



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604537

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 29-05-2018

Αριθμός απόφασης: 2702

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου ΑΘΗΝΩΝ, επί της οδού, κατά α) της υπ' αριθμ. /27-12-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικού έτους 2012, β) της υπ' αριθμ. /27-12-2017 Οριστικής Πράξης

Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικού έτους 2013, και γ) της υπ' αριθμ. /27-12-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικού έτους 2014, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ. /27-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικού έτους 2012, β) την υπ' αριθμ. /27-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικού έτους 2013, και γ) την υπ' αριθμ. /27-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικού έτους 2014, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση καθώς και των από 28/12/2017 οικείων εκθέσεων ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία υπεβλήθη εμπρόθεσμα, και μετά τη 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. /27-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικού έτους 2012, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος 37.983,42€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ποσού 45.580,10€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης, ποσού 3.718,80€ ήτοι συνολικό ποσό 87.282,32€.

Β) Με την υπ' αριθμ. /27-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικού έτους 2013, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος 2.844,68€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ποσού 3.129,15€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης, ποσού 1.271,14€ ήτοι συνολικό ποσό 7.244,97€.

Γ) Με την υπ' αριθμ. /27-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος 2.729,96€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ποσού 2.347,77€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης, ποσού 315,90€ ήτοι συνολικό ποσό 5.393,63€.

Η ως άνω διαφορά φόρου και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης προέκυψε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 27/12/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (εφαρμογής διατάξεων του ν. 2238/1994) της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, Συγκεκριμένα, διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα, δυνάμει της υπ' αριθ. /19-06-2017 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2003-31/12/2013, συνέπεια του με αριθ. πρωτ. /04-04-2016 εγγράφου του Γραφείου Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος προς τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (διαβίβαση ΑΒΜ: ΕΟΕ /2015 ποινικής δικογραφίας). Το ανωτέρω έγγραφο διαβιβάστηκε στο Γραφείο Οικονομικού Εισαγγελέα με το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ /18-03-2016 από την Ειδική Γραμματεία Σ.Δ.Ο.Ε. / Ειδική Διεύθυνση Ελέγχου Εθνικών και Κοινοτικών Δαπανών και καταπολέμησης απάτης και διαφθοράς/ Τμήμα Α' Διοικητικής Μέριμνας Προγραμματισμού και Δικαστικού. Προς τον Προϊστάμενο της Ειδικής Γραμματείας Σ.Δ.Ο.Ε. είχε ζητηθεί η διενέργεια ελέγχου περιουσιακής κατάστασης και άρση τραπεζικού απορρήτου του προσφεύγοντα.

Από τον έλεγχο, έγινε χρήση της Εφαρμογής Αυτοματοποιημένου Ελέγχου προσαύξησης περιουσίας που υλοποιήθηκε στα πλαίσια της ΑΥΟ 4105/15 προκειμένου να επαληθευτούν και να διασταυρωθούν τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντα και οι τραπεζικές του καταθέσεις κατά τα ελεγχόμενα έτη. Πιο συγκεκριμένα, από την ως άνω εφαρμογή, προέκυψε για τη χρήση 2011 συνολικό ποσό πρωτογενών καταθέσεων 209.071,91€, για τη χρήση 2012 συνολικό ποσό πρωτογενών καταθέσεων 54.411,64€ και για τη χρήση 2013 συνολικό ποσό πρωτογενών καταθέσεων 24.792,82€

Από την επεξεργασία των δεδομένων της εφαρμογής, προέκυψαν πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα οι οποίες δεν προέρχονται από τη μισθοδοσία ως υπάλληλος του Οργανισμού Λιμένος Πειραιώς (Ο.Λ.Π.) ή δεν καθίσταται σαφής από την αιτιολογία της συναλλαγής η προέλευση της πίστωσης. Για αυτές τις

πιστώσεις συντάχθηκε το υπ' αριθ. / 30-08-2017 αίτημα άρθρου 14§2 της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ το οποίο επιδόθηκε στις 30-08-2017.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη την ΠΟΛ 1154/04-10-2017 περιορίστηκε στα οικονομικά έτη 2007-2014 και κοινοποίησε στον προσφεύγοντα προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού με το υπ' αριθ. / 09-11-2017 σημείωμα διαπιστώσεων σε απάντηση του οποίου ο προσφεύγων κατέθεσε το υπ' αριθ. πρωτ. / 04-12-2017 εκθέτοντας τις απόψεις του.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη την ΠΟΛ 1194/ 05-12-2017 περιορίστηκε στη διενέργεια ελέγχου για τα οικονομικά έτη 2012, 2013 και 2014.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

Ο έλεγχος προέβη σε αυθαίρετο καταλογισμό ποσών ως προσαύξηση περιουσίας κάνοντας υποθέσεις και αναπόδεικτες παραδοχές χωρίς να προκύπτει ο υπολογισμός των ποσών με σαφήνεια και χωρίς συγκεκριμένη αιτιολογία κάθε φορά. Πιο συγκεκριμένα:

- 1) Χρηματικό ποσό 10.417,00€ αφορά σε λογαριασμούς ΔΕΚΟ.
- 2) Χρηματικό ποσό 10.925€ και αναλογών φόρος 2.731,38€ αφορά επιχειρηματική αμοιβή του προσφεύγοντα από την εταιρεία Επιπλέον, ο προσφεύγων προσκόμισε βεβαίωση που ισχυρίζεται ότι επιβεβαιώνει τα ανωτέρω, ενώ το γεγονός αυτό προκύπτει και από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που έχει υποβάλει στη χρήση 2011.
- 3) Χρηματικό ποσό 50.000€ εσφαλμένα υπολογίστηκε από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας με την αιτιολογία ότι δεν πρόκειται για ανάληψη μετρητών, ούτε για επανακατάθεση σε λογαριασμό ή λογαριασμούς του. Πιο συγκεκριμένα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ποσό αυτό συνιστά αποπληρωμή χρηματικής διευκόλυνσης του προσφεύγοντα από τρίτο από χρήματά του που προέκυψαν από τη λήξη προθεσμιακής του κατάθεσης. Ο προσφεύγων με το υπόμνημά του έθεσε στη διάθεση του ελέγχου την από 15-12-2017 υπεύθυνη δήλωσή του, στην οποία δηλώνει ότι η μεταφορά του παραπάνω ποσού, που έλαβε χώρα στις 21-06-2011

μέσω του υπ' αριθ. λογαριασμού του που τηρούσε στην, αποτέλεσε αποπληρωμή διευκόλυνσής του που του χορηγήθηκε από την εταιρεία, στις αρχές Ιουνίου 2011. Ειδικότερα, η αποπληρωμή της παραπάνω διευκόλυνσης συντελέστηκε στις 21-06-2011, ημερομηνία κατά την οποία έληξε η προθεσμιακή κατάθεση συνολικού ποσού 200.000€ στην Πρόκειται για προθεσμιακή κατάθεση με έναρξη στις 21-06-2010 (αίτηση) και λήξη 21-06-2011, όπως αποδεικνύεται και από το προσκομισθέν αντίγραφο της κίνησης του παραπάνω αναφερόμενου λογαριασμού στην περιόδου 12/05/2010- 03/02/2012. Από το ποσό των ως άνω 200.000€ προέβην αυθημερόν, ήτοι στις 21-06-2011, στην μεταφορά των 50.000€, όπως προκύπτει από την κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού του, στο λογαριασμό της ως άνω εταιρείας στην οποία ετύγχανε εταίρος για την αποπληρωμή της διευκόλυνσης που του είχε χορηγηθεί ενώ το υπόλοιπο ποσό των 150.000€ αποτέλεσε το κεφάλαιο για την έναρξη νέας προθεσμιακής κατάθεσης την ίδια μέρα στην, όπως επίσης προκύπτει από την κίνηση του παραπάνω λογαριασμού του στην

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ	ΗΜ/ΝΙΑ ΚΑΤΑΘΕΣ ΗΣ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
.....	21/06/2011	5.000,00 €	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ. (ΥΠΕΡΑΝΑΛ)

- 4) Χρηματικά ποσά 21.000,00€ και 25.000,00€ αφορούν σε ποσά που αναλήφθηκαν από τον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντα, που τηρούσε στην και χρησιμοποιήθηκαν για την έκδοση δύο τραπεζικών επιταγών από την ίδια τράπεζα στις 18-07-2011, όπως αποδεικνύεται από το αντίγραφο της κίνησης του λογαριασμού του για την περίοδο από 12/05/2010- 03/02/2012. Οι παραπάνω τραπεζικές επιταγές οπισθογραφήθηκαν την ίδια ημέρα από τον προσφεύγοντα προς τον κύριο και παραδόθηκαν στον τελευταίο προκειμένου να συμμετάσχει για λογαριασμό του προσφεύγοντα σε δημοπρασία ακινήτου με την εντολή να πλειοδοτήσει την αγορά του συγκεκριμένου ακινήτου μέχρι του ποσού

που αντιστοιχούσαν οι δύο ως άνω αναφερόμενες επιταγές, ήτοι 46.000€, σύμφωνα με τη συνήθη πρακτική των τεχνικών/κατασκευαστικών εταιρειών. Ωστόσο, η δημοπρασία αυτή απέβη ασύμφορη και ο κύριος δεν προέβη στην κατακύρωση του ακινήτου. Για το λόγο αυτό και αφού δεν χρησιμοποίησε τις επιταγές, στις 21-07-2011 προέβη κατ' εντολή του προσφεύγοντα στην είσπραξη του ποσού από την και του το κατέβαλε σε μετρητά. Τα ανωτέρω προκύπτουν από την από 18-01-2018 προσκομισθείσα υπεύθυνη δήλωση του κυρίου Σύμφωνα με τα παραπάνω, προκύπτει ότι τα ποσά που αντιστοιχούσαν στις παραπάνω επιταγές επέστρεψαν μεταγενέστερα στον προσφεύγοντα σε μετρητά καθόσον δε χρησιμοποιήθηκαν για την πλειοδότηση ακινήτου σε δημοπρασία και καμία σχέση δεν έχουν με την αγορά ακινήτου που έλαβε χώρα στις 19-07-2011.

- 5) Στη χρήση 2011 έγιναν καταθέσεις μικροποσών συνολικού ποσού 220,00€ στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα που τηρούσε στην, οι οποίες αφορούσαν χρηματικό βοήθημα προς τον κύριο που κατατέθηκαν στον εν λόγω λογαριασμό λόγω έλλειψης λογαριασμού στο δικό του όνομα. Πιο συγκεκριμένα, οι παρακάτω καταθέσεις προέρχονται από άτομα που τα κατέθεταν για λογαριασμό του κ.

Ημερομηνία κατάθεσης	Καταθέτης	Ποσό σε €
8/3/2011		100
5/12/2011		120
Σύνολο		220

- 6) Στη χρήση 2012 έγιναν καταθέσεις μικροποσών συνολικού ποσού 640,00€ στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα που τηρούσε στην, οι οποίες αφορούσαν χρηματικό βοήθημα προς τον κύριο που κατατέθηκαν στον εν λόγω λογαριασμό λόγω έλλειψης λογαριασμού στο δικό του όνομα. Πιο συγκεκριμένα, οι παρακάτω καταθέσεις προέρχονται από άτομα που τα κατέθεταν για λογαριασμό του κ. Ο τελευταίος προέβη στην από 23-01-2018 συμπληρωματική υπεύθυνη δήλωσή του σύμφωνα με την οποία οι παρακάτω καταθέσεις από τα ακόλουθα άτομα στις παρακάτω ημερομηνίες έγιναν προς εκείνον ως οικονομική βοήθεια από ανθρώπους της εκκλησίας που γνώριζαν το πρόβλημά του από τους ιερωμένους και στο λογαριασμό του

προσφεύγοντα και του αποδόθηκαν από εκείνον:

Ημερομηνία κατάθεσης	Καταθέτης	Ποσό σε €
12/1/2012		100
17/4/2012		90
23/4/2012		50
24/4/2012		50
19/7/2012		100
6/8/2012		150
27/11/2012		100
Σύνολο		640

- 7) Στη χρήση 2013 έγιναν καταθέσεις μικροποσών συνολικού ποσού 330,00€ στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα που τηρούσε στην, οι οποίες αφορούσαν χρηματικό βοήθημα προς τον κύριο που κατατέθηκαν στον εν λόγω λογαριασμό λόγω έλλειψης λογαριασμού στο δικό του όνομα. Πιο συγκεκριμένα, βάσει της από 23-01-2018 συμπληρωματικής υπεύθυνης δήλωσης του κυρίου, οι παρακάτω καταθέσεις από τα ακόλουθα άτομα στις παρακάτω ημερομηνίες έγιναν προς εκείνον ως οικονομική βοήθεια:

Ημερομηνία κατάθεσης	Καταθέτης	Ποσό σε €
20/3/2013		120
2/4/2013		210
Σύνολο		330

- 8) Κατάθεση ποσού 10.000,00€, αφορά σε ποσό το οποίο κατατέθηκε στον υπ' αριθ. GR τραπεζικό του λογαριασμό που τηρούσε στην, από την ανιψιά του,, κατόπιν εντολής της μητέρας του, και ύστερα από αναλήψεις, κυρίως με τη χρήση της χρεωστικής της κάρτας από αυτόματα μηχανήματα ανάληψης μετρητών (ATM), που είχε κάνει η τελευταία από τον υπ. αριθ. συνταξιοδοτικό τραπεζικό της λογαριασμό που τηρούσε στην ίδια τράπεζα. Πιο συγκεκριμένα, η μητέρα του προσφεύγοντα, η οποία διαμένει σε οικο ευγηρίας προέβαινε, μέσω της εγγονής της, σε αναλήψεις ποσών από τον εν λόγω λογαριασμό της, προκειμένου να διαθέτει χρήματα για την κάλυψη των τακτικών και πιθανών έκτακτων αναγκών της κατά τη διαμονή της στον οικο ευγηρίας. Όπως προκύπτει από την προσκομισθείσα κατάσταση της αναλυτικής κίνησης του ως άνω

λογαριασμού της μητέρας μου, από τον Νοέμβριο του 2011 έως και τον Μάρτιο του 2013 είχαν γίνει αναλήψεις με την χρεωστική της κάρτα συνολικού ποσού 17.370€. Από αυτό το ποσό η μητέρα του δαπάνησε όσα απαιτούνταν για την κάλυψη των αναγκών της και το υπόλοιπο ποσό των 10.000€ καταβλήθηκε από την κυρία στο λογαριασμό μου που τηρείται στην, όπως αναφέρεται και στην από 02-10-2017 υπεύθυνη δήλωση της τελευταίας.

- 9) Η φορολογική αρχή οφείλει να εφαρμόσει την αρχή της ευνοϊκότερης ρύθμισης και να εφαρμόσει μειωμένους συντελεστές κατά τον προσδιορισμό των προσθέτων φόρων λόγω ανακρίβειας και δη εκείνες του ήδη ισχύοντος άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **48 § 3 εδαφίου β' του ν. 2238/94**, όπως αυτή προστέθηκε με τη διάταξη του άρθρου 15 § 3 του ν. 3888/2010, ορίζεται ότι :

«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 επαγγελμάτων της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή, στο υπ' αριθμ. **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015** έγγραφο της ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ, με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας», αναφέρονται τα εξής:

«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.»

Επειδή, στα άρθρα 2 και 3 της **ΠΟΛ. 1095/29.04.2011**, με θέμα «εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» αναφέρονται τα εξής:

«2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.»

Επειδή στα άρθρα 1 και 2 της **ΠΟΛ. 1175/16.11.2017**, με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, αναφέρονται τα εξής:

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

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

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του. Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί

του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.»

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

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 174/2018 Απόφαση του ΣτΕ (σκέψη 8):

«8. Επειδή, με τον τρίτο λόγο αναιρέσεως προβάλλεται ότι η κρίση της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, σύμφωνα με την οποία, προς αποδοχή του νομικού χαρακτηρισμού των ανωτέρω σχέσεων ως δανείων, απαιτείται έγγραφο συμφωνητικό με βέβαιη χρονολογία (αναφορικά με αμφότερες τις καταθέσεις και) καθώς και η κρίση της ότι το ποσό του χορηγηθέντος προς τον δανείου δεν περιελήφθη στη φορολογική δήλωση του αναιρεσειόντος ως τεκμήριο κατ' άρθρο 17 περ. δ του Κ.Φ.Ε. εξηνέχθησαν κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή του άρθρου 48 παρ. 3 του Κ.Φ.Ε., δεδομένου ότι α) κατ' άρθρα 158 και 806 επ. ΑΚ, για τη σύμβαση του δανείου δεν απαιτείται έγγραφος τύπος, πολύ περισσότερο σε επίπεδο φιλικών και οικογενειακών σχέσεων, β) κατά την ΠΟΛ 1033/2013 ελέγχεται το πραγματικό γεγονός της χορήγησης δανείου, δυνάμενο να αποδειχθεί με ένορκη βεβαίωση του οφειλέτη, γ) κατά την ΠΟΛ 1095/2011 το δάνειο αναγνωρίζεται ως νόμιμη αιτία προέλευσης των ελεγχόμενων ποσών και επί μη καταβολής τελών χαρτοσήμου, τα οποία καταλογίζονται από τον έλεγχο, δ) η οικονομική δυνατότητα του αναιρεσειόντος να χορηγήσει δάνειο ήταν αναμφισβήτητη, με

αποτέλεσμα να παρέλκει το εάν αυτό δηλώθηκε στη δήλωση φόρου εισοδήματος ως στοιχείο τεκμηρίου, τέλος ε) η αναγνώριση της ύπαρξης άτυπου δανείου συνεπάγεται ότι δεν θεμελιώνεται η έννοια της προσαύξησης περιουσίας. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου, ενόψει της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989, διατυπώνεται ο ισχυρισμός ότι αναφορικά με τον χαρακτηρισμό επιστροφής άτοκου δανείου ως δήθεν προσαύξησης περιουσίας κατ' άρθρο 48 παρ. 3 του Κ.Φ.Ε. και ως αιτίας επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. κατ' άρθρο 5 του ν. 2523/1997 δεν υφίσταται νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας σχετικά με το "πότε και πώς στοιχειοθετείται μια τέτοια περίπτωση". Με τον λόγο, όμως, αυτόν πλήττεται η αιτιολογία της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης και συγκεκριμένα αμφισβητείται η ορθότητα της κρίσης του δικάσαντος διοικητικού εφετείου όσον αφορά την εκτίμηση των αποδείξεων και την ουσία της υπόθεσης και ειδικότερα της, ύστερα από συνεκτίμηση των προαναφερθέντων στοιχείων, κρίσης αυτού ότι δεν αποδείχθηκε εν προκειμένω ότι οι ένδικες καταθέσεις αφορούσαν σε εξόφληση συμβάσεων δανείων, η σύναψη των οποίων δεν προέκυπτε ούτε από δήλωσή τους στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος του αναιρεσείοντος (για τον) και της συζύγου του (για την) ούτε από έγγραφο βέβαιης χρονολογίας, ενόψει και των γενομένων δεκτών από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση (σκέψη 13 αυτής) περί της αποδεικτικής ισχύος των ιδιωτικών εγγράφων και της βέβαιης ή μη χρονολογίας αυτών όχι ως στοιχείου κύρους αλλά ως στοιχείου που επηρεάζει την αποδεικτική βαρύτητα των εγγράφων. Συνεπώς, ο τρίτος λόγος αναιρέσεως είναι απορριπτέος ως απαράδεκτος.»

Επειδή, σχετικά με τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα, όσον αφορά το ποσό των 10.417€, που ο προσφεύγων επικαλείται ότι αναφέρεται στη σελίδα 61 της από 27-12-2017 οικείας έκθεσης ελέγχου, ωστόσο γίνεται αναφορά στο ποσό των 19.497,50€. Πλην, όμως, το ανωτέρω ποσό έχει ήδη συμπεριληφθεί στην ανάλυση των λογαριασμών που ελέγχονται και αφορά χρήματα που έλαβε μέσω αναλήψεων ο προσφεύγων και τα οποία μέσω της εφαρμογής αυτοματοποιημένου ελέγχου έχουν ληφθεί υπόψη στην κατάρτιση του πίνακα Β, σελ 58-62 της έκθεσης ελέγχου. Συνεπώς ο πρώτος ισχυρισμός απορρίπτεται.

Επειδή, σχετικά με το δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι το ποσό των 10.925,50€ και ο αναλογούν φόρος 2.731,38€, ήτοι σύνολο 13.656,88€, που αφορούν επιχειρηματική του αμοιβή από την εταιρεία δεν έχουν ληφθεί υπόψη. Ωστόσο,

σύμφωνα με την από 27-12-2017 οικεία έκθεση ελέγχου, σελ. 42, ο έλεγχος μετά την προσκόμιση της από 04-12-2017 Υπεύθυνης Δήλωσης του έχει ήδη κάνει δεκτό ότι το ποσό των 13.656,88 (=10.925,50€ + 2.731,38€) αφορά επιχειρηματική αμοιβή του προσφεύγοντος από την εν λόγω εταιρεία και την έχει συσχετίσει με την κατάθεση ποσού 13.000€ που έγινε στις 08-06-2011 στον υπ' αριθ. GR λογαριασμό του. Συνεπώς, ο δεύτερος ισχυρισμός κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή, σχετικά με τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι η μεταφορά ποσού 50.000€ που έλαβε χώρα στις 21-06-2011 μέσω του υπ' αριθ. που τηρούσε στην αποτέλεσε αποπληρωμή διευκόλυνσής του που του χορηγήθηκε από την εταιρεία στις αρχές Ιουνίου 2011, ωστόσο δεν προσκόμισε ούτε σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας περί σύναψης δανείου ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία, όπως σχετικές κινήσεις τραπεζικού λογαριασμού του δανειστή (βλ. ΠΟΛ. 1175/16.11.2017). Συνεπώς, ο τρίτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος δε μπορεί να γίνει δεκτός.

Επειδή, σχετικά με τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι τα ποσά των 21.000€ και 25.000€ αντιστοιχούν σε επιταγές που τελικώς δε χρησιμοποιήθηκαν για αγορά ακινήτου σε δημοπρασία, αλλά εισπράχθηκαν από τον (ο οποίος, σύμφωνα με τον προσφεύγοντα, συμμετείχε για λογαριασμό του στη δημοπρασία) και καταβλήθηκαν σε μετρητά στον προσφεύγοντα.

Επειδή, δεν αναφέρεται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ούτε ποιο ακίνητο αφορά η δημοπρασία ούτε ο προσφεύγων προσκομίζει σχετικά έγγραφα, όπως κάποιο νομιμοποιητικό έγγραφο για την εκπροσώπησή του στην εν λόγω δημοπρασία από τον (π.χ. πληρεξούσιο ή εξουσιοδότηση) ή κάποιο έγγραφο, σε περίπτωση μη κατοκύρωσης του ακινήτου σε αυτόν, για την είσπραξη του ποσού από τον και την επιστροφή του ποσού σε αυτόν, παρά μόνο την από 18-01-2018 υπεύθυνη δήλωση του

Επειδή, σύμφωνα με την από 27-12-2017 οικεία έκθεση ελέγχου, στις 19-07-2011 ο προσφεύγων προέβη σε αγορά ακινήτου (αρ. σύμβασης /19-07-2011 Συμβ/φος Ναυπλίου,) συνολικού τιμήματος 56.230,00€ στο οποίο αναγράφεται ότι ολόκληρο το τίμημα καταβλήθηκε στον πωλητή σε μετρητά χρήματα και καταβλήθηκαν εκτός του γραφείου της συμβ/φου όπως δήλωσαν.

Επειδή, από την εικόνα της εφαρμογής αυτοματοποιημένου ελέγχου και το προσκομισθέν αντίγραφο της κίνησης του υπ' αριθ. της για την περίοδο από 12-05-2010 έως 03-02-2012, διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για έκδοση τραπεζικών επιταγών για τις οποίες δεν προκύπτει ότι μεταγενέστερα κατατέθηκαν σε λογαριασμό ή σε λογαριασμούς του προσφεύγοντα γιατί δεν υπάρχουν ισόποσες καταθέσεις ή σπάσιμο της επιταγής σε μικρότερα ποσά.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, δεν αποδεικνύεται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τα ως άνω ποσά κατά τη χρήση 2011 δεν αποτελούν εισόδημα από άγνωστη πηγή, συνεπώς ο τέταρτος ισχυρισμός κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή, σχετικά με τις καταθέσεις συνολικών ποσών 220€ για τη χρήση 2011, 640€ για τη χρήση 2012 και 330€ για τη χρήση 2013 αντίστοιχα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρόκειται για χρηματικό βοήθημα προς τον που κατατέθηκαν στον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντα λόγω έλλειψης τραπεζικού λογαριασμού στο όνομα του, χωρίς να προσκομιστούν σχετικά αποδεικτικά στοιχεία ή παραστατικά.

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι ο έλεγχος έκανε δεκτό ότι τον εν λόγω λογαριασμό τον χρησιμοποιούσε ο λόγω έλλειψης τραπεζικού λογαριασμού στο όνομά του και ότι οι καταθέσεις από την εταιρεία και τον αφορούσαν χρηματικά ποσά που αποτελούσαν αμοιβή του για τις ώρες απασχόλησης στην και οικονομικό βοήθημα της δυσχερούς του οικονομικής κατάστασης (βλ. σελ. 18 της οικείας έκθεσης ελέγχου). Προς επίρρωση των ανωτέρω καταθέσεων από την εταιρεία, ο προσφεύγων προσκόμισε σύμβαση εργασίας έργου του και της εταιρείας με ημερομηνία 04-10-2010 και 27-9-2013, καθώς και τα από 31-12-2010, 31-12-2011 και 31-12-2012 αντίγραφα βεβαίωσης παρακρατούμενου φόρου της εταιρείας που αφορά τον

Επειδή, για τις καταθέσεις συνολικών ποσών 220€ για τη χρήση 2011, 640€ για τη χρήση 2012 και 330€ για τη χρήση 2013 αντίστοιχα, ο προσφεύγων πέραν της από 23-12-2018 υπεύθυνης δήλωσης του, δεν προσκομίζει άλλο αποδεικτικό στοιχείο που να τεκμηριώνει τους ισχυρισμούς του, συνεπώς ο πέμπτος, έκτος και έβδομος ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτονται.

Επειδή, σύμφωνα με την από 27-12-2017 οικεία έκθεση ελέγχου, και από τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων, ήτοι α) υπεύθυνη δήλωση της, β) κατάσταση αναλυτικής κίνησης του υπ'. καταθετικού λογαριασμού της μητέρας του και γ) 3

αποδείξεις εισπράξεως του οίκου ευγηρίας με ημερομηνία έκδοσης 20-11-2013, 20-08-2014 και 20-05-2015, δεν προκύπτει ότι το ποσό των 10.000,00€ κατατέθηκε στον υπ' αριθ. GR τραπεζικό του λογαριασμό που τηρούσε στην, από την ανιψιά του,, κατόπιν εντολής της μητέρας του,, συνεπώς ο όγδοος ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, οι πιστώσεις για τις οποίες συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 για το οικονομικό έτος 2012 στους λογαριασμούς που διατηρεί ο προσφεύγων ανέρχονται στο συνολικό ποσό των 92.970,00€, για το οικονομικό έτος 2013 ανέρχονται στο συνολικό ποσό των 7.360,00€ και για το οικονομικό έτος 2014 ανέρχονται στο συνολικό ποσό των 10.530,00€.

Επειδή, στο άρθρο 49 §§ 1,2 του ν.4509/2017 ορίζεται ότι:

«1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

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

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.».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 58§1 του ν. 4174/2013:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Επειδή, ωστόσο, κατά γενική αρχή του δικαίου και μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.τ.Ε. 424/2006, 4202/1986, 2340/1987). Διότι τούτο θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό. Ως εκ τούτου, παρόλο που κατ' ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των επίμαχων διατάξεων, το ύψος του προσβαλλόμενου προστίμου ανέρχεται σε....., θα πρέπει, σύμφωνα με την αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος, να περιοριστεί στο ποσό που δυνάμει της προσβαλλόμενης υπ' αριθ..... πράξης... καταλογίζεται στον προσφεύγοντα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και την τροποποίηση

α) της υπ' αριθμ. /27-12-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικού έτους 2012,

β) της υπ' αριθμ. /27-12-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικού έτους 2013,

και

γ) της υπ' αριθμ. /27-12-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικού έτους 2014, μόνο με βάση τις ευνοϊκότερες διατάξεις του ν. 4174/2013.

Προσδιορισμός Φορολογητέου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2012:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)		ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (2)		ΠΟΣΑ Δ.Ε.Δ. (3)		ΔΙΑΦΟΡΑ (3 - 1)
	Ατομικό & τέκνων	Της συζύγου	Ατομικό & τέκνων	Της συζύγου	Ατομικό & τέκνων	Της συζύγου	
Α-Β. από ακίνητα							
Γ. από κινητές αξίες							
Δ. από εμπορικές επιχειρήσεις							
Ε. από γεωργικές επιχειρήσεις							
ΣΤ. από μισθωτές υπηρεσίες	35.469,17€		35.469,17€		35.469,17€		
Ζ. από ελευθέρια επαγγέλματα			92.970,00€		92.970,00€		92.970,00€
Εισόδημα αλλοδ. προέλευσης							
Συνολικό Εισόδημα	35.469,17€		128.439,17€		128.439,17€		92.970,00€
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	35.469,17€		128.439,17€		128.439,17€		92.970,00€
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							
Άθροισμα	35.469,17€		128.439,17€		128.439,17€		92.970,00€
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994							
Φορολογητέο Εισόδημα	35.469,17€		128.439,17€		128.439,17€		92.970,00€

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φόρος Εισοδήματος Οικονομικού έτους 2012:

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσό Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά (3) - (1)
	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	
1. Εισόδημα-φόρος κλίμακας (του συζύγου)	35.469,17	7.234,21	128.439,17	45.217,63	128.439,17	45.217,63	
Μείωση του φόρου (του συζύγου)		120,00		120,00		120,00	
Υπόλοιπο φόρου (του συζύγου) (α)		7.114,21		45.097,63		45.097,63	
2. . Εισόδημα-φόρος κλίμακας (της συζύγου)							
Μείωση του φόρου (της συζύγου)							
Υπόλοιπο φόρου (της συζύγου) (β)							
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)							
Β. Συμπληρωματικός φόρος στο ακαθάριστο εισόδημα από:							
1. Ακίνητα (δ)							
Φόρος που αναλογεί [(α)+(β) + (γ) + (δ)]		7.114,21		45.097,63		45.097,63	
Γ. Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί							
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο Εισόδημα από :							
δ) Μισθωτές Υπηρεσίες	5.819,19		5.819,19		5.819,19		
ε) Ελευθέρια Επαγγέλματα							
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε:							
α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος	338,99		338,99		338,99		
β) Ειδικών περιπτώσεων		6.158,18		6.158,18		6.158,18	
3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση.....							
Σύνολο εκπτώσεων							
Υπόλοιπο Φόρου		956,03		38.939,45		38.939,45	37.983,42
Δ. Σε περίπτωση χρεωστικού υπολοίπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπολοίπου φόρου αφαιρούνται:							
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος							
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων							
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου							
4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσιμου							
6. Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)				45.580,10			
10. Εισφορά αλληλεγγύης		4.510,24		8.229,04		8.229,04	3.718,80
Πρόσθετη εισφορά αλληλεγγύης (120%)						(4.462,56)	
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ν.4174/2013 (50%) x (37.983,42+3.718,80=41.702,22)						20.851,11	20.851,11
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 (53 * 0,73%=38,69%) x (37.983,42+3.718,80=41.702,22)						16.134,59	16.134,59
Σύνολο		5.466,27		92.748,59		84.154,19	78.687,92
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		5.466,27		92.748,59		84.154,19	78.687,92

Προσδιορισμός Φορολογητέου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2013:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)		ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (2)		ΠΟΣΑ Δ.Ε.Δ. (3)		ΔΙΑΦΟΡΑ Α (3 - 1)
	Ατομικό & τέκνων	Της συζύγου	Ατομικό & τέκνων	Της συζύγου	Ατομικό & τέκνων	Της συζύγου	
Α-Β. από ακίνητα							
Γ. από κινητές αξίες							
Δ. από εμπορικές επιχειρήσεις	10.803,01€		10.803,01€		10.803,01€		
Ε. από γεωργικές επιχειρήσεις							
ΣΤ. από μισθωτές υπηρεσίες	26.722,13€		26.722,13€		26.722,13€		
Ζ. από ελευθέρια επαγγέλματα			7.360,00€		7.360,00€		7.360,00€
Εισόδημα αλλοδ. προέλευσης							
Συνολικό Εισόδημα	37.525,14€		44.885,14€		44.885,14€		7.360,00€
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	37.525,14€		44.885,14€		44.885,14€		7.360,00€
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							
Αθροισμα	37.525,14€		44.885,14€		44.885,14€		7.360,00€
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994							
Φορολογητέο Εισόδημα	37.525,14€		44.885,14€		44.885,14€		7.360,00€

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φόρος Εισοδήματος Οικονομικού έτους 2013:

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσό Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά (3) - (1)
	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	
1. Εισόδημα-φόρος κλίμακας (του συζύγου)	37.525,14	7.953,80	44.885,14	10.676,35	44.885,14	10.676,35	
Μείωση του φόρου (του συζύγου)							
Υπόλοιπο φόρου (του συζύγου) (α)		7.953,80		10.676,35		10.676,35	
2. Εισόδημα-φόρος κλίμακας (της συζύγου)							
Μείωση του φόρου (της συζύγου)							
Υπόλοιπο φόρου (της συζύγου) (β)							
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)				122,13		122,13	
Β. Συμπληρωματικός φόρος στο ακαθάριστο εισόδημα από:							

1. Ακίνητα (δ)							
Φόρος που αναλογεί [(α)+(β) + (γ) + (δ)]		7.953,80		10.798,48		10.798,48	
Γ. Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί							
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο Εισόδημα από :							
δ) Μισθωτές Υπηρεσίες	4.629,29		4.629,29		4.629,29		
ε) Ελευθέρια Επαγγέλματα							
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε:							
α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος							
β) Ειδικών περιπτώσεων		4.629,29		4.629,29		4.629,29	
3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση.....							
Σύνολο εκπτώσεων							
Υπόλοιπο Φόρου		3.324,51		6.169,19		6.169,19	2.844,68
Δ. Σε περίπτωση χρεωστικού υπολοίπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπολοίπου φόρου αφαιρούνται:							
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος							
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων							
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου							
4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου							
6. Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (55 μήνες X 2% ανά μήνα = 110%)				3.129,15			
10. Εισφορά αλληλεγγύης	2.366,92			3.638,06		3.638,06	1.271,14
Πρόσθετη εισφορά αλληλεγγύης (110%)						(1398,25)	
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ν.4174/2013 (50%) x (2.844,68+1.271,14=4.115,82)						2.057,91	2.057,91
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 (53 * 0,73%=38,69%) x (2.844,68+1.271,14=4.115,82)						1.592,41	1.592,41
Σύνολο	5.691,43			12.936,40		13.457,57	7.766,14
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	5.691,43			12.936,40		12.936,40	7.244,97

Προσδιορισμός Φορολογητέου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2014:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)		ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (2)		ΠΟΣΑ Δ.Ε.Δ. (3)		ΔΙΑΦΟΡΑ (3 - 1)
	Ατομικό & τέκνων	Της συζύγου	Ατομικό & τέκνων	Της συζύγου	Ατομικό & τέκνων	Της συζύγου	
Α-Β. από ακίνητα							
Γ. από κινητές αξίες							
Δ. από εμπορικές επιχειρήσεις							
Ε. από γεωργικές επιχειρήσεις							
ΣΤ. από μισθωτές υπηρεσίες	13.353,80€		13.353,80€		13.353,80€		
Ζ. από ελευθέρια επαγγέλματα			10.530,00€		10.530,00€		10.530,00€
Εισόδημα αλλοδ. προέλευσης							
Συνολικό Εισόδημα	13.353,80€		23.883,80€		23.883,80€		10.530,00€
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	13.353,80€		23.883,80€		23.883,80€		10.530,00€
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που							

προστίθεται						
Άθροισμα	13.353,80€		23.883,80€		23.883,80€	10.530,00€
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994						
Φορολογητέο Εισόδημα	13.353,80€		23.883,80€		23.883,80€	10.530,00€

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φόρος Εισοδήματος Οικονομικού έτους 2014:

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσό Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά (3) - (1)
	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	
1. Εισόδημα-φόρος κλίμακας (του συζύγου)	13.353,80	2.945,68	23.883,80	5.675,64	23.883,80	5.675,64	
Μείωση του φόρου (του συζύγου)		2.100,00		2.100,00		2.100,00	
Υπόλοιπο φόρου (του συζύγου) (α)		845,68		3.575,64		3.575,64	
2. Εισόδημα-φόρος κλίμακας (της συζύγου)							
Μείωση του φόρου (της συζύγου)							
Υπόλοιπο φόρου (της συζύγου) (β)							
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)							
Β. Συμπληρωματικός φόρος στο ακαθάριστο εισόδημα από:							
1. Ακίνητα (δ)							
Φόρος που αναλογεί [(α)+(β) + (γ) + (δ)]		845,68		3.575,64		3.575,64	
Γ. Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί							
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο Εισόδημα από :							
δ) Μισθωτές Υπηρεσίες	1.360,63		1.360,63		1.360,63		
ε) Ελευθέρια Επαγγέλματα							
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε:							
α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος							
β) Ειδικών περιπτώσεων							
3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση.....							
Σύνολο εκπτώσεων							
Υπόλοιπο Φόρου		-514,95		2.215,01		2.215,01	2.729,96
Δ. Σε περίπτωση χρεωστικού υπολοίπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπολοίπου φόρου αφαιρούνται:							
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος							
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων							
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου							
4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου							
6. Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (43 μήνες X 2% ανά μήνα = 86%)				2.347,77			
10. Εισφορά αλληλεγγύης		2.427,70		2.743,60		2.743,60	315,90
Πρόσθετη εισφορά αλληλεγγύης (86%)						(357,67)	
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ν.4174/2013 (50%)						1.522,93	1.522,93

$x (2.729,96+315,90= 3.045,86)$						
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 ($53 * 0,73\%=38,69\%$) $x (2.729,96+315,90= 3.045,86)$					1.178,44	1.178,44
Σύνολο	1.912,75		7.306,38		7.659,98	5.747,23
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμφηφισμών	7.85		7.85		7.85	
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	1.904,90		7.298,53		7.298,53	5393,63

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.