



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 29.05.2018

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 2680

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

γ. 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.)»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

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

4. Την από 29.01.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου ΒΟΥΛΑΣ, επί της οδού, κατά: **1)** της υπ' αριθ. /**27.12.2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2011), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., **2)** της υπ' αριθ. /**27.12.2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2012), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., **3)** της υπ' αριθ. /**27.12.2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2013), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., **4)** της υπ' αριθ. /**27.12.2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν. 3986/2011, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2011), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., **5)** της υπ' αριθ. /**27.12.2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν. 3986/2011, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2012), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., **6)** της υπ' αριθ. /**27.12.2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν. 3986/2011, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2013), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν. 3986/2011, διαχειριστικών περιόδων 2011 - 2013, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29.01.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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' αριθ./27.12.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2011), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό φόρου εισοδήματος 29.480,30 € πλέον 35.376,36 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), και συνολικά 64.856,66 €.

2) Με την υπ' αριθ./27.12.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2012), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό φόρου εισοδήματος 17.382,72 € πλέον 18.773,34 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), και συνολικά 36.156,06 €.

3) Με την υπ' αριθ./27.12.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2013), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό φόρου εισοδήματος 8.934,03 € πλέον 7.504,59 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), και συνολικά 16.438,62 €.

4) Με την υπ' αριθ./27.12.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν. 3986/2011, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2011), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, εισφορά αλληλεγγύης ποσού 9.467,58 €, πλέον 11.361,10 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι σύνολο 20.828,69 €.

5) Με την υπ' αριθ./27.12.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν. 3986/2011, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2012), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.509,43 €, πλέον 2.710,18 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι σύνολο 5.219,61 €.

6) Με την υπ' αριθ./27.12.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν. 3986/2011, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2013), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.304,53 €, πλέον 1.935,80 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι σύνολο 4.240,33 €.

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν διότι, στα πλαίσια γενόμενου μερικού ελέγχου στα εισοδήματα του προσφεύγοντος, κατόπιν της υπ' αρ./19.07.2017 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για τις διαχειριστικές χρήσεις 2007-2015, η οποία τροποποιήθηκε με την υπ' αρ./19.07.2017 ως προς τις διαχειριστικές χρήσεις 2007-2013, η οποία εν συνεχεία τροποποιήθηκε με την υπ' αρ./19.07.2017 προκειμένου να συμπληρωθούν τα στοιχεία των συσχετιζόμενων με τον παρόντα έλεγχο παραγγελιών του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, για την διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για τις διαχειριστικές περιόδους 01.01.2007- 31.12.2013, διαπιστώθηκε βάσει της 27.12.2017 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος της ίδιας ως άνω φορολογικής αρχής, προσαύξηση περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών, για τα οποία δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους ή ότι τα ποσά αυτά φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν νόμιμα του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/94.

Η αιτία του διενεργούμενου ελέγχου, είναι τα στοιχεία που αφορούν αναλυτικές κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους ο προσφεύγων εμφανίζεται ως συνδικαιούχος με τον υιό του κ.

....., με ΑΦΜ :, για τον οποίο ήδη διενεργείται Ποινική προκαταρκτική εξέταση κατόπιν των Α.Β.Μ.: Ε.Ο.Ε. Σ.Σ./2017 και Α.Β.Μ.: Ε.Ο.Ε. Λ.Ο/2016 Παραγγελιών του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος.

Ο φορολογικός έλεγχος εξέτασε τις καταθέσεις χρηματικών ποσών στους λογαριασμούς στους οποίους ο προσφεύγων εμφανίζεται ως δικαιούχος ή ως συνδικαιούχος και περιλαμβάνονται στο ηλεκτρονικό αρχείο (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π), οι οποίες αφορούν είτε μετρητά (από τον ίδιο τον προσφεύγοντα ή τρίτους), είτε επιταγές (προσωπικές ή τραπεζικές), είτε μεταφορές ποσών από λογαριασμούς τρίτων, είτε εμβασμάτων και πραγματοποιήθηκαν κατά το χρονικό διάστημα από 1/1/2011 έως 31/12/2013.

Κατά την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα, προέκυψαν πιστώσεις που δεν ήταν δυνατόν να συσχετισθούν με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε και με χρεωστικές κινήσεις άλλων τραπεζικών του λογαριασμών.

Στις πιστώσεις αυτές δεν συμπεριλαμβάνονται:

- Εκείνες που αφορούν μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ λογαριασμών.
- Συμψηφιστικές κινήσεις - αντιλογισμοί τραπεζικών λογαριασμών, λόγω λανθασμένων εγγραφών.
- Πιστώσεις οι οποίες, σύμφωνα με την αιτιολογία ή τον κωδικό κίνησής των, προέρχονται από ανανεώσεις προθεσμιακών καταθέσεων ή άλλων επενδυτικών προϊόντων αποδόσεις επενδυτικών προϊόντων, μερίσματα, τόκους κ.λ.π, πιστώσεις δηλαδή για τις οποίες από τα δεδομένα που είχε στην διάθεσή του ο έλεγχος προκύπτει η προέλευση/πηγή και η αιτία.

Κατά συνέπεια ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του όλα τα στοιχεία που είχε στην διάθεση του, τις απόψεις του προσφεύγοντα, όπως αυτές αποτυπώθηκαν στα με αριθμό πρωτοκόλλου/16.10.2017,/07.12.2017,/12.12.2017,/15.12.2017,/21.12.2017,/21.12.2017,/22.12.2017 &/22.12.2017 Υπομνήματα και τα συνημμένα σε αυτά αποδεικτικά στοιχεία κατέληξε στο συμπέρασμα ότι συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/94, δηλαδή λογίζονται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα τα κάτωθι ποσά ανά διαχειριστική χρήση:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΧΡΗΣΗ	ΠΟΣΑ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΤΡΑΠΕΖΙΚΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ –ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ (ΠΟΣΑ ΣΕ €)
2012	2011	230.511,77
2013	2012	178.628,27
2014	2013	26.490,92
ΣΥΝΟΛΟ		435.630,96

Η φορολογική αρχή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 “Διαδικασία υπαγωγής στη ρύθμιση σε περιπτώσεις ελέγχου” της ΠΟΛ. 1006/2017, απέστειλε στον προσφεύγοντα τη με αριθ./31-07-2017 Ειδική Πρόσκληση Οικειοθελούς Αποκάλυψης Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών, προκειμένου ο προσφεύγων να ενημερωθεί για την δυνατότητα να υποβάλλει τις σχετικές δηλώσεις της παρ. 1 του άρθρου 57, του ν. 4446/2016 και να υπαχθεί στις ευνοϊκές διατάξεις του άρθρου 59 του ως άνω νόμου.

Ο προσφεύγων υπέβαλε στην αρμόδια για την φορολογία του Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, τροποποιητικές/Συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 έως και 61 του ν. 4446/2016, ως κάτωθι :

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΚΩΔΙΚΟΙ-ΠΟΣΑ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ν. 4446/2016			
	ΚΩΔ	ΠΟΣΟ (€)	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΩΔΙΚΟΥ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΡ. ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ-ΗΜ/ΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ

2012	507	165.000,00	Εισόδημα που δεν εντάσσεται σε άλλη περίπτωση	/27.11.2017
2013	507	140.000,00	Εισόδημα που δεν εντάσσεται σε άλλη περίπτωση	/ 27.11.2017
ΣΥΝΟΛΟ		305.000,00		

Μετά τα ανωτέρω, και βάσει του διενεργηθέντος ελέγχου, συντάχθηκε η από 27.12.2017 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, και προσδιορίστηκαν οι τελικές διαφορές προσαύξησης περιουσίας, ως κάτωθι:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΧΡΗΣΗ	ΑΡΧΙΚΑ ΠΟΣΑ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	ΠΟΣΑ ΒΑΣΕΙ Ν. 4446/2016	ΤΕΛΙΚΑ ΠΟΣΑ ΠΡΟΣ. ΠΕΡ. ΑΡ. 48§3 Ν. 2238/94
2012	2011	230.511,77	165.000,00	65.511,77
2013	2012	178.628,27	140.000,00	38.628,27
2014	2013	26.490,92	0,00	26.490,92
ΣΥΝΟΛΟ		435.630,96	305.000,00	130.630,96

Δέον να σημειωθεί, ότι, από τα πληροφοριακά στοιχεία του συστήματος «TAXIS» προέκυψε ότι στην ετήσια βάσει ηλεκτρονικού αρχείου Βεβαίωση Αποδοχών του συνταξιοδοτικού φορέα του προσφεύγοντα του φορολογικού έτους 2014, συμπεριλαμβάνεται ποσό αναδρομικών συντάξεων ύψους 8.805,87 €, για τα οποία όμως δεν έχει υποβληθεί η προβλεπόμενη συμπληρωματική δήλωση Φ.Ε. του έτους στο οποίο ανάγονται τα εισοδήματα αυτά (σχετικές οι διατάξεις της παρ. 1, άρθρου 46, του ν. 2238/94).

Επειδή στην Βεβαίωση αποδοχών δεν αναγράφεται συγκεκριμένα το έτος που αφορούν οι αναδρομικές συντάξεις, και με βάσει τα στοιχεία που διέθετε ο έλεγχος θεωρήθηκε ότι το αναδρομικά εισπραχθέν ποσό σύνταξης, αφορά την αμέσως προγενέστερη χρήση της χορηγηθείσας βεβαίωσης. Συγκεκριμένα το ως άνω ποσό των 8.805,87 € συμπεριλήφθηκε στο κοινοποιηθέν Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και αποτέλεσε φορολογητέο εισόδημα ΣΤ' πηγής (από μισθωτές υπηρεσίες), για την χρήση 2013 (οικ. έτος 2014).

Στα υποβληθέντα ως άνω υπομνήματα που κατατέθηκαν στην αρμόδια φορολογική αρχή, μετά την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, δεν διατυπώθηκαν από τον ελεγχόμενο απόψεις - αντιρρήσεις επί των συγκεκριμένων διαπιστώσεων του ελέγχου, αλλά και ούτε με τη παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. παράνομη έκδοση των καταλογιστικών πράξεων, λόγω αδυναμίας της τράπεζας ανεύρεσης του παραστατικού
2. παράνομος καταλογισμός φερόμενης ως «προσαυξήσεως περιουσίας» καίτοι πλήρως αποδεικνύεται η προέλευση των ελεγχόμενων ποσών, ως επιστροφή ταμειακής διευκόλυνσης.

Επειδή, με το άρθρο 48 § 3 του Ν. 2238/1994 όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010, ορίζεται ότι “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 στην εγκύκλιο 1095/2011 §§ 1, 2, 11 μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: “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 επαγγελλμάτων 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 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.

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.

5. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες....

6...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.”

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1095/2011 Υπ.Οικ. 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. 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. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες. 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. 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.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1175/2017 Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας,

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.....

1) επί του πρώτου λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής, ως προς την παράνομη έκδοση των καταλογιστικών πράξεων, λόγω αδυναμίας της τράπεζας ανεύρεσης του παραστατικού για την ελεγχόμενη πίστωση με α/α ποσού των 50.000,01€ στις 20/12/2012 στον υπ' αριθμόν λογαριασμό με συνδικαιούχους τον προσφεύγοντα και την σύζυγό του

Επειδή, με την ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων κατέθεσε τα εξής νέα στοιχεία :

1. Η από 9.1.2018 επιστολή της προς τον κ., στην οποία αναφέρεται : *“Σε συνέχεια του αιτήματός σας, για την ανεύρεση του παραστατικού της 20/12/2012 ποσού 50.001 ευρώ, στο λογαριασμό με iban:, σας γνωρίζουμε τα κάτωθι: Ο ως άνω λογαριασμός είναι λογαριασμός Προθεσμιακής κατάθεσης που τηρούνταν στο κατάστημα Κεραμικού, το οποίο έχει μεταφερθεί, και ως φαίνεται από το ηλεκτρονικό αρχείο της πρώην στις 20/12/12 ο λογαριασμός πιστώθηκε με το ποσό των 50.001 ευρώ με διάρκεια της προθεσμιακής έως 20/06/2013. Το παραστατικό είναι σχεδόν αδύνατο να ανευρεθεί.”*

2. Αντίγραφο κινήσεων του Λογ/σμού με αριθμό, με συνδικαιούχους τον προσφεύγοντα και την σύζυγό του, για το χρονικό διάστημα από 20.12.2012 έως και 20.6.2013, τα δεδομένα του οποίου ήταν στην διάθεση του ελέγχου.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται, ότι, αφορά μεταφορά χρηματικού ποσού από κοινό τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσε με την σύζυγό του, σε άλλον κοινό τραπεζικό λογαριασμό, η οποία πραγματοποιήθηκε είτε με την έκδοση τραπεζικής επιταγής από λογαριασμό τους και κατάθεση στην συνέχεια σε άλλον λογαριασμό, είτε απ' ευθείας με μεταφορά των χρημάτων από λογαριασμό σε λογαριασμό μέσω τραπέζης, είτε επίσης με αναλήψεις μετρητών κατά τις αμέσως προηγούμενες ημέρες ή και αυθημερόν από λογαριασμό τους και εν συνεχεία κατάθεση του αναληφθέντος ποσού ή τμήματος του με τον ίδιο τρόπο, δηλαδή με μετρητά, σε άλλον λογαριασμό, για την κάλυψη κυρίως επαγγελματικών υποχρεώσεων. Δεδομένου ότι ο φορολογικός έλεγχος είχε στην διάθεσή του το σύνολο των κινήσεων των ημεδαπών τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, ο ανωτέρω ισχυρισμός ότι η εν λόγω πίστωση αφορά μεταφορά χρηματικού ποσού μεταξύ κοινών τραπεζικών λογαριασμών του ιδίου και της συζύγου του, χωρίς όμως να υποδεικνύονται οι αριθμοί αυτών των τραπεζικών λογαριασμών από τους οποίους όπως επικαλείται ο προσφεύγων αναλήφθηκαν ή μεταφέρθηκαν τα χρήματα σε άλλον κοινό τραπεζικό λογαριασμό, σε συνδυασμό με την μη προσκόμιση οποιουδήποτε άλλου αποδεικτικού στοιχείου που να αποδεικνύει την πηγή, την αιτία και την προέλευση της εν λόγω πίστωσης, δεν γίνεται δεκτός και απορρίπτεται.

Επειδή, όπως αναφέρεται και στην από 27.12.2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ελήφθησαν υπ' όψιν τα δεδομένα από όλα τα πιστωτικά ιδρύματα της ημεδαπής (ενεργά και συγχωνευμένα), τα οποία τέθηκαν στη διάθεση ελέγχου και προέκυψαν κατόπιν αποστολής διακεκριμένων μαζικών αιτημάτων άρσης απορρήτου της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (νυν Α.Α.Δ.Ε) προς τα Πιστωτικά Ιδρύματα και Επενδυτικές Εταιρείες (υπόχρεα πρόσωπα), δια μέσω της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων.

Επομένως οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος: α) ότι ο έλεγχος βασίστηκε σε δεδομένα τραπεζικών λογαριασμών που περιλαμβάνονται σε Οπτικό δίσκο - cd (που παραδόθηκε στην φορολογική αρχή δυνάμει των Ε.Ο.Ε Σ.Σ/2017 και ΛΟ/2016 Δικογραφιών), ο οποίος δύναται να μην είναι πλήρης και β) ότι δεν ελήφθησαν υπόψη δεδομένα τραπεζικών λογαριασμών, για τα οποία είχε υποχρέωση η φορολογική αρχή να αναζητήσει πληροφορίες και στοιχεία από τα εμπλεκόμενα πιστωτικά ιδρύματα, στο πλαίσιο εξάντλησης των προβλεπομένων από τον νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου, είναι εσφαλμένοι και ανακριβείς και ουδόλως απαλλάσσει τον προσφεύγοντα από την υποχρέωση παροχής διευκρινήσεων και προσκόμισης αποδεικτικών στοιχείων επαρκούς δικαιολόγησης των υπό διερεύνηση τραπεζικών κινήσεων. Δηλαδή η επίκληση γενικά και αόριστα ότι το ποσό της πίστωσης προέρχεται από μεταφορά από άλλον τραπεζικό λογαριασμό προσφεύγοντα που όμως δεν περιλαμβάνεται στα διαθέσιμα στοιχεία του οπτικού δίσκου, χωρίς όμως να αναφέρει ποιός είναι ο λογαριασμός αυτός και ποια η κίνηση του, ουδόλως τεκμηριώνει τον επικαλούμενο ισχυρισμό του.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, ότι “ η αιτιολογία της επίμαχης συναλλαγής δεν είναι «ΑΡΧΙΚΗ ΚΑΤΑΘΕΣΗ», όπως επικαλείται ο έλεγχος.... Αντιθέτως, στο συνημμένο αντίγραφο κίνησης προθεσμιακού λογαριασμού με αριθμό ρητά αναφέρεται ως αιτιολογία «ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΠΡΟΘΕΣΜΙΑΣ ΕΥΡΩ».”, δεν γίνεται δεκτός και απορρίπτεται, γιατί όπως προκύπτει από τα δεδομένα του υπ' αριθμ. τραπεζικού λογαριασμού και όπως αναγράφεται με σαφήνεια στην οικεία Έκθεση Φορολογίας Εισοδήματος (σελ. 68) η “ΑΡΧΙΚΗ ΚΑΤΑΘΕΣΗ” αναφέρεται στον κωδικό της τραπεζικής συναλλαγής και όχι στην αιτιολογία αυτής.

Επειδή, από την προσκομισθείσα επιστολή της με ημερομηνία 09.01.2018 (νέο στοιχείο), προκύπτει αντικειμενική αδυναμία του πιστωτικού ιδρύματος να χορηγήσει το σχετικό παραστατικό/δικαιολογητικό της προθεσμιακής κατάθεσης με διάρκεια έως 20.6.2013, η έναρξη της οποίας πραγματοποιήθηκε με την κατάθεση του ποσού 50.000,00 €, που αποτελεί την υπό κρίση πίστωση.

Επειδή, η απόρριψη των ισχυρισμών του προσφεύγοντος δεν βασίζεται στην μη προσκόμιση του παραστατικού στοιχείου της προθεσμιακής κατάθεσης, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας του τραπεζικού συστήματος, ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, αλλά στην μη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη απόδειξη της πηγής, αιτίας και προέλευσης του χρηματικού ποσού των 50.001,00 € το οποίο πιστώθηκε στις 20/12/2012 στον υπ' αριθμό τραπεζικό λογ/σμό, για την έναρξη της Προθεσμιακής κατάθεσης.

Ως εκ τούτου, από το εν λόγω υποβαλλόμενο νέο στοιχείο εξακολουθεί να μην προκύπτει η πηγή και η προέλευση του ποσού των 50.000,01€ της υπό κρίση κατάθεσης, και επομένως ορθά εφαρμόστηκαν οι διατάξεις της §3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 και θεωρήθηκε από τον φορολογικό έλεγχο ότι αποτελεί διαφορά φορολογητέου εισοδήματος οικ. έτους 2013, επιμεριζόμενη αναλογικά ισομερώς στους δύο (2) συνδικαιούχους του τραπεζικού λογαριασμού, δηλαδή στον προσφεύγοντα και την σύζυγό του Κ.

2) επί του δευτέρου λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής, ως προς τον παράνομο καταλογισμό φερομένης ως «προσαυξήσεως περιουσίας» καίτοι πλήρως αποδεικνύεται η προέλευση των ελεγχόμενων πιστώσεων συνολικού ποσού 92.300,00 € κατά την χρήση 2011, και 32.200,00 € κατά την χρήση 2012, ως επιστροφή ταμειακής διευκόλυνσης.

Επειδή, με την ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων κατέθεσε τα εξής νέα στοιχεία :

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ (Νέο Στοιχείο που υποβάλλεται)	ΠΟΣΟ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
1		19/1/2011	Αποδεικτικό μεταφοράς ποσού	11.373,00	Μεταφορά ποσού από κοινό τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα σε τραπεζικό λογαριασμό με στοιχεία δικαιούχου
2		18/2/2011	Αποδεικτικό ανάληψης	9.497,00	Ανάληψη από κοινό τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα
3		18/2/2011	Αποδεικτικό κατάθεσης	9.497,00	Κατάθεση σε σε τραπεζικό λογαριασμό με στοιχεία δικαιούχουκαι στοιχεία καταθέτη τον προσφεύγοντα.
4		21/3/2011	Αποδεικτικό ανάληψης	4.466,00	Ανάληψη από κοινό τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα
5		21/3/2011	Αποδεικτικό ανάληψης	7.000,00	Ανάληψη από κοινό τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα
6		21/3/2011	Αποδεικτικό κατάθεσης	11.358,00	Κατάθεση σε σε τραπεζικό λογαριασμό με στοιχεία δικαιούχουκαι στοιχεία καταθέτη τον προσφεύγοντα.
7		21/3/2011	Αποδεικτικό κατάθεσης	14.400,00	Κατάθεση σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα με καταθέτη τον ίδιο.
8		14/4/2011	Αποδεικτικό μεταφοράς ποσού	11.371,00	Μεταφορά ποσού από κοινό τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα σε τραπεζικό λογαριασμό με στοιχεία δικαιούχου
9		18/5/2011	Αποδεικτικό μεταφοράς ποσού	9.482,00	Μεταφορά ποσού από κοινό τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα σε τραπεζικό λογαριασμό με στοιχεία δικαιούχου

Επειδή, οι μεταφορές συνολικού ποσού 32.226,00€ (11.373,00+11.371,00+9.482,00) από τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα, σε τραπεζικό λογαριασμό του συζύγου της εκδότριας των τραπεζικών επιταγών Κ., καθώς και οι καταθέσεις μετρητών συνολικού ποσού 20.855,00€ (9.497,00+11.358,00) από τον προσφεύγοντα σε τραπεζικό λογαριασμό του συζύγου της Κ., κινήσεις οι οποίες ουδόλως συμπίπτουν ημερολογιακά και κατά αξία με τις ελεγχόμενες πιστώσεις, **δεν αποδεικνύουν τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα, ότι δηλαδή οι ελεγχόμενες πιστώσεις συνολικού ποσού 124.500,00 €, που αφορούν καταθέσεις επιταγών με εκδότη την Κ. και κομιστή τον Κ.**

....., **σχετίζονται με τμηματική επιστροφή χρηματικής διευκόλυνσης που είχε προηγουμένως χορηγηθεί στην ίδια, συνολικού ποσού 29.600,00 €,** όπως συγκεκριμένα ισχυρίζεται :*“κάθε φορά που «ιδίους χρήμασι» εξοφλούσα μια επιταγή εκδοθείσα «εις διαταγή μου», η κυρία εξέδιδε μια νέα επιταγή ιδίου ύψους ποσού με την προηγούμενη, «καλυμμένη» από εμένα προσωπικά, με σκοπό την εξόφληση της απαίτησης μου από την ταμειακή διευκόλυνση που της παρείχα προ ολίγου”*.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει ιδιωτικό Συμφωνητικό Δανείου ή άλλο σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας που να μπορεί να αποδεικνύετε η λήψη της χρηματικής διευκόλυνσης, ή τραπεζικό παραστατικό ή απόδειξη είσπραξης από το οποίο να προκύπτει η κατάθεση του χορηγηθέντος ποσού σε λογαριασμό του δανειολήπτη (κ.) ή απ’ ευθείας είσπραξη σε περίπτωση μετρητών.

Ως εκ τούτου δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι οι καταθέσεις επιταγών με εκδότη την κ. και κομιστή τον προσφεύγοντα κ., σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, συνολικού ποσού 92.300,00 € κατά την χρήση 2011 και συνολικού ποσού 32.200,00 € κατά την χρήση 2012, αφορούν τμηματική επιστροφή χρηματικής διευκόλυνσης που είχε προηγουμένως χορηγηθεί κατά την χρήση 2010, από τον προσφεύγοντα στην εκδότρια των επιταγών, συνολικού ποσού 29.600,00 €.

Επομένως ορθά εφαρμόστηκαν οι διατάξεις της §3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 3986/2011 (ΦΕΚ Α' 152/1-7-2011), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 29. Ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα

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

3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ως εξής:

α) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από δώδεκα χιλιάδες ένα (12.001) ευρώ έως είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή ένα τοις εκατό (1%) επί ολόκληρου του ποσού.

β) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από είκοσι χιλιάδες ένα (20.001) ευρώ έως και πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) επί ολόκληρου του ποσού.

γ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από πενήντα χιλιάδες ένα (50.001) έως και εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) επί ολόκληρου του ποσού.

δ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα (100.001) ευρώ και άνω, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό (4%) επί ολόκληρου του ποσού.

Επειδή, προσδιορίστηκε το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντα, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο το οποίο λαμβάνεται υπόψη για την επιβολή της Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης βάσει του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, ορθώς η φορολογική αρχή εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού της Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: « 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. ».

(Η παράγραφος 17, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του ν. [4509/2017](#) (ΦΕΚ Β' 201/22-12-2017) και ισχύει από 01/01/2018, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του ίδιου άρθρου 49.).

Ειδικότερα, η ΠΟΛ 1003/2018 αναφέρει, μεταξύ άλλων, ότι επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, 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.

Από τα ως άνω αναφερθέντα προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από την 01/01/2018, κατά την έκδοση των αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδιασμένες διατάξεις των παρ. 1 και 2 του Ν. 4509/2017, σε κάθε υπόθεση, ασχέτως του αποτελέσματος αυτής και άσχετα από το γεγονός εάν ο προσφεύγων επικαλείται ή όχι την εν λόγω διάταξη.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι « παρ. 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 με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι « παρ. 1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. /29.01.2018 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

1) της υπ' αριθ. /**27.12.2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2011), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π.

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΧΡΗΣΗ 2011	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡ 49 Ν. 4509/17	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	29.480,30 €	29.480,30	29.480,30
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας	35.376,36 €	-	-
Πρόστιμο παρ. 1 ^α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 25%	-	7.370,08	7.370,08
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 53 μ. =38,69%	-	11.405,93	11.405,93

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	64.856,66 €	48.256,31	48.256,31
----------------------------	--------------------	------------------	------------------

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 35.376,36 € > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (7.370,08 + 11.405,93) 18.776,01 €. Συνεπώς, επιβάλλεται η επιεικέστερη κύρωση, ήτοι 18.776,01 €.

2) της υπ' αριθ. /**27.12.2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2012), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΧΡΗΣΗ 2012	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡ 49 Ν. 4509/17	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	17.382,72 €	17.382,72	17.382,72
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας	18.773,34 €	-	-
Πρόστιμο παρ. 1 ^α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 25%	-	4.345,68	4.345,68
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 53 μ. =38,69%	-	6.725,37	6.725,37
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	36.156,06 €	28.453,77	28.453,77

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 18.773,34 € > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (4.345,68 + 6.725,37) 11.071,05 €. Συνεπώς, επιβάλλεται η επιεικέστερη κύρωση, ήτοι 11.071,05 €.

3) της υπ' αριθ. /**27.12.2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2013), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΧΡΗΣΗ 2013	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡ 49 Ν. 4509/17	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	8.934,03 €	8.934,03	8.934,03
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας	7.504,59 €	-	7.504,59
Πρόστιμο παρ. 1 ^α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%	-	4.467,02	-
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 53 μ. =38,69%	-	3.456,58	-
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	16.438,62 €	16.857,63	16.438,62

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 7.504,59 € < Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (4.467,02 + 3.456,58) 7.923,60 €. Συνεπώς, επιβάλλεται η επιεικέστερη κύρωση, ήτοι 7.504,59 €.

4) της υπ' αριθ. /**27.12.2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν. 3986/2011, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2011), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΧΡΗΣΗ 2011	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡ 49 Ν. 4509/17	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	9.467,58 €	9.467,58	9.467,58
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας	11.361,10 €	-	-
Πρόστιμο παρ. 1 ^α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%	-	4.733,79	4.733,79
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 53 μ. =38,69%	-	3.663,01	3.663,01
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	20.828,69 €	17.864,38	17.864,38

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 11.361,10 € > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (4.733,79 + 3.663,01) 8.396,80 €. Συνεπώς, επιβάλλεται η επιεικέστερη κύρωση, ήτοι 8.396,80 €.

5) της υπ' αριθ. /27.12.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν. 3986/2011, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2012), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΧΡΗΣΗ 2012	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡ 49 Ν. 4509/17	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	2.509,43 €	2.509,43	2.509,43
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας	2.710,18 €	-	-
Πρόστιμο παρ. 1 ^α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 25%	-	627,36	627,36
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 53 μ. =38,69%	-	970,90	970,90
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.219,61 €	4.107,69	4.107,69

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 2.710,18 € > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (627,36 + 970,90) 1.598,26 €. Συνεπώς, επιβάλλεται η επιεικέστερη κύρωση, ήτοι 1.598,26 €.

6) της υπ' αριθ. /27.12.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν. 3986/2011, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2013), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΧΡΗΣΗ 2013	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡ 49 Ν. 4509/17	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	2.304,53 €	2.304,53	2.304,53
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας	1.935,80 €	-	-

Πρόστιμο παρ. 1 ^α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 25%	-	576,13	576,13
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 53 μ. =38,69%	-	891,62	891,62
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.240,33 €	3.772,28	3.772,28

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 1.935,80 € > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (576,13 + 891,62) 1.467,75 €. Συνεπώς, επιβάλλεται η επεικέστερη κύρωση, ήτοι 1.467,75 €.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.