



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02.05.2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Αριθμός απόφασης: 863

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ. κατά του υπ' αρ.2017 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τον υπ' αρ.-2017 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., του οποίου ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Το με αρ. εισ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2018 ΕΜΠ/.....2018 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, καθώς και επί του με αρ. εισ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2018 ΕΜΠ/.....2018 συμπληρωματικού του υπομνήματος και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με τον με αριθμό-**2017** οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 89.002,14€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 106.802,57€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης 8.846,65€, ήτοι συνολικό ποσό **204.651,36€**, για το οικονομικό έτος 2012 (εισοδήματα έτους 2011).

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί των από2017 εκθέσεων ελέγχου Φόρου Εισοδήματος & Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης της Δ.Ο.Υ....., κατόπιν μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αρ.2016 εντολής του Προϊσταμένου της. Ο έλεγχος αφορούσε το οικονομικό έτος 2012 και συγκεκριμένα την αξιοποίηση των δεδομένων των τραπεζικών καταθέσεων του προσφεύγοντος, προκειμένου να διαπιστωθεί αν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48§3 του Ν. 2238/1994 (προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία).

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./2014 έγγραφο της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας και ελέγχου των δηλώσεων περιουσιακής κατάστασης (το οποίο διαβιβάστηκε από τηνμε το υπ' αρ. πρωτ.2014 έγγραφο), σύμφωνα με το οποίο υπήρχαν υπόνοιες τέλεσης του αδικήματος της φοροδιαφυγής κατά το υπό κρίση έτος.

Σε εκτέλεση της ως άνω εντολής ο έλεγχος προέβη σε ανάκτηση των πληροφοριών από το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων, σχετικά με τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος κατά την περίοδο 01.01.2011-31.12.2011.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, στους τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσε ο προσφεύγων το επίμαχο διάστημα διαπιστώθηκε προσαύξηση της περιουσίας του από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με το αρ. 48§3 του Ν. 2234/94, για το οικ. έτος 2012 (εισοδήματα περιόδου 01.01.-31.12.2011) ύψους 210.713,00€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση του υπ' αρ.-2017 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

➤ **Πλημμελής αιτιολογία της προβαλλόμενης πράξης. Εσφαλμένη η κρίση της φορολογικής διοίκησης αναφορικά με την ύπαρξη αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας του προσφεύγοντος κατά την περίοδο 01.01-31.12.2011. Ειδικότερα:**

1. Δεν προκύπτει με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ποιο είναι το φορολογητέο εισόδημα της περιόδου 2011 και κατά συνέπεια ποιος είναι ο αναλογούν φόρος εισοδήματος, ο πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και η αναλογούσα εισφορά αλληλεγγύης. Έλλειψη αιτιολογίας.
2. Ανυπόστατη η έκθεση ελέγχου κατά Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας λόγω υπογραφής-θεώρησής της από πρόσωπο διάφορο του (αρμόδιου) Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και λόγω μη αναγραφής της ημερομηνίας υπογραφής της ελέγκτριας- Παράβαση ουσιώδους τύπου έκδοσης αυτής.
3. Ο έλεγχος αποδίδει στον προσφεύγοντα πλήρη ευθύνη για λογαριασμούς που δεν είναι ο μοναδικός δικαιούχος, γεγονός που έρχεται σε αντίθεση με την ΠΟΛ 1033/2013, σύμφωνα με την οποία στους κοινούς λογαριασμούς τα ποσά επιμερίζονται ισομερώς.
4. Κρίσιμος χρόνος ως προς την προσαύξηση περιουσίας δεν είναι, τουλάχιστον καταρχήν, ο χρόνος κατάθεσης του ποσού στον τραπεζικό λογαριασμό, αλλά ο χρόνος πρωτογενούς είσπραξης – εισέλευσης του ποσού στην περιουσία του προσφεύγοντος. Εν προκειμένω, αναφορικά με τις καταθέσεις χρημάτων, που διενεργήθηκαν από τον ίδιο τον προσφεύγοντα, αφορούν χρήματα τα οποία βρίσκονταν ήδη εις χείρας του, κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή. Ειδικότερα:

Αβάσιμα καταλογίζεται προσαύξηση περιουσίας ως προς τα ποσά συνολικού ύψους **58.500,00€** (31.000,00€ στις 25.02.2011, 25.000,00€ στις 25.02.2011 και 2.500,00€ στις 19.12.2011), τα οποία κατατέθηκαν από τον ίδιο σε τραπεζικό του λογαριασμό διότι: α) Τα ποσά που κατατέθηκαν στις 25.02.2011 συνολικού ύψους 56.000,00€ (31.000,00+25.000,00), αποτελούν εισόδημα που προέκυψε στις προηγούμενες χρήσεις και βρισκόταν εις χείρας του προσφεύγοντος. Επισυνάπτεται ανάλυση της κίνησης του υπ' αρ.λογαριασμού στην Τράπεζα του προσφεύγοντος της περιόδου 01.11.2010-29.12.2010 από την οποία προκύπτει μια κατάθεση εμβάσματος στις 23-11-2010 ύψους 88.500,00€ και το επόμενο διάστημα (24.11.2010-9.12.2010) πέντε αναλήψεις μετρητών συνολικού ύψους 35.000,00€. Επιπρόσθετα, στις 8.2.2011 αναλήφθηκε από τον προσφεύγοντα ποσό 10.000,00€ και στις 9.2.2011 ποσό 1.000,00€. Τα ως άνω αναληφθέντα ποσά των 46.000,00€ (35.000,00€+10.000,00€+1.000,00€) επανακατατέθηκαν στις 25.02.2011. στους υπ' αρ. (31.000,00€) &(25.000,00€)

τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος στην ίδια τράπεζα (σχετ. η ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015).

β) Το ποσό που κατατέθηκε στις2011 συνολικού ύψους 2.500€ στον υπ' αρ. τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στην Τράπεζα δεν αποτελεί πρωτογενή κατάθεση καθώς προέρχεται από ανάληψη μετρητών ύψους 4.000,00€ στις2011 από τον υπ' αρ.λογαριασμό στην ανωτέρω τράπεζα (επισυνάπτεται σχετική καρτέλα κίνησης του λογαριασμού).

5. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι ανυπόστατη, καθώς στο φερόμενο ως προσαύξηση περιουσίας ποσό περιλαμβάνονται ποσά, συνόλου 150.000,00€, τα οποία δεν προέρχονται από άγνωστη πηγή ή αιτία αλλά αποτελούν τίμημα πώλησης ακινήτων, όπως και στην ίδια την έκθεση ελέγχου αναφέρεται.

Συγκεκριμένα, ποσά συνολικού ύψους 50.000,00€ αποτελούν μέρος τιμήματος πώλησης διαμερίσματος επί της οδούστηνκαι τα εισέπραξε στις 10-05-2010 η σύζυγος του προσφεύγοντοςως συνιδιοκτήτρια του ως άνω ακινήτου σε ποσοστό 24,14%, για λογαριασμό και των λοιπών συνδικαιούχων –πωλητών του ακινήτου (..... με ποσοστό ιδιοκτησίας 33,13%,με ποσοστό ιδιοκτησίας 33,13%,με ποσοστό ιδιοκτησίας 9,6%) Το σύνολο του ποσού των 50.000,00€ κατατέθηκε δυνάμει του υπ' αρ.-2006 Πληρεξουσίου της Συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης στον υπ' αρ. τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, από την σύζυγό του.

Επιπρόσθετα, στις2011 στον υπ' αρ. τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος κατατέθηκε από τον το ποσό των 100.000,00€, με ιδιωτική επιταγή, το οποίο, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου σχετίζεται με την πώληση ενός διαμερίσματος επί της οδού στην με αγοραστή τον ανωτέρω καταθέτη και πωλητή τον

Ως προς τον ισχυρισμό περί ασάφειας αναφορικά με το φορολογητέο εισόδημα και έλλειψης αιτιολογίας

Επειδή, στο άρθρο 28§2 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1.

Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο **30 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, στο άρθρο **64 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, στο άρθρο **37 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «....Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, κ) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, όπως προκύπτει από την από/2017 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της, το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος προσδιορίστηκε αρχικά στο ποσό των 321.619,44€, βάσει του οποίου εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε

στις 18.09.2017 στον προσφεύγοντα ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου, καθώς και το με αρ.2017 συνημμένο σημείωμα διαπιστώσεων. Εν συνεχεία, ο έλεγχος, αποδεχόμενος εν μέρει τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, όπως αυτοί διατυπώθηκαν στα με αρ. πρωτ.2017 &2017 υπομνήματά του, μείωσε το φορολογητέο εισόδημά του κατά 90.000€, προσδιορίζοντάς το στο ποσό των 231.619,44€.

Επειδή, προφανώς εκ παραδρομής στην πρώτη σελίδα του υπ' αρ.2017 οριστικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2012 αναγράφεται στην στήλη του ελέγχου ως φορολογητέο εισόδημα το (αρχικώς προσδιοριζόμενο) ποσό των 321.619,44€ αντί του τελικού και ορθού ποσού των 231.619,44€ και αντίστοιχα στην στήλη της διαφοράς (δήλωσης και ελέγχου) το ποσό των 300.713,00€ αντί του ορθού 210.713,00€. Αυτό προκύπτει με σαφήνεια και από την με ημερομηνία θεώρησης2017 έκθεση ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.και συγκεκριμένα από τις ενότητες «ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ», «ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ», «ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ» (σελ.)

Επειδή, επί της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης και συγκεκριμένα στον πίνακα «υπολογισμός του φορολογητέου εισοδήματος», τόσο στην στήλη «ποσά ελέγχου» όσο και στην στήλη «διαφορά» τα επίμαχα ποσά αναγράφονται ορθά, ήτοι 231.619,44€ και 210.713,00€ αντίστοιχα.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση ο οφειλόμενος φόρος εισοδήματος για το οικ. έτος 2012 προσδιορίστηκε ορθά από τον έλεγχο, λαμβάνοντας υπόψιν ως φορολογητέο εισόδημα το ποσό των 231.619,44€ και όχι το ποσό των 321.619,44€.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός περί ασάφειας του φορολογητέου εισοδήματος απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος, δεδομένου ότι από την επισκόπηση του συνόλου των στοιχείων του φακέλου προκύπτει η εκ παραδρομής αναγραφή του φορολογητέου εισοδήματος στην 1^η σελίδα της προσβαλλόμενης πράξης.

Ως προς τον ισχυρισμό περί ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης, λόγω υπογραφής-θεώρησης τόσο της πράξης όσο και της έκθεσης από πρόσωπο διάφορο της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

Επειδή, στο άρθρο 37 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης...».

Επειδή, στο άρθρο 4 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται, με απόφασή του, να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντά του ή της Φορολογικής

Διοίκησης, σύμφωνα με τον Κώδικα και την κείμενη νομοθεσία σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επίσης, δύναται, με απόφασή του, να εξουσιοδοτεί ιεραρχικά υφιστάμενό του όργανα να υπογράφουν, με εντολή του, πράξεις ή άλλα έγγραφα της αρμοδιότητάς του. Η άσκηση της αρμοδιότητας που μεταβιβάστηκε και η εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί, σύμφωνα με την απόφαση του Γενικού Γραμματέα, να αφορά περισσότερα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα στα οποία μεταβιβάστηκαν οι αρμοδιότητες ή τα οποία εξουσιοδοτήθηκαν να υπογράφουν από τον Γενικό Γραμματέα, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, στις περιπτώσεις που αυτό προβλέπεται από τις αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των δύο πρώτων εδαφίων της παρούσας παραγράφου.

2. Οι αποφάσεις για μεταβίβαση αρμοδιότητας, ανάθεση καθήκοντος ή εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί να τροποποιούνται εν όλω ή εν μέρει από το όργανο που τις εξέδωσε».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 14§6 του ν. 4389/2016**: «α) Με αποφάσεις του, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ο Διοικητής της Αρχής δύναται να μεταβιβάζει στους Προϊσταμένους όλων των οργανικών μονάδων της Αρχής, τις αναγκαίες αρμοδιότητες ή να εξουσιοδοτεί αυτούς να υπογράφουν «Με εντολή Διοικητή» πράξεις ή έγγραφα, προκειμένου αυτοί να ανταποκριθούν στους στόχους που τους τίθενται. β) Επίσης, ο Διοικητής της Αρχής, δύναται με αποφάσεις του, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, να μεταβιβάζει αρμοδιότητες, να αναθέτει καθήκοντα ή να εξουσιοδοτεί, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 4 του ν. 4174/2013 (Α' 170), καθώς και της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του ν.δ. 356/1974 (Α' 90), οι οποίες ισχύουν και για την Αρχή και τον Διοικητή αυτής. Η κατά το προηγούμενο εδάφιο μεταβίβαση αρμοδιότητας, ανάθεση καθήκοντος ή εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί να αφορά σε περισσότερα του ενός όργανα της Αρχής. Επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα στα οποία μεταβιβάζεται η αρμοδιότητα ή τα οποία εξουσιοδοτούνται από τον Διοικητή, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, στις περιπτώσεις που αυτό προβλέπεται από τις αποφάσεις που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων του πρώτου εδαφίου της παρούσας υποπαραγράφου. Στην περίπτωση που η ως άνω περαιτέρω εξουσιοδότηση παρέχεται από όργανο στο οποίο: αα) είχε μεταβιβασθεί η αρμοδιότητα, το εξουσιοδοτούμενο όργανο υπογράφει με εντολή του οργάνου που του παρείχε την εξουσιοδότηση ή ββ) είχε παρασχεθεί η εξουσιοδότηση υπογραφής, το εξουσιοδοτούμενο όργανο υπογράφει «Με Εντολή Διοικητή». γ) Οι αποφάσεις που προβλέπονται στις υποπαραγράφους α' και β' της παρούσας παραγράφου δύνανται να τροποποιούνται εν όλω ή εν μέρει από το ίδιο θεσμικό όργανο, ανεξαρτήτως αλλαγής του προσώπου που τις εξέδωσε. Επίσης, ο Διοικητής μπορεί να τροποποιεί εν όλω ή εν μέρει τις αποφάσεις για μεταβίβαση αρμοδιοτήτων, ανάθεση καθηκόντων ή εξουσιοδότηση υπογραφής που είχαν εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και εξακολουθούν να ισχύουν».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 της υπ' αρ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. οι αρμοδιότητες και η εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης μεταβιβάστηκαν ως εξής:

α) Αναφορικά με την αρμοδιότητα της υπογραφής και θεώρησης των εκθέσεων ελέγχου (περίπτωση 21 του πίνακα) - Οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται από τους υπαλλήλους που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου, προσυπογράφονται από τον Προϊστάμενο του Τμήματος Ελέγχου και από τον Προϊστάμενο της Υποδιεύθυνσης, εφόσον υπάρχει και θεωρούνται, κατά περίπτωση, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου ή του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του άρθρου 39 του ν. 1914/1990, όπως ισχύει, οι υπάλληλοι των οποίων φέρουν την εντολή του ελέγχου. Ειδικά για μερικούς επιτόπιους ελέγχους διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά, που διενεργούν οι Δ.Ο.Υ. των οποίων έχει καταργηθεί το Τμήμα

Ελέγχου, οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται από τους υπαλλήλους που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου και θεωρούνται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

β) Αναφορικά με την αρμοδιότητα της έκδοσης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, τελών και εισφορών και οποιασδήποτε άλλης συναφούς καταλογιστικής πράξης μετά από έλεγχο, καθώς και πράξης διόρθωσης αυτών (περίπτωση 23 του πίνακα)- Κατά περίπτωση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου, στο οποίο υπηρετούν οι υπάλληλοι που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 2** της ίδιας ως άνω απόφασης: «2. Όπου στις κείμενες διατάξεις αναφέρεται Προϊστάμενος οποιουδήποτε επιπέδου οργανικής μονάδας της Φορολογικής Διοίκησης, **σε περίπτωση απουσίας ή κωλύματος αυτού, νοείται ο νόμιμος αναπληρωτής του, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.** Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να αναφέρεται σαφώς ότι υπογράφει αντ' αυτού.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 87 του Κώδικα Δημοσίων Πολιτικών Διοικητικών και Υπαλλήλων Ν.Π.Δ.Δ. (Υ.Κ.), που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 3528/2007 (ΦΕΚ 26 Α'): «1. Τον προϊστάμενο, που απουσιάζει ή κωλύεται, αναπληρώνει στα καθήκοντα του ο ανώτερος κατά βαθμό προϊστάμενος των υποκείμενων οργανικών μονάδων, εφόσον ανήκει σε κλάδο του οποίου οι υπάλληλοι προβλέπεται ότι μπορούν να προϊστανται σύμφωνα με τις οικείες οργανικές διατάξεις και επί ομοιοβάθμων ο προϊστάμενος που έχει ασκήσει περισσότερο χρόνο καθήκοντα προϊσταμένου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, κατ' εφαρμογή των ανωτέρω, ο Υποδιευθυντής Ελέγχου τηςΔ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, κος, όντας ο ανώτερος κατά βαθμό προϊστάμενος των υποκείμενων οργανικών μονάδων, ορθώς υπέγραψε αντί του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. (που απουσίαζε με αναρρωτική άδεια) την προσβαλλόμενη πράξη και θεώρησε αντίστοιχα αντ' αυτού την οικεία έκθεση ελέγχου. Η επιπλέον υπογραφή του στην θέση του Υποδιευθυντή της Δ.Ο.Υ. (θέση την οποία κατέχει) σε καμία περίπτωση δεν συνεπάγεται την ακυρότητα της προσβαλλόμενης πράξης και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, στο άρθρο **37 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, κ) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή, στοιχείο εγκυρότητας της πράξης είναι η ημερομηνία έκδοσής της και όχι η ημερομηνία υπογραφής της ελέγκτριας επί της έκθεσης ελέγχου, που σε κάθε περίπτωση παραλήφθηκε να αναγραφεί εκ παραδρομής στο αντίγραφο έκθεσης του φορολογούμενου, καθώς η εν λόγω ημερομηνία υφίσταται στο αντίγραφο της έκθεσης για το αρχείο της Δ.Ο.Υ. Ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης κρίσης της φορολογικής διοίκησης αναφορικά με την ύπαρξη αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας του προσφεύγοντος

Επειδή στο άρθρο **23§2 του Ν. 4174/13** ορίζονται τα εξής: «Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της. β)....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **15§3 του Ν. 4174/2013**: «3. Ο Γενικός Γραμματέας δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον καθορισμό της φορολογικής

υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παράγραφο 1. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αποστέλλει ερώτημα, έγγραφο ή ηλεκτρονικό, το οποίο πρέπει να απαντάται από το τρίτο πρόσωπο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή του. Σε εξαιρετικά σύνθετες υποθέσεις, η προθεσμία μπορεί να παραταθεί για είκοσι (20) επιπλέον ημέρες».

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα**, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο **64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή η αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, **η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων**, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής του ευχέρειας. (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

Επειδή, στο άρθρο **65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, στο άρθρο **48 § 3 του Ν. 2238/94**, έτσι όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 15 §3 του Ν. 3888/10, ορίζονται τα εξής: «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 **ΠΟΛ 1095/29-4-2011** ορίζεται 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 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 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.».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν 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' επίσκληση 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..... 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, σύμφωνα με την **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015**: «.....3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. **Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.....**6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά. 7. Επίσης, **σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου , φόρος γονικής παροχής , φόρος δωρεάς κ.λπ.).** 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, σύμφωνα με την **884/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ:** «..... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., συνεκτιμώντας τα δεδομένα των τραπεζικών καταθέσεων, που είχε στην διάθεσή του, σε συνδυασμό με τους ισχυρισμούς του

προσφεύγοντος, διαπίστωσε για το οικ. έτος 2012 προσαύξηση της περιουσίας του από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία συνολικού ύψους 210.713,00€.

Συγκεκριμένα, οι πρωτογενείς καταθέσεις, οι οποίες σύμφωνα με τον έλεγχο δεν τεκμηριώθηκαν επαρκώς από τον προσφεύγοντα είναι οι ακόλουθες:

A/A	Ημ/νια	Λογαριασμός – Ταυτότητα Συναλλαγής Τραπεζής	Ποσό	Αιτιολογία – Παρατηρήσεις Ελέγχου
1			31,000.00	.....
2			213.00	.....
3			16,565.00	.....
4			16,565.00	.....
5			12,070.00	.....
6			4,800.00	.....
7			100,000.00	.....
8			2,000.00	.....
9			25,000.00	.....
10			2,500.00	.....
		ΣΥΝΟΛΟ:	210.713,00	

Αναφορικά με τις καταθέσεις μετρητών στις 25.02.2011 και στις 19.12.2011, συνολικού ύψους 56.000€ και 2.500,00€ αντίστοιχα:

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι καταθέσεις μετρητών από τον ίδιο στις 25.02.2011, ποσού 56.000,00€ (31.000,00€ & 25.000,00€) και στις 19.12.2011, ποσού 2.500,00€, προέρχονται από προηγούμενες αναλήψεις. Προς απόδειξη του εν λόγω ισχυρισμού προσκομίζεται αντίγραφο κίνησης του υπ' αρ. τραπεζικού του λογαριασμού, που τηρείτο στην Τράπεζα, όπου εμφανίζονται επτά αναλήψεις μετρητών συνολικού ύψους 46.000,00€, από 24.11.2010 έως 09.02.2011. Συγκεκριμένα, από την ανωτέρω εκτύπωση κίνησης λογαριασμού προκύπτουν αναλήψεις χρηματικών ποσών 10.000,00€, 1.000,00€, 4.000,00€, 10.000,00€, 10.000,00€, 10.000,00€ και 1.000,00€ στις 24/11/2010, 26/11/2010, 30/11/2010, 1/12/2010, 9/12/2010, 8/2/2011 και 9/2/2011 αντίστοιχα Επίσης, από τον ίδιο ως άνω λογαριασμό στις 07.12.2011 γίνεται ανάληψη μετρητών ύψους 4.000,00€, μέρος των οποίων και συγκεκριμένα το επίμαχο ποσό των 2.500,00€, σύμφωνα με τον προσφεύγοντα, επανακατατίθεται στις 19.12.2011 στον λογαριασμό

Επειδή, ο ανωτέρω ισχυρισμός δεν δύναται να γίνει αποδεκτός δεδομένου ότι ο προσφεύγων, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, το επίμαχο διάστημα τηρούσε πλήθος τραπεζικών λογαριασμών και όχι μόνο τον υπ' αρ. τραπεζικό λογαριασμό. Συνεπώς, η επίκληση των κινήσεων-

αναλήψεων του ανωτέρου τραπεζικού λογαριασμού, χωρίς παράλληλα την προσκόμιση των κινήσεων των λοιπών λογαριασμών, ώστε να αποκλειστεί η περίπτωση κατάθεσης των ανωτέρω χρηματικών ποσών σε άλλον λογαριασμό, δεν αποτελεί επαρκές αποδεικτικό στοιχείο, για τον ισχυρισμό περί επανακατάθεσης.

Επειδή, ο προσφεύγων καθόλη την διάρκεια του έλεγχου, αν και κλήθηκε, τόσο με το υπ' αρ. πρωτ.2017 έγγραφο αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14§1 του Ν. 4174/2013 της φορολογικής αρχής, όσο και στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 28 του ν. 4174/13, ουδέποτε προέβαλε τον ισχυρισμό περί επανακατάθεσης χρημάτων στο τραπεζικό σύστημα, έτσι ώστε ο φορολογικός έλεγχος να έχει τη δυνατότητα να ελέγξει την βασιμότητα αυτού, ερευνώντας το κατά πόσο τα επίμαχα ποσά δαπανήθηκαν ή όχι για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών.

Επειδή, η συνεχώς και αδικαιολογήτως επαναλαμβανόμενη διαδικασία, ανάληψης μετρητών και ολικής ή μερικής επανακατάθεσης αυτών, την οποία επικαλείται ο προσφεύγων δεν συνάδει με την συνήθη πρακτική και τα συναλλακτικά ήθη της υπό κρίση περιόδου.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί επανακατάθεσης χρημάτων στο τραπεζικό σύστημα απορρίπτεται ως ατεκμηρίωτος.

Αναφορικά με τις καταθέσεις που αφορούν τιμήματα πώλησης ακινήτων

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου οι τέσσερις επιταγές, συνολικού ύψους 50.000€, που κατατέθηκαν στον υπ' αρ.λογαριασμό του προσφεύγοντος αφορούσαν στην πώληση ενός διαμερίσματος γ' ορόφου 75,45 τ.μ. επί της οδούστην περιοχή της, με παρακολούθημα μια αποθήκη στο υπόγειο της οικοδομής (αρ. συμβολαίου-2007 της συμβολαιογράφου). Στο παραπάνω ακίνητο η σύζυγος του προσφεύγοντος,, έχει ποσοστό συνιδιοκτησίας 24,14%. Επίσης, οι συνιδιοκτήτες του εν λόγω ακινήτου (..... με ποσοστό 9,6%,με ποσοστό 33,13% &με 33,13%) με το με αρ. /2006 Πληρεξούσιο έγγραφο της ανωτέρω συμβολαιογράφου, είχαν διορίσει πληρεξούσια αντιπρόσωπο και αντίκλητο τους, τηνώστε αυτή αντί γι' αυτούς και για λογαριασμό τους να πωλήσει τα ποσοστά αυτά με οποιουσδήποτε όρους συμφωνίες και τίμημα εγκρίνει και συμφωνήσει η ίδια.

Τα ποσά που κατατέθηκαν στην τράπεζαστον υπ' αρ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στις2011, κατατέθηκαν με δίγραμμες επιταγές που εκδόθηκαν στο όνομα του καθενός από τους συνιδιοκτήτες και οπισθογραφήθηκαν από τη σύζυγο του προσφεύγοντος, βάσει του ανωτέρω Πληρεξουσίου εγγράφου. Συγκεκριμένα, κατατέθηκαν δίγραμμες επιταγές αξίας 16.565,00€, 16.565,00€, 12.070,00€ & 4.800,00€ στο όνομα των,, και αντίστοιχα.

Επειδή, εν προκειμένω δεν στοιχειοθετείται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, δεδομένου ότι η πηγή προέλευσης των επιταγών, οι οποίες εμφανίζονται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, **είναι εμφανής και προέρχεται από την πώληση του εν λόγω διαμερίσματος.**

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι τα χρήματα ουδέποτε επεστράφησαν στους πραγματικούς δικαιούχους- συνιδιοκτήτες του ακινήτου δεν αρκεί ώστε να θεωρηθεί το τίμημα της πώλησης ως προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος. Η φορολογική αρχή όφειλε να προβεί σε περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες, προκειμένου να διαπιστώσει την αιτία που το δικαίωμα είσπραξης των επίμαχων επιταγών δόθηκε στην σύζυγο του προσφεύγοντος, η οποία εν συνεχεία κατέθεσε τα χρήματα στον υπ' αρ. τραπεζικό λογαριασμό, με συνδικαιούχους την ίδια, τον σύζυγό της και την κόρη της. Αναλόγως δε με το πόρισμα που θα προέκυπτε, η εν λόγω κατάθεση των επιταγών θα έπρεπε να θεωρηθεί είτε ως δάνειο, είτε ως δωρεά, είτε ως εισόδημα από εμπορική δραστηριότητα και να φορολογηθεί, βάσει των αντίστοιχων διατάξεων.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι μέρος του τιμήματος πώλησης του ακινήτου επί της οδού στην ύψους 50.000,00€, που κατατέθηκε στον λογαριασμό του προσφεύγοντος, μη νόμιμα καταλογίστηκε ως προσαύξηση της περιουσίας του γίνεται αποδεκτός ως νόμω και ουσία βάσιμος.

Επειδή, ομοίως η πηγή προέλευσης των χρημάτων είναι γνωστή και στην περίπτωση της κατάθεσης της τραπεζικής επιταγής των 100.000,00€ στις2011 στον υπ' αρ.τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος από τον, Α.Φ.Μ. Σύμφωνα με την από2017 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. η επίμαχη επιταγή σχετίζεται με την πώληση ενός διαμερίσματος δευτέρου ορόφου 34,70 τ.μ. επί της οδούστην με αγοραστή τον- Α.Φ.Μ. (αρ. συμβολαίου2011 της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης) και πωλητή τον, Α.Φ.Μ., πληρεξούσιος, αντίκλητος και αντιπρόσωπος του οποίου είχε οριστεί ο προσφεύγων,, δυνάμει του υπ' αρ.-2006 πληρεξουσίου της ανωτέρω συμβολαιογράφου. Συγκεκριμένα, η τραπεζική επιταγή είχε εκδοθεί στις2011 από την Τράπεζα, εν συνεχεία οπισθογραφήθηκε από τονκαι στις2011 κατατέθηκε σε λογαριασμό του προσφεύγοντος, ο οποίος ενήργησε εν προκειμένω ως πληρεξούσιος του πωλητή

Ως εκ τούτου προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος ως προς το ποσό των 100.000€, δεν στοιχειοθετείται και ο σχετικός ισχυρισμός γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη επιμερισμού των ποσών που βρέθηκαν στους κοινούς λογαριασμούς.

Επειδή με το **άρθρο 1 παρ. 1 & 2 του Ν.5638/1932** ορίζεται ότι: « 1. Χρηματική κατάθεσις παρά τραπέζης εις ανοιχτόν λογαριασμόν επ' ονόματι δύο ή πλειοτέρων από κοινού (compte joint, joint account) είναι εν τη εννοία του παρόντος νόμου η παρέχουσα τον όρον ότι του εκ ταύτης λογαριασμού δύναται να κάμνη χρήσιν, εν όλω ή εν μέρει, άνευ συμπράξεως των λοιπών, είτε εις, είτε τινές και πάντες κατ' ιδίαν οι δικαιούχοι.

2. Η χρηματική κατάθεσις περί ης η προηγούμενη παράγραφος επιτρέπεται να ενεργείται και εις κοινόν λογαριασμόν επί προθεσμία ή ταμειευτηρίου υπό προειδοποίησιν.».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1228/15.10.2014**: «Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εκδίδεται εντολή ελέγχου σε όλα τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού και εφόσον συμμετέχει ανήλικος έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν. Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του. Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπειριστατωμένη (σχετ. διατ. άρθ. 28 και 64 ν. 4174/2013)».

Επειδή, όπως επικουρικώς, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1050/17.02.2014**: «Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών **καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο**, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, αναφορικά με τις καταθέσεις μετρητών συνολικού ύψους **58.500,00€** (31.0000,00€ στις 25-02-2011, 25.000,00€ στις 25.02.2011 και 2.500,00€ 19-12-2011), εφόσον ο προσφεύγων είχε στην κατοχή του τα χρήματα φέρει το βάρος της απόδειξης, ήτοι οφείλει να δικαιολογήσει την πηγή και την προέλευση αυτών, κάτι που ωστόσο ουδέποτε έπραξε. Η κατάθεση σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό (υπ' αρ. με δικαιούχους τον προσφεύγοντα, τη σύζυγό τουκαι την κόρη του) αποτελεί ουσιαστικά μια οικειοθελή μεταβίβαση χρημάτων – περιουσιακού στοιχείου από την προσωπική περιουσία του προσφεύγοντος στην κοινή περιουσία και ο προσφεύγων οφείλει να αιτιολογήσει το πόθεν έσχες των εν λόγω χρημάτων, δεδομένου μάλιστα ότι για την σύζυγο και συνδικαιούχο των υπό κρίση τραπεζικών λογαριασμώνδεν προκύπτει από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2012 η απόκτηση εισοδήματος.

Επειδή, το ως άνω σκεπτικό τυγχάνει εφαρμογής και στην περίπτωση της κατάθεσης στις2011 στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό με αρ.της Τράπεζας της με αρ. ιδιωτικής επιταγής ύψους 2.000€ τηςμε Α.Φ.Μ. καθώς από τον φάκελο της υπόθεσης και πιο συγκεκριμένα από το σώμα της επίμαχης επιταγής προκύπτει ότι δικαιούχος των χρημάτων ήταν ο προσφεύγων, με Α.Φ.Μ. Ως εκ τούτου, ορθώς η Δ.Ο.Υ.Θεσσαλονίκης καταλόγισε το σύνολο του ποσού των 2.000€ ως προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος, δεδομένου ότι δεν έχει αιτιολογηθεί επαρκώς η εν λόγω συναλλαγή.

Επειδή, σε ότι αφορά την κατάθεση μετρητών ύψους 213,00€ στις-2011 από την με Α.Φ.Μ. κάτοικο Αθηνών στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό με αρ.της Τράπεζας από τον φάκελο της υπόθεσης δεν προκύπτει ο πραγματικός δικαιούχος των χρημάτων αυτών αλλά ούτε και η αιτία διενέργειας αυτής. Συνεπώς, κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ 1228/15-10-2014 (ή και ΠΟΛ 1050/17.02.2014) θα πρέπει το ποσό να κατανεμηθεί ισόποσα στους τρεις συνδικαιούχους του ως άνω λογαριασμού (.....), και να καταλογιστεί προσαύξηση περιουσίας στον καθένα από αυτούς το ποσό των 71,00€ (213,00/3).

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, οι πρωτογενείς καταθέσεις που δεν αιτιολογούνται επαρκώς από τον προσφεύγοντα και λογίζονται ως προσαύξηση της περιουσίας του είναι οι εξής:

A/A	Ημ/νια	Λογαριασμός – Ταυτότητα Συναλλαγής Τραπεζής	Ποσό	Αιτιολογία – Παρατηρήσεις Ελέγχου
1			31,000.00	.....
2			(213.00/3) 71,00	.....
8			2,000.00	.....
9			25,000.00	.....
10			2,500.00	.....
		ΣΥΝΟΛΟ:	60.571,00€	

Κατά συνέπεια, το φορολογητέο εισόδημα, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του ν. 3986/2011 και ο αναλογούν φόρος και για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011 (Οικ. έτος 2012) προσδιορίζονται ως ακολούθως:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά βάσει της παρούσας απόφασης		Διαφορά απόφασης - ελέγχου
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
A - B. Από ακίνητα	3.420,00€		3.420,00€		3.420,00€		0,00€
Γ. Από κινητές αξίες							

Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις						
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις						
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	17.486,44€		17.486,44€		17.486,44€	0,00€
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα						
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης			210.713,00		60.571,00€	-150.142,00€
Συνολικό εισόδημα	20.906,44€		231.619,44€		81.477,44€	-150.142,00€
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
Υπόλοιπο	20.906,44€		231.619,44€		81.477,44€	-150.142,00€
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται						
Άθροισμα	20.906,44€		231.619,44€		81.477,44€	-150.142,00€
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994						
Φορολογητέο εισόδημα	20.906,44€		231.619,44€		81.477,44€	-150.142,00€

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	20.906,44€	231.619,44€	81.477,44€	-151.475,34
	Της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	1.718,98€	90.721,12€	24.083,35€	-66.637,77€
Προκαταβολή φόρου		528,72€	528,72€	528,72€	0,00€
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			106.802,57€	26.837,24€	-79.965,33€
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)					
Εισφορά Αλληλεγγύης		418,13€	9.264,78€	2.444,32€	-6.820,46€
Τέλος επιτηδεύματος					
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	2.665,83€	207.317,19€	53.893,63€	-153.423,56€
	για επιστροφή				

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Εισόδημα επιβολής εισφοράς	20.906,44€	231.619,44€	81.477,44€	-150.142,00€
Συντελεστής εισφοράς	2%	4%	3%	
Εισφορά	418,13€	9.264,78€	2.444,32€	-6.820,46€

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. ...**5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.**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, στο άρθρο **58§1 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «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: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, σύμφωνα με το άρθρο **53 παρ. 1 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, 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 καταβολής. 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.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/2018 ορίζεται ότι: «...για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58,58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 (περιόδου 01/01-31/12/2011), επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

Υπ' αριθμ.-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012(περιόδου 01/01-31/12/2011):

Διαφορά φόρου: 22.364,37€

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	26.837,24€	11.182,18€	8.652,77€	19.834,95€	19.834,95€

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **μερική αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ.και την τροποποίηση του υπ' αρ.-2017 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση υπόχρεου- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ.-2017 οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 (τροποποίηση της πράξης βάσει του σκεπτικού της απόφασης και κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου).

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά ελέγχου-απόφασης
Διαφορά φόρου	89.002,14€	22.364,37€	-66.637,77€
Πρόσθ. φόρος λόγω ανακρίβειας	106.802,57€	0,00€	-106.802,57€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	0,00€	11.182,18€	11.182,18€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00€	8.652,77€	8.652,77€
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	8.846,65€	2.026,19€	-6.820,46€
Σύνολο φόρου για καταβολή	204.651,36€	44.225,51€	-160.425,85€

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.