



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 25/05/2018

Αριθμός απόφασης: 2612

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **25/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ:** και της, **ΑΦΜ:**, κατοίκων Κηφισίας επί της οδού, κατά των υπ' αριθ./29-12-2017 και/29-12-2017 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2012 και 2013, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./29-12-2017 και/29-12-2017 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2012 και 2013, αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **25/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ:** και της, **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./29-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων φόρος ποσού 34.198,40€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας, ποσού 41.038,08 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4.245,22€, ήτοι συνολικό ποσό **79.481,70€**.

2) Με την υπ' αριθμ./29-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων φόρος ποσού 48.694,21€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας, ποσού 53.563,63 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4.442,93€, πλέον φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης ποσού 576,00€, ήτοι συνολικό ποσό **107.276,77€**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος προέκυψαν από το πόρισμα της από 29/12/2017 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.2238/1994 της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ./6-10-2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ σε βάρος της προσφεύγουσας και της με αριθ./7-12-2017 εντολής μερικού ελέγχου σε βάρος του προσφεύγοντος.

Αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε η υπ' αριθ. ΑΒΜ ΕΟΕ/28-4-2016 Παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος σε βάρος της προσφεύγουσας.

Σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα, από την επεξεργασία των αριθμητικών δεδομένων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικον. ετών 2012 και 2013, των τραπεζικών κινήσεων και των προσκομισθέντων παραστατικών από τους προσφεύγοντες, διαπιστώθηκε: α) αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους **34.109,30€ σε βάρος του προσφεύγοντος και ύψους 59.689,53€ σε βάρος της προσφεύγουσας** για το οικον. έτος **2012** και β) αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους **46.532,86€ σε βάρος του προσφεύγοντος και ύψους 76.599,92€ σε βάρος της προσφεύγουσας** για το οικον. έτος **2013**, η οποία φορολογητέα ύλη δεν μπορεί να υπαχθεί ευθέως σε κάποια από τις κατηγορίες εισοδήματος Α' έως Ζ' της §2 του άρθρου 4 του ν.2238/1994 και θεωρείται ισόποση προσαύξηση της περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994 και τα αναφερόμενα στη ΠΟΛ. 1095/29-04-2011 λογίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, και με το αριθ. ΔΕΔ ΕΙ 2018 ΕΜΠ 29/03/2018 ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Σύμφωνα με το ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 έγγραφο της ΓΓΔΕ, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος αποδείξεως ότι τα αναληφθέντα ποσά αναλώθηκαν με άλλον τρόπο και δεν ήταν διαθέσιμα για επανακατάθεση. Εν προκειμένω, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε επαρκώς, ούτε με άμεσες ούτε με έμμεσες αποδείξεις ότι τα χρηματικά ποσά που δικαιολόγησαν με επανακαταθέσεις χρημάτων δεν προέρχονται από αυτές, αλλά από άγνωστη πηγή.
2. Καμία εγκύκλιος δεν προβλέπει προσκόμιση των τραπεζικών παραστατικών αναλήψεων και καταθέσεων. Ανακύπτει ευλόγως η απορία ποιος άλλος θα μπορούσε να αναλάβει χρήματα από τους λογαριασμούς εκτός των δικαιούχων αυτών. Στις περισσότερες περιπτώσεις επανακαταθέσεων οι καταθέντες είναι ο προσφεύγων ή προσφεύγουσα.
3. Συγκεκριμένα οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι:

- Ανάληψη ποσού ύψους **30.190,966** από τον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό της στις 34.1.2008 δικαιολογεί τις με αριθμ. Α/Α πιστώσεις ποσών ύψους 1.116,77€, 4.800,00€, 1.115,67€, 5.000,00€, 5.000,00€, 1.058,53€, 640,74€, 1.000,00€, 4.000,00€, 1.000,00€, 5.000,00€ αντίστοιχα, (σύνολο 29.731,71€) **(σχετ. 1^α-1δ)**.
- Ανάληψη ποσού ύψους **70.000,00€** από τον υπ' αριθμ. -Τραπεζικό λογαριασμό της στις 12.05.2008 δικαιολογεί τις με αριθμ. Α/Α πιστώσεις ποσών ύψους 13.563,27€, 1.850,00€, 6.250,00€, 1.122,87€, 1.000,00€, 3.000,00€, 5.000,00€, 1.133,08€, 7.000,00€, 4.000,00€, 1.132,74€, 2.500,00€, 4.500,00€, 700,00€, 4.000,00€ αντίστοιχα, (σύνολο 56.751,96€) **(σχετ. 2^α-2στ)**.
- Ανάληψη ποσού ύψους **4.800,00€** από τον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό της στις 11.06.2008 δικαιολογεί τις με αριθμ. Α/Α, πιστώσεις ποσών ύψους 1.000,00€, 2.000,00€ αντίστοιχα, (σύνολο 3.000,00€).
- Ανάληψη ποσού ύψους **6.000,00€** από τον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό της στις 26.06.2008 δικαιολογεί τις με αριθμ. Α/Α, πιστώσεις ποσών ύψους 2.500,00€, 2.000,00€ αντίστοιχα, (σύνολο 4.500,00€) **(σχετ. 3)**.
- Ανάληψη ποσού ύψους **4.900,00€** από τον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό της στις 24.07.2008 δικαιολογεί τις με αριθμ. Α/Α, πιστώσεις ποσού ύψους 3.000,00€. (σύνολο 3.000,00€) **(σχετ. 4)**.
- Ανάληψη ποσού ύψους **4.000,00€** από τον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό της στις 01.09.2008 δικαιολογεί την με αριθμ. Α/Α, πίστωση ποσού ύψους 3.000,00€. (σύνολο 3.000,00€).
- Ανάληψη ποσού ύψους **2.800,00€** από τον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό της στις 08.12.2008 δικαιολογεί τις με αριθμ. Α/Α, πιστώσεις ποσών

ύψους 2.000,00€, 205,71€ αντίστοιχα, (σύνολο 2.205,71€).

- Ανάληψη ποσού ύψους **2.000,00€** από τον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό της στις 04.11.2008 δικαιολογεί την με αριθμ. Α/Α πίστωση ποσού ύψους 2.000,00€. (σύνολο 2.000,00€).
- Ανάληψη ποσού ύψους **4.072,54€** από τον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό της στις 11.12.2008 δικαιολογεί τις με αριθμ. Α/Α πιστώσεις ποσών ύψους 3.000,00€, αντίστοιχα, (σύνολο 3.000,00€).
- Ανάληψη ποσού ύψους **70.000,00€** από τον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό της στις 12.05.2009 δικαιολογεί τις με αριθμ. Α/Α πιστώσεις ποσών ύψους 3.500,00€, 3.000,00€, 5.000,00€, 3.000,00€, 5.000,00€, 2.500,00€, 1.300,00€, 1.300,00€, 3.000,00€, 3.000,00€, 700,00€, 2.500,00€, 5.000,00€, 2.000,00€, 2.500,00€, 1.000,00€, 1.000,00€, 2.000,00€, 6.000,00€, 3.000,00€, 4.000,00€, 5.000,00€ αντίστοιχα, (σύνολο 65.300,00€). **(σχετ. 5^α-5ε).**
- Ανάληψη ποσού ύψους **29.142,00€** από τον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό της στις 26.06.2009 δικαιολογεί τις με αριθμ. Α/Α, πιστώσεις ποσών ύψους 1.000,00€, 3.000,00€, 1.800,00€, 7.500,00€, 7.500,00€, 5.000,00€ αντίστοιχα, (σύνολο 25.800,00€).
- Ανάληψη ποσού ύψους 17.920,00€ από τον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό της στις 29.09.2009 δικαιολογεί τις με αριθμ. Α/Α, πιστώσεις ποσών ύψους 5.000,00€, 600,00€, 1.000,00€, 2.800,00€, 1.220,00€, 226,81€, 1.200,00€, 1.000,00€, 1.200,00€, 1.900,00€ αντίστοιχα, (σύνολο 16.146,81€). **(σχετ.6^α-6γ).**
- Ανάληψη ποσού ύψους **5.000,00€** από τον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό της στις 16.11.2009 δικαιολογεί την με αριθμ. Α/Α πίστωση ποσού ύψους 5.000,00€. (σύνολο 5.000,00€). **(σχετ. 7)**
- Ανάληψη ποσού ύψους **14.000,00€** από τον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό της στις 04.03.2010 δικαιολογεί τις με αριθμ. Α/Α πιστώσεις ποσών ύψους 9.500,00€, 231,94€, 3.742,58€ αντίστοιχα, (σύνολο 13.474,52€). **(σχετ. 8).**
- Ανάληψη ποσού ύψους **14.000,00€** από τον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό της στις 04.03.2010 δικαιολογεί τις με αριθμ. Α/Α πιστώσεις ποσών ύψους 500,00€, 1.000,00, 296,03€, 1.300€, 1.900,00€, 5.000,00€ αντίστοιχα, (σύνολο 9.996,03€). **(σχετ. 9^α-9γ)**
- Ανάληψη ποσού ύψους **14.000,00€** από τον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό της στις 04.03.2010 δικαιολογεί τις με αριθμ. Α/Α πιστώσεις ποσών ύψους 1.200,00€, 1.300,00€, 1.375,00€, 2.000€, 423,60€

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο **48§3 του Ν. 2238/1994**, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010:

«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1095/29.4.2011** του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 άρθρου 15 του ν. 3888/2010»:

«Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

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. ..., 5. ..., 6. ...,

7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.

9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

10. 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. ...

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

12. Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος.»

Επειδή, στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1175/2017 μεταξύ άλλων ορίζεται:

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

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

Επειδή, στο με αριθμ. πρωτ.ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης ελέγχων μεταξύ άλλων αναφέρεται :

«8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα.

Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που

μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και **η αποδεδειγμένη επανακατάθεση** μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.».

Επειδή, εν προκειμένω, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι το μεγαλύτερο μέρος των πιστώσεων που κρίθηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση αφορούν σε επανακαταθέσεις από αναλήψεις που **πραγματοποιήθηκαν κατά τα έτη 2008, 2009 και 2010.**

Επειδή, οι προσφεύγοντες ως προς την αιτιολόγηση των ανωτέρω συναλλαγών προσκόμισαν, με την υπό κρίση προσφυγή, αντίγραφα τραπεζικών αποδεικτικών καταθέσεων.

Επειδή, από τα ως άνω προσκομισθέντα δεν προκύπτει η αποδεδειγμένη επανακατάθεση καθώς:

- για τα ποσά που αναλήψεων που πραγματοποιήθηκαν στις χρήσεις 2008, 2009 και 2010, και συγκεκριμένα οι προσφεύγοντες επικαλούνται αναλήψεις από 24/01/2008, δεν αποδεικνύεται η δυνατότητα επανακατάθεσης διότι όπως προκύπτει από το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.), από την ημερομηνία της ανάληψης (24/01/2008) μέχρι και την 31/12/2010 μεσολαβούν και άλλες καταθέσεις οι οποίες δεν έχουν διευκρινισθεί εάν αφορούν επανακατάθεση των ανωτέρω αναλήψεων καθότι αφορούν σε παραγεγραμμένες και μη ελεγχθείσες χρήσεις, από τον παρόντα έλεγχο.
- Από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικον. ετών 2009, 2010 και 2011 προκύπτει ότι οι προσφεύγοντες κατέβαλαν ποσά για δαπάνες για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων, για τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων, για διδάκτρα σε σχολεία, για ασφάλιστρα καθώς και για δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (παρ.1 άρθρο 9 Κ.Φ.Ε). Οπότε δεν αποδεικνύεται και δεν τεκμηριώνεται ότι μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των επικαλούμενων ποσών από αναλήψεις οικον. ετών 2009, 2010 και 2011 σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς τους, τα ελεγχόμενα οικον. έτη 2012 και 2013.

Επειδή, επιπροσθέτως, οι προσφεύγοντες έχουν καταθέσει στην Υπηρεσία μας τα υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2016 ΕΜΠ/29-11-2016 και ΔΕΔΕΙ 2016/05-12-2016 **Υπομνήματα τους**, στα πλαίσια εξέτασης της υπ' αριθμ./13-07-2016 ενδικοφανούς προσφυγής που έχουν ασκήσει κατά Οριστικών Πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. ετών 2001-2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ.

Επειδή, στα ως άνω υπομνήματα, οι προσφεύγοντες προκειμένου να αιτιολογήσουν καταθέσεις των ετών 2008 -2010 επικαλούνταν τις ίδιες αναλήψεις (στο μεγαλύτερο μέρος αυτών) με αυτές που επικαλούνται στην υπό κρίση προσφυγή προς δικαιολόγηση καταθέσεων των ελεγχόμενων οικ. ετών 2012 -2013.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, από των έλεγχο των προσκομισθέντων τραπεζικών παραστατικών προκύπτουν τα κάτωθι:

- Τα από 16/2/2011, 5/4/2011, 26/7/2011, 5/9/2011, 3/2/2012 αποδεικτικά κατάθεσης της ποσών 5.000,00€, 5.000,00€, 4.000,00€, 1.000,00€, 2.500,00€, αντίστοιχα, αφορούν σε κατάθεση **σε λογαριασμό τρίτου**.
- Το από 9/12/2011 αποδεικτικό κατάθεσης της ποσού 2.500,00€, παρόλο που αφορά σε κατάθεση από δικαιούχο του λογαριασμού **φέρει όνομα και υπογραφή πελάτη άλλου προσώπου (.....)**.
- Στο από 29/8/2012 αποδεικτικό κατάθεσης της ποσού 3.742,58€, αναγράφεται **ως αιτιολογία επιταγή** της τράπεζας
- Στα από 8/4/2011, 17/10/2011, 11/11/2011, 5/12/2011, 20/1/2012, 30/4/2012, 3/7/2012, 23/7/2012, 27/7/2012, 6/9/2012, 6/9/2012, δελτία κατάθεσης της ποσών 1.850,00€ , 3.000,00€, 3.000,00€, 5.000,00€, 5.000,00€, 1.000,00€, 1.900,00€, 5.000,00€, 9.500,00€ , 500,00€, 1.000,00€ αντίστοιχα, **αναγράφεται ως επωνυμία καταθέτη άλλο πρόσωπο (.....)**
- Στα από 22/03/2011, 17/6/2011, 6/7/2011 δελτία κατάθεσης της, ποσών 1.000,00€ 1.850,00€, 4.500,00€_παρόλο που αναγράφεται ως επωνυμία καταθέτη ένας εκ των προσφευγόντων, **φέρουν την υπογραφή άλλου προσώπου (.....)**.
- Από τα 3/1/2011, 1/2/2011, 01/03/2011, 2/5/2011, 1/6/2011, 01/07/2011, προσκομισθέντα αντίγραφα χρεωστικής κίνησης της ποσών 1.116,77€, 1.115,67€, 1.058,53€, 1.122,87€, 1.133,08€, 1.132,74€, αντίστοιχα, δεν προκύπτει το όνομα και η υπογραφή του καταθέτη.
- Από τις από 22/10/2012, 15/11/2012 και 17/12/2012 προσκομισθείσες αιτήσεις εμβασμάτων ποσών 1.300,00€, 1.300,00 € και 423,60€, αντίστοιχα αναγράφεται ως εντολέας

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή οι προσφεύγοντες δεν επικαλούνται και δεν παρέχουν καμία περαιτέρω διευκρίνιση ως προς τα στοιχεία των ως άνω προσώπων.

Επειδή, βάσει των ως άνω διατάξεων, εγκυκλίων και πραγματικών περιστατικών, οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων κρίνονται αναπόδεικτοι και απορρίπτονται.

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.

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ./2017 **οριστικής** πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης οικον. έτους 2012, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν. 4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

Διαφορά φόρου: **34.198,40 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 § γ' ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες X 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	41.038,08 €	17.099,20 €	13.231,36 €	30.330,56 €	30.330,56 €

Επειδή, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ./2017 **οριστικής** πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης οικον. έτους 2013, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν. 4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

Διαφορά φόρου: **48.694,21 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 § γ' ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες X 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	53.563,63 €	24.347,11 €	18.839,79 €	43.186,89 €	43.186,89 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **25/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ:** και της, **ΑΦΜ:** και την **τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων μόνο ως προς** τους πρόσθετους φόρους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την

παρούσα απόφαση :

Οικονομικό έτος 2012 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2011)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	34.198,40 €	34.198,40 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	41.038,08 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		17.099,20 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013*		13.231,36€
Εισφορά αλληλεγγύης	4.245,22 €	4.245,22 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	79.481,70 €	68.774,18 €

*Οι τόκοι έχουν υπολογιστεί από 01/01/2014 έως την έκδοση της παρούσας απόφασης

Οικονομικό έτος 2013 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2012)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	48.694,21 €	48.694,21 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (110%)	53.563,63 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		24.347,11 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013*		18.839,79 €
Εισφορά αλληλεγγύης	4.442,93 €	4.442,93 €
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης	576,00 €	576,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	107.276,77 €	96.900,03 €

*Οι τόκοι έχουν υπολογιστεί από 01/01/2014 έως την έκδοση της παρούσας απόφασης

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.