στις 30.07.2010 ποσού **2.000** Ευρώ **ιβ)** στις 08.10.2010 ποσού **1.400** Ευρώ **ιγ)** στις 09.11.2010 ποσού **4.200** Ευρώ **ιδ)** στις 23.12.2010 ποσού **1.400** Ευρώ **ιε)** στις 18.01.2011 ποσού **3.200** Ευρώ (οράτε σχετικά βεβαίωση .....

**B) πίστωση ποσού 8.500 Ευρώ που έλαβε χώρα στις 03.01.2011**

Το ποσό των 8.500 Ευρώ που κατατέθηκε στο λογαριασμό μου στις 03.01.2011 προέρχεται από τις αναλήψεις που πραγματοποίησα από τον λογαριασμό μου στην ..... με αριθμό ....., **α)** στις 31.10.2010 ποσού **400** Ευρώ **β)**

στις 5.11.2010 ποσού **2.000** Ευρώ **γ)** στις 19.11.2010 ποσού **6.600** Ευρώ και **δ)** στις 01.12.2010 ποσού **500** Ευρώ (οράτε σχετικά βεβαίωση .....

**Γ) πίστωση ποσού 3.004 Ευρώ που έλαβε χώρα στις 28.12.2011**

Το ποσό των 3.004 Ευρώ που κατατέθηκε στο λογαριασμό μου στις 28.12.2011 προέρχεται από τις αναλήψεις που πραγματοποίησα από τον λογαριασμό μου στην ..... με αριθμό ....., **α)** στις 04.03.2011 ποσού **600** Ευρώ **β)** στις 05.03.2011 ποσού **700** Ευρώ **γ)** στις 23.03.2011 ποσού **700** Ευρώ και **δ)** στις 28.03.2011 ποσού **400** Ευρώ **ε)** στις 02.04.2011 ποσού **400** Ευρώ και **στ)** στις 05.04.2011 ποσού **300** Ευρώ (οράτε σχετικά βεβαίωση .....

**Δ) πίστωση ποσού 200 Ευρώ που έλαβε χώρα στις 10.03.2011**

Το ποσό αυτό προέρχεται από **ανάληψη** ποσού **200 Ευρώ** που πραγματοποίησα από τον λογαριασμό μου στην ..... με αριθμό ..... **την 24.02.2011** (οράτε σχετικά βεβαίωση .....

Από τα προεκτεθέντα είναι προφανές ότι οι καταλογισθείσες σε εμένα ως αναιτιολόγητες πρωτογενείς καταθέσεις είναι στην πραγματικότητα πλήρως αιτιολογημένες καταθέσεις μου από προηγούμενες αναλήψεις μου σε μετρητά από τον τραπεζικό λογαριασμό μου. Κατά συνέπεια, τα εν λόγω ποσά δεν μπορεί να χαρακτηριστούν ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 και πρέπει ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη να ακυρωθεί άλλως να τροποποιηθεί ως προς αυτό το σημείο.

**Χρήση 2012**

Ο Έλεγχος μου καταλογίζει ως πρωτογενή κατάθεση με βάση την οποία προσαυξάνει το εισόδημα μου κατά το αντίστοιχο ποσό, κατάθεση ύψους 129.000 Ευρώ που πραγματοποιήθηκε στις 14.06.2012 στον υπ' αριθμ. .... λογαριασμό μου στην ..... με μεταφορά από τον υπ' αριθμ. .... λογαριασμό όψεως της εταιρείας .....

Όπως όμως προκύπτει από το αντίγραφο της λογιστικής αποτύπωσης του ανωτέρω ποσού στο Αναλυτικό Καθολικό της ....., το οποίο και προσκομίστηκε στις φορολογικές αρχές με το από 22.12.2017 Υπόμνημα μου, η συγκεκριμένη μεταφορά η οποία είναι καταχωρημένη σε δοσοληπτικό λογαριασμό 53.14 της ανωτέρω εταιρείας, αφορά ταμειακή διευκόλυνση προς τον εταίρο (δηλ. σε εμένα) και ως εκ τούτου δεν συνιστά αναιτιολόγητη πρωτογενή κατάθεση.

Προς απόδειξη των ισχυρισμών μου, επικαλούμαι και προσκομίζω τα αντίγραφα του Αναλυτικού Καθολικού της ..... που αφορούν τους Κωδικούς 38.03.0001 (ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΟΨΕΩΣ ΤΡ. ....) και 53.14.0000 (ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΕΤΑΙΡΟΥ .....).

Από τα προεκτεθέντα είναι προφανές ότι η καταλογισθείσα σε εμένα ως αναιτιολόγητη πρωτογενής κατάθεση είναι στην πραγματικότητα πλήρως αιτιολογημένη βραχυπρόθεσμη ταμειακή διευκόλυνση μου από εταιρεία ..... στην οποία συμμετέχω ως εταίρος. Κατά συνέπεια, το εν λόγω ποσό δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 και πρέπει ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη να ακυρωθεί άλλως να τροποποιηθεί ως προς αυτό το σημείο.»

### **Επί των ισχυρισμών**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 και την ερμηνεία που δόθηκε σε αυτές με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1095/2011 του Υπ. Οικ. προκύπτουν τα εξής: «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 εισοδήματός 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.



4. 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, κλπ.

.....»

Σύμφωνα με τα κριθέντα στην απόφαση του Σ.τ.Ε. 884/2016 «...το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, τεκμήρια), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) ▣ πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα στο εξωτερικό, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66

παρ. 1 περιπτ. Α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν. 4174/2013), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ' αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού [πρβλ. ΣΤΕ 2136/2012 και αποφάσεις του γαλλικού Conseil d'Etat της 20.12.1978 στην υπόθεση 5486, Rec. Lebon 1978 σελ. 519, της 5.4.1978, Rec. Lebon 1978 σελ. 178, της 5.3.1999 στην υπόθεση 176799 και της 19.3.2001 στην υπόθεση 187012 (οι τελευταίες δύο αποφάσεις είναι δημοσιευμένες στον ιστοχώρο του Conseil d'Etat...)].

Σύμφωνα με την εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ.1175/ Αθήνα, 16 Νοεμβρίου 2017 με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» ρητά αναφέρεται ότι «5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενη ή σχετιζόμενη με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του Ν. 2238/1994 ( [άρθρα 28](#) , [40](#) , [48](#) κ.λπ.) ή την [παρ.1 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013](#) και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

**Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.**

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. 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

δανειζόμενοι από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.».

Βάσει των ανωτέρω, για την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας από καταθέσεις ποσού 35580,70€ την 13-4-2011, 8500,00€ την 3-1-2011 και 3004,00€ την 28-12-2011 ο προσφεύγων δεν είχε προσκομίσει στον έλεγχο τα στοιχεία των αναλήψεων που με την ενδικοφανή προσφυγή του επικαλείται, αλλά είχε επικαλεστεί (στην απάντησή του στο σημείωμα διαπιστώσεων (βλ σελ. 48-51 έκθεσης τακτικού ελέγχου) γενικό, αόριστο – ανεπίδεκτο εξέτασης ισχυρισμό περί καταθέσεων που έκανε ο ίδιος από το υπόλοιπο ανάλωσης κεφαλαίου προερχόμενο από τα εισοδήματά του. Τα ποσά αυτά με επαρκή αιτιολογία καταλογίστηκαν από τον έλεγχο και κατόπιν κλήσης του για ακρόαση. Με την ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων επικαλείται σωρεία αναλήψεων που εκτείνονται από την 10-5-2010 έως και τις ημερομηνίες κατάθεσης, οι περισσότερες δε από τις επικαλούμενες αναλήψεις βρίσκονται στην χρήση 2010 η οποία δεν ελέγχθηκε λόγω παραγραφής. Για τις αναλήψεις αυτές που βρίσκονται σε μη ελεγχόμενο παραγραφμένο ως προς το δικαίωμα του Δημοσίου καταλογισμού για τα στοιχεία αυτά έτος, ο προσφεύγων, δεν παρείχε σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν.4174/2013 στοιχεία προκειμένου να ελεγχθεί ότι οι αναλήψεις δεν έχουν αναλωθεί σε δαπάνες ή άλλες καταθέσεις. Για τους λόγους αυτούς οι ισχυρισμοί αυτοί κρίνονται ως ανεπίδεκτοι εξέτασης.

Για την μεμονωμένη (μη επαναλαμβανόμενη) κατάθεση ποσού 200,00€ την 10-3-2011, εσφαλμένα ο έλεγχος καταλόγισε το ποσό αυτό ως προσαύξηση περιουσίας καθώς όπως ερμηνευτικά έχει γίνει δεκτό με την ΣτΕ 884/2016 η διάταξη αναφέρεται σε σημαντικά ποσά για τα οποία ο φορολογούμενος οφείλει να γνωρίζει και να αποδείξει την νομίμως φορολογημένη ή αφορολόγητη πηγή τους.

Περαιτέρω, από τα προσκομιζόμενα δικαιολογητικά και συγκεκριμένα το τραπεζικό έγγραφο κίνησης του εταιρικού ..... τραπεζικού λογαριασμού ..... (σελ 43 έκθεσης) διαπιστώνεται αφενός την 31-5-2012 η κίνηση από και προς (αντιλογισμός) τον λογαριασμό ..... ποσού 129.000,00€ και ακολούθως τραπεζική μεταφορά από τον λογαριασμό ..... σε ατομικό λογαριασμό με αρ ..... του προσφεύγοντος (κρίθηκε ως ατομικός από τον έλεγχο σελ 23 έκθεσης ελέγχου) ύψους 129.000,00 Ευρώ που πραγματοποιήθηκε στις 14.06.2012 (.....). Στην εταιρεία ....., όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου της φορολογικής Αρχής, ο προσφεύγων είναι εταίρος με ποσοστό 50% (σελ. 31 έκθεσης ελέγχου).

Σε αυτή την περιγραφόμενη περίπτωση, η διαπίστωση της τραπεζικής μεταφοράς (η οποία διαπιστώθηκε και από τη φορολογική Αρχή), δεν αφήνει πλέον αμφισβητήσεις για την προέλευση της συγκεκριμένης κατάθεσης που είναι από τον λογαριασμό και τις εμπορικές δραστηριότητες της εταιρείας «.....». Συνεπώς σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1175/Αθήνα, 16 Νοεμβρίου 2017 της Α.Α.Δ.Ε., η κατάθεση ύψους 129.000,00 Ευρώ που πραγματοποιήθηκε στις 31.05.2012 στον υπ' αριθμ. .... λογαριασμό μου στην ..... με μεταφορά από τον υπ' αριθμ. .... λογαριασμό όψεως της εταιρείας ..... που επεστράφη την ίδια ημέρα αλλά και η μεταγενέστερη μεταφορά ύψους 129.000,00 Ευρώ που πραγματοποιήθηκε στις

14.06.2012 σε ατομικό λογαριασμό με αρ ..... (.....) του προσφεύγοντος (μία εκ των οποίων καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας) πρέπει να εξαιρεθεί από την διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας ως γνωστής προέλευσης και πηγής (εξ εμπορικών επιχειρήσεων) διότι ο λογαριασμός προέλευσης είναι εταιρικός και όπως δέχεται ο έλεγχος ανήκει στην εταιρεία ..... Οι κινήσεις του, τεκμαίρονται ότι προέρχονται από εμπορικές συναλλαγές στο σύνολό τους, εάν δε προκύπτει προσαύξηση περιουσίας για καταλογισμό στον λογαριασμό αυτόν, αυτή αφορά την εμπορική δραστηριότητα του νομικού προσώπου και πρέπει σε αυτό να αναζητηθεί ο φόρος. Περαιτέρω ερευνητέο μπορεί να είναι από τη φορολογική Αρχή, εάν για την μεταφορά αυτή οφείλονται άλλοι φόροι – τέλη.

Όσον αφορά το καταλογισθέν εισόδημα από ακίνητα και στην δύο χρήσεις 2011 και 2012, επειδή από άρθρο 22 Ν. 2238/94 «Ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα» προβλέπεται ότι: «1. Ακαθάριστο εισόδημα, προκειμένου για οικοδομή που εκμισθώνεται, είναι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί. Σε περίπτωση που δεν προσάγεται το συμφωνητικό ή άλλο στοιχείο που μπορεί να αποδείξει τη συμφωνία ή αν τα συμφωνητικά ή τα αποδεικτικά στοιχεία που προσάγονται εμφανίζουν μίσθωμα που είναι δυσαναλόγως κατώτερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, ο προσδιορισμός του εισοδήματος που προκύπτει από αυτή γίνεται αφού αυτή συγκριθεί με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες. Θεωρείται ότι υπάρχει περίπτωση δυσανάλογου μισθώματος, σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, όταν η μισθωτική αξία της είναι ανώτερη από το μίσθωμα που δηλώνεται σε ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) τουλάχιστον του μισθώματος αυτού. Ειδικώς, το εισόδημα αυτό δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το 3,5% (τριάμισι τοις εκατό) της αξίας του ακινήτου, που εκμισθώνεται και χρησιμοποιείται ως κατοικία, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 41 του Ν. 1249/1982](#), για τις περιοχές που ισχύει κάθε φορά το σύστημα αυτό. Ο φορολογούμενος μπορεί να αμφισβητήσει τον καθορισμό της μισθωτικής αξίας αυτού του ακινήτου, εφόσον από εξαιρετικούς λόγους, που ανάγονται αποκλειστικά στους παράγοντες που επηρεάζουν τη μισθωτική αξία του, αυτή είναι μικρότερη από το τριάμισι τοις εκατό (3,5%) της πιο πάνω αξίας του. Η επίκληση των λόγων αυτών, καθώς και η προσαγωγή των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων γίνεται με την προσφυγή, η οποία ασκείται από το φορολογούμενο, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις μέχρι την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους.

3. Σε περίπτωση που η οικοδομή χρησιμοποιήθηκε με άλλον τρόπο από τον ιδιοκτήτη, το νομέα, τον επιφανειούχο, τον επικαρπωτή κ.λπ. ή με τη συγκατάθεση αυτού κατοικήθηκε ή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα, το ακαθάριστο εισόδημα βρίσκεται ύστερα από τη σύγκρισή της με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται, πάντως το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα που καθορίζεται με αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το πέντε τοις εκατό (5%) ούτε μικρότερο από το τριάμισι τοις εκατό (3,5%) της αξίας του ακινήτου, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 41 του Ν. 1249/1982](#). Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το τέσσερα τοις εκατό (4%) της πραγματικής αξίας της οικοδομής κατά το χρόνο της φορολογίας. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των τεσσάρων τελευταίων εδαφίων της παρ. 1.».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 «**η φορολογική διοίκηση** έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για την νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου».

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 παρ. 5 και 6 του ν.2238/1994 που ορίζουν ότι: 5. Ο υπόχρεος για την επίδοση της δήλωσης βεβαιώνει υπεύθυνα, έχοντας γνώση των συνεπειών των άρθρων 86, 87, 88 και 90, την ειλικρίνεια και το περιεχόμενο της δήλωσης και των λοιπών συνυποβαλλόμενων με αυτήν εντύπων. 6. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται κάθε φορά ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με τη δήλωση, καθώς και ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής της όπως ορίζεται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου. Περαιτέρω με την από 19-2-2001 ΠΟΛ 1140 του Υπ. Οικ. ορίστηκε στο άρθρο 4 ότι: παρ.ε) Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δηλώνει στο έντυπο Ε2 κάποιο ακίνητο του ως κενό για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των έξι (6) μηνών μέσα στην κρινόμενη περίοδο, φωτοαντίγραφα των λογαριασμών της ΔΕΗ ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο (π-χ. λογαριασμοί ύδρευσης, κοινοχρήστων κτλ.) από το οποίο να αποδεικνύεται ότι το ακίνητο ήταν κενό για το υπόψη χρονικό διάστημα.»

**Επειδή** βάσει των ανωτέρω διατάξεων όταν ένα ακίνητο είναι «κενό» για το οποίο δεν δηλώνεται μίσθωμα, το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος ο οποίος έχει υποχρέωση να προσκομίζει και να διατηρεί τα δικαιολογητικά βάσει των οποίων δήλωσε το γεγονός και δεν συμπεριέλαβε εισόδημα για συγκεκριμένο ακίνητο. Επειδή η φορολογική αρχή κομίζει εκείνη αποδεικτικά στοιχεία νομιμοποιητικής βάσης του καταλογισμού, μόνον στην περίπτωση όπου θέλει να αποδείξει αντίθετο συμπέρασμα από τα βάσει των προσκομισθέντων από τον φορολογούμενο αποδεικτικών στοιχείων και όχι όταν ΔΕΝ κομίζονται αποδεικτικά στοιχεία, όταν αυτά απαιτούνται από τις διατάξεις, κατά συνέπεια ο ισχυρισμός αυτός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή το υπό κρίση ακίνητο, είναι εμπορικό (γραφεία), συνεπώς δεν εφαρμόζεται η διάταξη της παρ. 2, αλλά των παρ. 1 & 3 του άρθρου 22 του ν.2238/1994. Συνεπώς, ορθώς εφαρμόστηκαν από τον έλεγχο οι παράγραφοι 1 & 3 του άρθρου 22 του ν.2238/1994 και ο κατ' έλεγχο ελάχιστος προσδιορισμός εισοδήματος προσδιορίστηκε καταρχήν σε ύψος 3,5% της αντικειμενικής αξίας. Περαιτέρω ο έλεγχος παρέχει πρώτο συγκριτικό στοιχείο για το ίδιο ακίνητο (γραφείο 5<sup>ου</sup> ορόφου 184,50τμ ..... & ..... ) το μηνιαίο μίσθωμα 12 τμ του ιδίου ακινήτου στην εταιρεία ..... αντί 288€ ήτοι ποσό 24€ ανά τμ. Και δεύτερο συγκριτικό το μηνιαίο μίσθωμα για το ίδιο ακίνητο τον Οκτώβριο του 2003 ποσού 4371,50€ καταβαλλόμενο από την ....., ήτοι 23,70 ευρώ ανά τμ. Συνεπώς το προσδιορισθέν από τον έλεγχο ετήσιο μίσθωμα 20.000,00€ για το ακίνητο αυτό που αντιστοιχεί α) στο δηλωθέν για τα 12τμ (288,00€ Χ12 μήνες) = 3456,00€ και την μίσθωσή του στην εταιρεία ....., πλέον β) στο κατ' έλεγχο προσδιορισθέν υπόλοιπο 16.544,00€ (20000,00-3456,00) για την μίσθωση των 172,50τμ στην εταιρεία .....(συμφερόντων του πατέρα του προσφεύγοντος), που αντιστοιχεί μόλις σε 8,00€ ανά τμ το μήνα, είναι επαρκώς τεκμηριωμένο.

Περαιτέρω, ο ισχυρισμός περί ελλιπούς αιτιολόγησης είναι αβάσιμος καθώς η υπό κρίση από 28-12-2017 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς που αποτελεί την αιτιολογία των πράξεων είναι πλήρως αιτιολογημένη, είναι όμως και αόριστος διότι προσπαθεί να θεμελιώσει την ισχυριζόμενη έλλειψη αιτιολόγησης σε υποθέσεις του προσφεύγοντος περί της χρονικής δυνατότητας εξέτασης ισχυρισμών από την φορολογική διοίκηση και συνεπώς πρέπει να απορριφθεί.

Ομοίως ο ισχυρισμός περί παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης και της εμπιστοσύνης του διοικουμένου πρέπει να απορριφθεί διότι η φορολογική διοίκηση εφαρμόζει κατά το προσδιορισμό του εισοδήματος και την επιβολή του φόρου την κείμενη νομοθεσία και τις εγκυκλίους και διαταγές. Αυτό εξετάζεται και από την Υπηρεσία μας.

Περαιτέρω ο έλεγχος Συνταγματικότητας των διατάξεων καθώς και αυτός της συμμόρφωσης της νομοθεσίας και διαταγών του Υπ. Οικ. με την Ε.Σ.Δ.Α. δεν αποτελεί αντικείμενο ελέγχου της Υπηρεσίας μας και δεν εξετάζεται.

Όμως, **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 επεικέστερης 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 58<sup>Α</sup> 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**, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4 509/2017, ως επεικέστερη καθότι:

		(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	
Αριθμός Πράξης αναφοράς	Ποσό Διαφοράς Φόρου Εισφορών και τελών χαρτοσήμου απόφασης	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες X 0,73% = 38,69%	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ + ΤΟΚΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
536	34.309,10	41.170,92	17.154,55	13.274,19	30.428,74	30.428,74
537	12.041,97	13.005,32	6.020,99	4.659,04	10.680,02	10.680,02

Κατόπιν αυτών,

### Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή των από 29-01-2018 και με αρ. πρωτ. .... & ..... ενδικοφανών προσφυγών του ..... ΤΟΥ ..... κατοίκου ..... οδός ..... αρ. .... με ΑΦΜ ....., και συγκεκριμένα:

α) Να γίνει δεκτή η με αρ. πρωτ. ..../29-01-2018 ενδικοφανής προσφυγή ως προς τον περιορισμό του καταλογισθέντος φορολογητέου εισοδήματος της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 για την χρήση 2011 κατά το ποσό 200,00€ (αφορά κατάθεση την 10-3-2011), σύμφωνα με το σκεπτικό της β παρούσης) και

β) Να γίνει δεκτή η με αρ. πρωτ. ..../29-01-2018 ενδικοφανής προσφυγή ως προς τον περιορισμό του καταλογισθέντος φορολογητέου εισοδήματος της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 για την χρήση 2012 κατά το ποσό των 129.000,00 Ευρώ (αφορά τη κατάθεση που πραγματοποιήθηκε στις 14.06.2012 ή 31.5.2012), σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσης γ) την απόρριψη των ενδικοφανών προσφυγών για όλους τους υπόλοιπους προβαλλόμενους λόγους και ποσά.

### Οριστικός Προσδιορισμός Φορολογητέου Εισοδήματος

Με βάση τα ανωτέρω, προκύπτουν τα δεδομένα των πινάκων που ακολουθούν:

Αριθμός / Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική περίοδος	Διαφορά φορολογητέας βάσης με την παρούσα	Ποσό διαφοράς φόρου, τελών κλπ ποσών με την παρούσα	Ποσό διαφοράς εισφοράς	Ποσό πρόσθετου φόρου ή τόκων με την παρούσα	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
..... 12/28/2017	Εισοδήματος & Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	01/01-31/12/2011	71.096,51	30.661,08	3.648,02	30.428,74	64.737,84
..... 12/28/2017	Εισοδήματος & Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	01/01-31/12/2012	24.011,81	10.951,37	1.090,6	10.680,02	22.721,99
	<b>ΣΥΝΟΛΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>		<b>95.108,32</b>	<b>41.612,45</b>	<b>4.738,62</b>	<b>41.108,76</b>	<b>87.459,83</b>



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

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

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.