



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604514

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα,

16-5-2019

Αριθμός απόφασης: 1554

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από **30-01-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ:, με δ/ση επαγγελματικής έδρας κατά της υπ' αριθμ./20-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αγίων Αναργύρων, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ./20-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αγίων Αναργύρων της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 20-12-2018 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Αγίων Αναργύρων.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **30-1-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

Με την υπ' αρ./20-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αγίων Αναργύρων επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 37.102,77€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 34.802,40€ και ποσό εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 3.339,60€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου ύψους 75.244,76€.

Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος βάσει της με αρ./22-06-2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012. Ειδικότερα, ο έλεγχος αξιοποιώντας τα δεδομένα τραπεζικών λογαριασμών τα οποία τέθηκαν στη διάθεσή του μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Έλεγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π) καθώς και των στοιχείων τραπεζικών συναλλαγών τα οποία χορηγήθηκαν μετά από σχετικά αιτήματα στις εμπλεκόμενες τράπεζες και μετά από επεξεργασία αυτών, δημιουργήθηκαν καταστάσεις πρωτογενών καταθέσεων οι οποίες κοινοποιήθηκαν στον ελεγχόμενο με την υπ' αριθμ./15-05-2018 πρόσκληση ο οποίος ανταποκρινόμενος υπέβαλλε το με αρ. πρωτ./4-10-2018 έγγραφο «Παροχής εξηγήσεων» με συνημμένα τα δικαιολογητικά αυτών. Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα στοιχεία και τις αιτιάσεις του ελεγχόμενου για κάθε πρωτογενή κατάθεση

A/A	ΤΡΑΠΕΖΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜ/ΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ € ΠΙΣΤΩΣΗ
2			23/01/2012	20.000,00
10			04/04/2012	60.000,00

προσδιόρισε τελικώς τις πρωτογενείς καταθέσεις οι οποίες δεν αιτιολογούνται από τον προσφεύγοντα ως εξής:

15	.....	.....	04/07/2012	10.000,00
16	.....	.....	09/07/2012	7.000,00
17	.....	.....	17/07/2012	100,00
19	.....	.....	29/08/2012	100,00
22	.....	.....	05/12/2012	200,00
20	.....	.....	04/09/2012	200,00
21	.....	.....	05/11/2012	200,00
Σύνολο πιστώσεων προς δικαιολόγηση				97.800€

Από τις πιστώσεις συνολικού ύψους 80.000 ευρώ, 20.000 ευρώ την 23-01-2012 και 60.000 ευρώ την 04/04/2012, ο έλεγχος απεδέχθη μερικώς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα αιτιολογώντας μόνο το ποσό των 12.910 ευρώ που αναλογεί σε εισπραχθέντα ενοίκια μηνών Ιανουαρίου έως Απριλίου 2012, περιορίζοντας το ως άνω ποσό πιστώσεων προς δικαιολόγηση στο ύψος των 67.090 ευρώ.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του όλα τα ανωτέρω, προσδιόρισε τις τελικές πιστώσεις από τους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος για τις οποίες δεν απεδείχθη η πηγή και η αιτία προέλευσης και οι οποίες λογίζονται και φορολογούνται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις διατάξεις του αρθ. 48§3 ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των αρθ. 23 & 24 του ν. 4174/2013 στο ποσό ύψους **84.890 ευρώ**.

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε το με αρ./2018 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 ν.4174/2013 μετά της υπ' αριθμό/2018 πράξης προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 τα οποία κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα. Επί του ως άνω σημειώματος διαπιστώσεων του ελέγχου, ο προσφεύγων διατύπωσε τις απόψεις τους υποβάλλοντας το υπ' αριθ./11-12-2018 υπόμνημα καθώς και το με υπ' αριθμ./14-2-2018 έγγραφο με συνημμένα τραπεζικά παραστατικά αναλήψεων από το Ο έλεγχος έκανε μερικώς δεκτούς τους προβαλλόμενους με τα ως άνω υπομνήματα ισχυρισμούς, αποδεχόμενος πλήρως τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα για την αιτιολόγηση των με α/α 17, 19, 22 πρωτογενών καταθέσεων και μερικώς την αιτιολόγηση της με α/α 16 πρωτογενής κατάθεσης αποδεχόμενος μόνο το πόσο ύψους 1.000 ευρώ από την πίστωση ύψους 7.000 ευρώ, προσδιορίζοντας τελικώς το ποσό το οποίο δεν αιτιολογείται στο ύψος των **83.490 ευρώ**.

Σημειώνεται ότι κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας, ο προσφεύγων υπέβαλλε το με αρ. πρωτ. **ΔΕΔ/29-3-2019** Υπόμνημα με το οποίο προσκομίστηκαν νέα στοιχεία ενώπιον της Υπηρεσίας μας, σε συνέχεια της με αρ. πρωτ. ΔΕΔ/13-3-2019 αίτησής του για χορήγηση αντιγράφου της Έκθεσης Απόψεων της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Επί του ως άνω εγγράφου

υπομνήματος εκδόθηκε η με αρ./15-05-2019 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία αποφασίστηκε η αναπομπή της υπόθεσης για συμπληρωματικό έλεγχο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. λόγω των προσκομισθέντων νέων στοιχείων. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. απέστειλε το με αρ. πρωτ./20-05-2019 σχετικό πόρισμά της επί των νέων στοιχείων χωρίς όμως να διαφοροποιείται από το αρχικό αποτέλεσμα του ελέγχου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η πιο πάνω πράξη του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων Αττικής είναι νομικά πλημμελής και ακυρωτέα για τους πιο κάτω κατ' αρχήν τυπικούς λόγους:

α) Επειδή αν και στην σελίδα 1 της έκθεσης ελέγχου γίνεται επίκληση της υπ' αριθ./22-6-2017 εντολής ελέγχου, δηλαδή της εντολής με βάση την οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος της φορολογικής αυτής υπόθεσης, εν τούτοις την έκθεση ελέγχου υπογράφουν διαφορετικοί υπάλληλοι και την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαφορετικός προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. **β)** Επειδή απουσιάζουν από το περιεχόμενο της προσβαλλόμενης πράξης ουσιώδη στοιχεία που συγκροτούν μια νόμιμη διοικητική πράξη, ήτοι: Η ημερομηνία έκδοσης της πράξης, οι διατάξεις σε εφαρμογή των οποίων εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και οι ειδικές διατάξεις που προβλέπουν τον φόρο που επιβάλλεται στην φορολογητέα ύλη και το ύψος αυτού, και τον πρόσθετο φόρο ή το πρόστιμο επί του κυρίου φόρου. **γ)** Επειδή δεν συνετάγει ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου για την επιβολής έκτακτης εισφοράς.

2. Ουσιαστικοί λόγοι ακυρότητας της πράξης

α)Ειδικότερα η Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων Αττικής, επεξεργαζόμενη τις τραπεζικές καταθέσεις και ενώ έλαβε υπ' όψη τις απόψεις και λοιπά υπομνήματά του επί του σημειώματος ελέγχου και έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς του σε πλήθος αιτιολογήσεων καταθέσεων, εσφαλμένως απέρριψε μερικώς ή και ολικώς τις πιο κάτω πιστώσεις- καταθέσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς:

(1)

Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Είδος Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής ς Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Χρεω ση	Πιστωση
		Καταθετικός	23/01/2012 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ / ΕΠΙΤΑΓΩΝ			20.000,00
		Καταθετικός	04/04/2012 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ		60.000,00

80.000,00€

(2)

Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Είδος Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Χρέωσ η	Πίστωση
		Καταθετικός	04/07/2012 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ		10.000,00

(3)

Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Είδος Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Χρέωσ η	Πίστωση
		Καταθετικός	09/07/2012 10:58	ΚΑΤΑΘΕΣΗ			7.000,00

(4)

Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Είδος Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Χρέωσ η	Πίστωση
		Καταθετικός	04/09/2012 12:22	ΚΑΤΑΘΕΣΗ			200,00
		Καταθετικός	05/11/2012 12:18	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ			200,00

Όμως παρά τις επαρκείς αιτιολογίες και τα προσκομισθέντα προς αυτούς παραστατικά στοιχεία η Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων- Αττικής, απέρριψε αυτές χωρίς όμως επαρκή αιτιολογία.

β) Επίκληση της με αρ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5-11-2015 εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ), δεσμευτική για την φορολογική διοίκηση κατά εν άρθρω 9§2 του Ν. 4174/2013, μεταξύ άλλων ορίζονται τα εξής « ... 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...» Πως άραγε τεκμηρίωσε η Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων ότι δαπάνησε τα πιο πάνω μνημονευόμενα ποσά 149.000,00€ έτσι ώστε να μην υφίσταντο αυτά κατά ημερομηνίες κατάθεσης 20.000,00€ και 60.000,00€;

3. Ο προσφεύγων με το με αρ. πρωτ. **ΔΕΔ ΕΙ2019/29-3-2019** Υπόμνημα που υπέβαλλε κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας, επικαλείται προσκόμιση νέων στοιχείων και ειδικότερα προσκομίζει τις κινήσεις των εικοσιπεννάρων (24) τραπεζικών λογαριασμών για το διάστημα από 01/01/2011 έως 31/12/2011 προκειμένου να δικαιολογήσει τα ποσά ύψους 20.000€ και 60.000€ στις 23-01-2012 και 4-4-2012 ως επανακαταθέσεις αναληφθέντων εντός του έτους 2011 ποσών συνολικού ύψους 149.000€.

Ως προς τις επικαλούμενες τυπικές πλημμέλειες

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν. 4174/2013 προβλέπεται το ελάχιστο περιεχόμενο των εκδιδόμενων πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου, διορθωτικού και προληπτικού προσδιορισμού του φόρου καθώς και η κοινοποίηση αυτών στον φορολογούμενο τον οποίο αφορά ο προσδιορισμός του φόρου. Ειδικότερα ορίζεται:

«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. 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*
- ι) 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 τέταρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή μετά το πέρας του ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα η υπ' αριθμ./20-12-2018 οριστική πράξη με συνημμένη σε αυτή την με ημ. θεώρησης 20-12-2018 οικεία έκθεση ελέγχου, τα οποία φέρουν όλα τα εκ του νόμου απαραίτητα συστατικά στοιχεία, μεταξύ των οποίων την ημερομηνία σύνταξης και υπογραφές από τους τελικώς, κατά νόμο, υπογράφοντες, ήτοι του αρμόδιου ελεγκτή, Επόπτη, Υποδιευθυντή και Προϊσταμένου της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όπως

άλλωστε ορίζεται στο άρθρο 21 του Π.Δ.16/5-1-1989 (Κανονισμός λειτουργίας Δ.Ο.Υ. και τοπικών Γραφείων και καθήκοντα υπαλλήλων αυτών, ΦΕΚ 6 ΤΑ΄/5-1-1989).

Επειδή όπως προκύπτει από την έκθεση απόψεων της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. καθώς και από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης, ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε νομίμως βάσει της με αρ./1/03-05-2018 εντολής ελέγχου η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της με αρ./22-06-2017 αρχικής εντολής λόγω μετακίνησης της Προϊσταμένης της αρμόδια Δ.Ο.Υ. , λόγω συνταξιοδότησης της Προϊσταμένης του τμήματος ελέγχου και λόγω μετάθεσης του ελεγκτή υπαλλήλου. Συνεπώς η αρχική εντολή ελέγχου τροποποιήθηκε μόνο ως προς τους αρμόδιους για τον έλεγχο υπαλλήλους και όχι ως προς το είδος, αντικείμενο και το χρονικό διάστημα του ελέγχου. Ως εκ τούτου η τροποποίηση της αρχικής εντολής ελέγχου ουδεμία επίδραση ασκεί στη νομιμότητα και στο κύρος του διενεργηθέντος ελέγχου, ούτε κατ' ακολουθία στο κύρος της οριστικής πράξης, εκδοθείσας κατά του νόμιμους τύπους σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προαναφερόμενες διατάξεις του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις συναφείς διατάξεις του άρθρου 16 του ν. 2690/1999 (Κ.Δ.Διαδικασίας). Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί μη νόμιμης συγκρότησης της προσβαλλόμενης πράξης λόγω τροποποίησης της σχετικής εντολής ελέγχου και αλλαγής του κατά νόμο υπογράφοντος υπαλλήλου, δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

Επιπροσθέτως, η παράλειψη μνείας στην προσβαλλόμενη πράξη της ημερομηνίας έκδοσής της δεν επάγεται ακυρότητα αυτού καθόσον από την ημερομηνία υπογραφής της από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και άρα έκδοσής της, συνάγεται ότι εκδόθηκε την 20-12-2018 και ως εκ τούτου η έλλειψη επισημείωσης της ημερομηνίας δίπλα στον αριθμό της πράξης δεν ασκεί καμία επιρροή στην ανεύρεση της ημερομηνία έκδοσής της και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος (σχετ. ΣτΕ 2282/2014).

Επειδή, στην οικεία έκθεση ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής, η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα μαζί την προσβαλλόμενη πράξη, περιλαμβάνονται εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του κυρίου και του πρόσθετου φόρου καθώς και τον τρόπο υπολογισμού αυτών, ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί απουσίας των ειδικών διατάξεων επιβολής του υπό κρίση φόρου δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 ορίζεται:

«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.

2. Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Το τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε.

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

α)... δ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από πενήντα χιλιάδες ένα (50.001) έως και εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό (4%) επί ολόκληρου του ποσού.

4.α) Η εισφορά του παρόντος βεβαιώνεται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς με βάση τους τίτλους βεβαίωσης που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 74 του Κ.Φ.Ε..»

Επειδή στον υπό κρίση έλεγχο διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή πηγή ή αιτία, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ 3 του άρθρου 48 Ν 2238/94, ύψους 83.490,00€ τα οποία προστέθηκαν στο φορολογητέο εισόδημα του ελεγχόμενου έτους και επί του οποίου έχουν εφαρμογή οι ως άνω αναφερόμενες διατάξεις. Ο δε τρόπος υπολογισμού της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης αναφέρεται στην με αρ. 58 σελίδα της από 20-12-2018 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή δεν προβλέπεται από διάταξη νόμου η σύνταξη ιδιαίτερης έκθεσης ελέγχου για την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης παρά μόνο ο τρόπος βεβαίωσης και είσπραξης αυτής. Ως εκ τούτου ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός δεν ευσταθεί και τυγχάνει μη αποδεκτός.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/94, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 15 του ν. [3888/2010](#) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 30-09-2010, σύμφωνα με το άρθρο 20 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «3.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 με την **ΠΟΛ. 1095/29-4-2011** δόθηκαν μεταξύ άλλων και οι ακόλουθες διευκρινήσεις για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010:

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

είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

Επειδή σύμφωνα με το με αρ.πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5-11-2015 έγγραφο δόθηκαν μεταξύ άλλων και οι ακόλουθες διευκρινήσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας:

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.

Ως προς την κατάθεση ύψους 20.000 ευρώ την 23/01/2012 και 60.000 ευρώ την 04/04/2012

Επειδή από τον έλεγχο των τραπεζικών συναλλαγών του προσφεύγοντος το ελεγχόμενο διάστημα, διαπιστώθηκε μεταξύ άλλων μία κατάθεση ύψους **20.000 ευρώ την 23-01-2012** στην τράπεζα και μία κατάθεση ύψους **60.000 ευρώ την 04/04/2012** στην τράπεζα τις οποίες ο προσφεύγων δικαιολόγησε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ως καταθέσεις, εισπραχθέντων σε μετρητά ενοικίων έτους 2011 ύψους 45.414 ευρώ και έτους 2012 ύψους 41.597,64 ευρώ καθώς και αναλήψεις ποσών κατά το έτος 2011 από το Ο έλεγχος έκανε δεκτό μόνο το ποσό των 12.910,00 ευρώ το οποίο αφορά εισπραχθέντα ενοίκια μηνών Ιανουαρίου, Φεβρουαρίου, Μαρτίου και Απριλίου έτους 2012, περιορίζοντας το ποσό των πιστώσεων προς δικαιολόγηση στο ύψος των 67.090 ευρώ. Ενώ δεν απεδέχθη το επικαλούμενο ποσό ύψους

45.414,00 ευρώ προερχόμενο από δεδουλευμένα ενοίκια του έτους 2011 εισπραχθέντα εντός του έτους 2012, με το αιτιολογικό ότι αφορούν μισθώματα προηγούμενης από την ελεγχόμενη χρήση και ότι δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά είσπραξης αυτών με μεταγενέστερες ημερομηνίες.

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε κατά τον έλεγχο ούτε κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας αποδεικτικά είσπραξης των επικαλούμενων δεδουλευμένων ενοικίων έτους 2011 προκειμένου να αιτιολογήσει την επανακατάθεσή τους εντός του 2012, ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός δεν ευσταθεί και συνεπώς η θέση του ελέγχου κρίνεται βάσιμη και πλήρως αιτιολογημένη.

Αναφορικά με τις επικαλούμενες αναλήψεις, ο προσφεύγων προκειμένου να αιτιολογήσει τις εν λόγω καταθέσεις, υπέβαλλε κατά τη διάρκεια του ελέγχου τα υπ' αριθμ./11-12-2018 και/14-2-2018 υπομνήματα με τα οποία επικαλέστηκε τις εξής **αναλήψεις σε μετρητά από**

λογαριασμούς του ΤΠΔ προσκομίζοντας και τα αντίστοιχα παραστατικά :

Από τον προθεσμιακό λογαριασμό με αρ.

32.000 ευρώ στις 29-09-2011

20.000 ευρώ στις 29-11-2011

10.000 ευρώ στις 29-12-2011

Και από τον λογαριασμό του με αρ. τις εξής αναλήψεις

25.000 ευρώ στις 14-09-2011

10.000 ευρώ στις 29-09-2011

10.000 ευρώ στις 25-10-2011

10.000 ευρώ στις 01-11-2011

5.000 ευρώ στις 07-11-2011

20.000 ευρώ στις 18-11-2011

7.000 ευρώ στις 23-12-2011

Ήτοι συνολικό ποσό αναλήψεων ύψους 149.000 ευρώ.

Επειδή σύμφωνα με την από 20-12-2018 έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος δεν απεδέχθη την ανάληψη ύψους 20.000 ευρώ την 29-11-2011 με το αιτιολογικό ότι μόνο τα 10.000 ευρώ αφορούν σε μετρητά.

Επειδή, από το προσκομισθέν παραστατικό ανάληψης ποσού 20.000 ευρώ την 29-11-2011 από τον προθεσμιακό λογαριασμό με αρ., προκύπτει ότι μόνο τα 10.000 ευρώ αφορούν σε μετρητά, συνεπώς η θέση του ελέγχου κρίνεται βάσιμη και το **επικαλούμενο ποσό ύψους 149.000 ευρώ περιορίζεται στις 139.000 ευρώ.**

Επειδή σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, κατά τη διάρκεια του ελέγχου διαπιστώθηκαν οι ακόλουθες καταθέσεις:

Α)Από το αντίγραφο του λογαριασμού με αρ. της εμφανίζεται κατάθεση ύψους **8.000,00 €** την 28.12.2011.

Β)Σύμφωνα με το με αρ. /14.12.2018 έγγραφο της με συνημμένη την κίνηση του υπ'αριθμ. λογαριασμού, διαπιστώνονται το διάστημα από 29/09/2011 έως 21-12-2011, οι καταθέσεις ποσού 42.000,00€ την 29/09/2011, 17.000,00€ την 25/10/2011, 6.000,00€ 26.10.2011 και 2.000,00€ την 21.12.2011, ήτοι συνολικό ποσό καταθέσεων ύψους **67.000,00€** (σχετ. σελ. 52 της έκθεσης ελέγχου).

Επιπλέον, ο έλεγχος επικαλείται ότι προσκομίστηκαν τραπεζικά παραστατικά πληρωμών (ως αποδεικτικά ανάληψης) από το Τ.Π.Δ., όχι όμως και οι κινήσεις των λογαριασμών (προθεσμιακών και καταθετικών), οι οποίες κρίνονται απαραίτητες από τον έλεγχο ώστε να διαπιστωθεί ότι τα ποσά αυτά όντως παρέμειναν στην διάθεση του για επανακατάθεση το 2012 και δεν έχουν χρησιμοποιηθεί για την έκδοση προθεσμιακού. Περαιτέρω επικαλείται ότι προσκομίστηκαν αντίγραφα λογαριασμών από 29-09-2011 και έπειτα ενώ δεν προσκομίστηκε από τον ελεγχόμενο το **σύνολο των τηρούμενων λογαριασμών** του έτους 2011 που εμφανίζονται στο αυτοματοποιημένο λογισμικό για τις τραπεζικές συναλλαγές.

Επειδή ο προσφεύγων κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας και σε απάντηση των ισχυρισμών του ελέγχου ότι δεν είχε στη διάθεσή του το σύνολο των τραπεζικών λογαριασμών προκειμένου να διασταυρωθεί ότι τα επικαλούμενα ποσά δεν έχουν επανακατατεθεί και ότι παρέμειναν στη διάθεσή του για να καλύψει τις επίμαχες καταθέσεις, υπέβαλλε το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ /29-3-2019 έγγραφο με το οποίο προσκομίζει τις κινήσεις εικοσιπενσσάρων (24) τραπεζικών λογαριασμών για το διάστημα από **01/01/2011 έως 31/12/2011**, μεταξύ των οποίων και οι **κινήσεις του προθεσμιακού με αρ. λογαριασμού και του λογαριασμού με αρ. του Τ.Π.Δ.**

Με την με αρ. /15-05-2019 **Πράξη Αναπομπής** του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας αποφασίστηκε η αναπομπή της υπόθεσης για συμπληρωματικό έλεγχο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. λόγω των προσκομισθέντων νέων στοιχείων. Εν συνεχεία η αρμόδια Δ.Ο.Υ. μας απέστειλε **το σχετικό πόρισμά της** (αρ. πρωτ. /20-05-2019) με συνημμένα τα τραπεζικά παραστατικά πληρωμών των επικαλούμενων αναλήψεων από τους λογαριασμούς του Τ.Π.Δ. τα οποία είχε προσκομίσει ο προσφεύγων κατά τη διάρκεια του ελέγχου, σύμφωνα με το οποίο ο έλεγχος, πέραν των διαπιστώσεων του όπως αυτές αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 51,52 και 53 της έκθεσης), επικαλείται επιπλέον και τα εξής:

- Αναφορικά με τις επικαλούμενες αναλήψεις από την χρήση 2011, διαπιστώθηκε ότι για τις εξής περιπτώσεις αναλήψεων προσκομίστηκαν παραστατικά τα οποία φέρουν τον τίτλο «εντολή πληρωμής» χωρίς πουθενά να αναγράφεται η ανάληψη μετρητών:

10.000 ευρώ στις 29-09-2011

10.000 ευρώ στις 25-10-2011

10.000 ευρώ στις 01-11-2011

5.000 ευρώ στις 07-11-2011

- Η ανάληψη των 25.000 ευρώ στις 14/09/2011 πραγματοποιήθηκε σε διάστημα προγενέστερο από αυτό που περιλαμβάνει το αντίγραφο του λογαριασμού (29/09/2011-31/12/2011), κατά συνέπεια δε μπορεί να διαπιστωθεί αν το ποσό αυτό έχει δεν έχει επανακατατεθεί ή παραμένει στη διάθεση του για την κάλυψη των καταθέσεων.

- Κατά τον έλεγχο του με αρ. προθεσμιακού λογαριασμού του Τ.Π.Δ. διαπιστώθηκε την 7/11/2011 η πίστωση αυτού με 5.000 ευρώ με αιτιολογία εσωτερική μεταφορά, πίστωση η οποία είναι ίσης αξίας με την από 07/11/2011 επικαλούμενη ανάληψη.

Συνεπώς, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεσή του μέσω της εφαρμογής αυτοματοποιημένου λογισμικού για τις τραπεζικές συναλλαγές, τις κινήσεις των λογαριασμών που προσκόμισε ο προσφεύγων κατά τον έλεγχο και κατά την εξέταση της παρούσας ως νέα στοιχεία, δεν διαφοροποιήθηκε ως προς το αρχικό αποτέλεσμα του ελέγχου, επικαλούμενος ότι ο προσφεύγων δεν έχει προσκομίσει το ΣΥΝΟΛΟ των λογαριασμών στους οποίους εμφανίζεται ως δικαιούχος.

Επειδή από τις κινήσεις του προθεσμιακού λογαριασμού με αρ. του ΤΠΔ το διάστημα από 31/01/2011 έως 31/12/2011 στις οποίες εμφανίζεται ως αιτιολογία «ΑΝΑΛΗΨΗ ΑΠΟ ΣΥΝΔΙΚΑΙΟΥΧΟ», σε συνδυασμό με τα προσκομισθέντα τραπεζικά παραστατικά πληρωμών με αιτιολογία «ΕΝΤΟΛΗ ΠΛΗΡΩΜΗΣ» δεν προκύπτει ότι οι εν λόγω αναλήψεις δεν αφορούν σε μετρητά και ως εκ τούτου ο έλεγχος αβασίμως απέρριψε τις εν λόγω αναλήψεις. Περαιτέρω, σε ότι αφορά την ανάληψη των 25.000 ευρώ στις 14/09/2011 και τον ισχυρισμό του ελέγχου ότι αφορά ανάληψη προγενέστερη της από 29/09/2011-31/12/2011 κίνησης του λογαριασμού που είχε στη διάθεση του, απορρίπτεται ως αβάσιμος καθότι από τα προσκομισθέντα ως νέα στοιχεία τα οποία τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου με την σχετική πράξη αναπομπής, προκύπτει η κίνηση του εν λόγω λογαριασμού από 31/01/2011 έως 31/12/2011. Επιπροσθέτως από το προσκομισθέν παραστατικό πληρωμής σε συνδυασμό με την αντίστοιχη κίνηση λογαριασμού, προκύπτει η ανάληψη σε μετρητά των 25.000 ευρώ που επικαλείται ο προσφεύγων.

Επειδή σε ότι αφορά την απόρριψη από τον έλεγχο της ανάληψης ποσού 5.000 ευρώ την 7-11-2011 με το αιτιολογικό ότι στον με αρ. προθεσμιακό λογαριασμό του Τ.Π.Δ. διαπιστώθηκε την 7/11/2011 η πίστωση ίσης αξίας με την από 07/11/2011 επικαλούμενη ανάληψη, αυτός απορρίπτεται ως αβάσιμος καθόσον από την κίνηση στις 3-11-2011 του εν λόγω προθεσμιακού λογαριασμού προκύπτει η ανανέωση του προθεσμιακού λογαριασμού με σχετική εξόφληση την 7/11/2011 κεφαλαίου και τόκων ύψους 5.100,94 ευρώ, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του ελέγχου δεν αιτιολογείται επαρκώς.

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, εκτός των προαναφερόμενων καταθέσεων ποσού 8.000 ευρώ την 28-12-2011 στον λογαριασμό της και συνολικού ποσού καταθέσεων ύψους 67.000 ευρώ το διάστημα από 29-09-2011 έως 21/12/2011 στον με αρ.

..... λογαριασμό της, δεν διαπιστώθηκαν από τον υπό κρίση έλεγχο άλλες κινήσεις λογαριασμών που θα μπορούσαν να θεωρηθούν ως επανακαταθέσεις των επικαλούμενων αναλήψεων σε μετρητά από το ΤΠΔ οι οποίες έλαβαν χώρα το διάστημα από 14-09-2011 έως 29-12-2011. Συνεπώς το επικαλούμενο ποσό αναλήψεων σε μετρητά από το ΤΠΔ ύψους 139.000 ευρώ περιορίζεται στο ποσό ύψους **64.000 ευρώ** λαμβάνοντας το ποσό των 8.000 ευρώ και 67.000 ευρώ ως επανακαταθέσεις των αναληφθέντων ποσών. Ως εκ τούτου το εναπομείναν ποσό προς αιτιολόγηση ποσού 67.090 ευρώ περιορίζεται στο ύψος των **3.090 ευρώ** η προέλευση του οποίου δεν αιτιολογείται.

Ως προς την κατάθεση ύψους 10.000 ευρώ την 04/07/2012 και 7.000 ευρώ την 09/07/2012

Επειδή από τον έλεγχο των τραπεζικών συναλλαγών του προσφεύγοντα διαπιστώθηκε μία κατάθεση ύψους **10.000 ευρώ την 04/07/2012** στο λογαριασμό με αρ. της καθώς και μία κατάθεση ύψους **7.000 ευρώ την 09/07/2012** στο λογαριασμό με αρ. της, την προέλευση των οποίων ο προσφεύγων αιτιολόγησε ότι αφορούν καταθέσεις σε μετρητά από εισπραχθέν τίμημα αγοραπωλησίας ενός ακινήτου του, με το υπ' αριθμ. /14-3-2012 συμβόλαιο έναντι συνολικού τιμήματος ποσού 146.314,02 ευρώ. Ειδικότερα το ποσό κατάθεσης ύψους 7.000 ευρώ την 09/07/2012 αιτιολόγησε ότι αφορά ποσό ύψους 6.000 ευρώ που εισέπραξε από τον πωλητή του ακινήτου στις 04/07/2012 και από χρηματικά του διαθέσιμα ύψους 1.000 ευρώ από εισπραχθέντα ενοίκια.

Επειδή ο έλεγχος απεδέχθη τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα για την αιτιολόγηση ποσού 1.000 ευρώ ενώ δεν έκανε αποδεκτούς τους ως άνω ισχυρισμούς για τη κατάθεση ύψους 10.000 ευρώ και 6.000 ευρώ με το αιτιολογικό ότι οι τμηματικές καταβολές του τιμήματος αγοραπωλησίας του ακινήτου που επικαλείται για τη δικαιολόγηση των καταθέσεων, δεν έχουν τηρηθεί όπως αναγράφονται στο συμβόλαιο ούτε ως αξίες ούτε ως ημερομηνίες εξόφλησης και δεν προσκομίστηκε οποιοδήποτε αποδεικτικό εξόφλησης όπως ορίζεται στο συμβόλαιο.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου από τον έλεγχο των τραπεζικών συναλλαγών διαπιστώθηκαν μεταξύ άλλων και οι ακόλουθες καταθέσεις:

α/α	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
8			15/03/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	41.314,02
11			26/04/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	74.801,87
12			30/05/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ/ΕΠΙΤΑΓΩΝ	5.000,00
23			28/12/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.200,00
24			28/12/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.800,00

Τις ανωτέρω καταθέσεις ο προσφεύγων αιτιολόγησε ως καταθέσεις οι οποίες αφορούν την πώληση ακινήτου του με το υπ' αριθμ./14-3-2012 συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου έναντι συνολικού τιμήματος ύψους 146.314,02 ευρώ, προσκομίζοντας τα αντίστοιχα παραστατικά καταθέσεων. Ο έλεγχος έκανε δεκτή την δικαιολόγηση των ανωτέρω καταθέσεων συνολικού ύψους 124.115,89 ευρώ ως τμηματικές καταβολές της εν λόγω αγοραπωλησίας ακινήτου.

Επειδή από την συνταχθείσα έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι από τον έλεγχο των τραπεζικών συναλλαγών του προσφεύγοντα το ελεγχόμενο διάστημα από 01/01 έως 31/12/2012, δεν διαπιστώθηκε άλλη κατάθεση η οποία να αιτιολογείται ως εισπραχθέν τίμημα της εν λόγω αγοραπωλησίας.

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι από το συνολικό τίμημα πώλησης του ακινήτου ύψους 146.314,02 ευρώ, κατατέθηκε μέσω τραπεζής συνολικό ποσό ύψους 124.115,89 ευρώ από 15/03/2012 έως 28/12/2012 το οποίο έγινε αποδεκτό από τον έλεγχο, συνεπώς το υπόλοιπο ύψους 22.198,13 ευρώ δύναται να θεωρηθεί ως χρηματικά διαθέσιμα του προσφεύγοντα από την εν λόγω πώληση τα οποία μπορούν να δικαιολογήσουν τις υπό κρίση καταθέσεις ύψους 10.000 ευρώ και 6.000 ευρώ οι οποίες έγιναν την 04/07/2012 και 09/07/2012 αντιστοίχως. Ως εκ τούτου ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τις καταθέσεις ύψους 200,00 ευρώ την 04/09/2012 και 200,00 ευρώ την 5/11/2012

Επειδή από τον υπό κρίση έλεγχο διαπιστώθηκε μία κατάθεση ποσού 200,00 ευρώ στις 04/09/2012 και ποσού 200,00 ευρώ στις 05/11/2012 στο λογαριασμό με αρ. της οι οποίες αιτιολογήθηκαν από τον προσφεύγοντα καταθέσεις της, ένοικο της πολυκατοικίας στην οποία διαμένει, προς εξόφληση κοινοχρήστων. Ο έλεγχος απέρριψε τον προβαλλόμενο ισχυρισμό του προσφεύγοντα με το αιτιολογικό ότι δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο για την αποπληρωμή των εν λόγω κοινοχρήστων και θεώρησε τα εν λόγω ποσά ως προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή αιτία.

Επειδή η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας του φορολογουμένου, πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση το ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και λοιπών παραγόντων, όπως το ύψος και το είδος των δηλωθέντων εισοδημάτων του, το επάγγελμά του, την περιοδικότητα αντίστοιχων καταθέσεων κ.ο.κ..

Επειδή, όταν ζητείται από τον φορολογούμενο να αιτιολογήσει διερευνώμενες πιστώσεις, πρέπει, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, να λαμβάνονται υπ' όψιν τόσο τα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής, όσο και η γενική αρχή του δικαίου, σύμφωνα με την οποία «Ουδείς υποχρεούται στα αδύνατα».

Επειδή από την αξιολόγηση όλων των στοιχείων της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής και

Α/Α	ΤΡΑΠΕΖΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜ/ΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ (€)	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΘΗΚΕ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΘΗΚΕ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
-----	---------------------	------------------	----------------------	----------------------	--	--

λαμβάνοντας υπόψη:

- α) την συνολική εικόνα του φορολογούμενου,
 - β) το μικρό ύψος των επίμαχων καταθέσεων ύψους 200€ έκαστη,
 - γ) τα διαλαμβανόμενα στην απόφαση ΣτΕ 884/2016,
 - γ) το γεγονός ότι οι καταθέσεις ήταν μεμονωμένες και όχι συστηματικές,
 - δ) την οικονομική δυνατότητα του προσφεύγοντος, με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος,
 - ε) τα δεδομένα της κοινής πείρας και λογικής,
- κρίνουμε ότι τα ποσά των 200€ την 04/09/2012 και 200€ την 05/11/2012, δεν συνιστούν προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994 και επομένως πρέπει να διαγραφούν.

Συνεπώς, ενόψει των ανωτέρω, τα ποσά τα οποία αιτιολογήθηκαν και δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας βάσει του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/94, διαμορφώνονται ως εξής:

2	..... ....	.....	23/01/2012	20.000,00	12.910,00	64.000,00
10	..... ....	.....	04/04/2012	60.000,00		
15	..... ....	.....	04/07/2012	10.000,00	1.000,00	16.000,00
16	..... ....	.....	09/07/2012	7.000,00		
17	..... ....	.....	17/07/2012	100,00	100,00	0,00
19	..... ....	.....	29/08/2012	100,00	100,00	0,00
22	..... ....	.....	05/12/2012	200,00	200,00	0,00
20	..... ....	.....	04/09/2012	200,00	0,00	200,00
21	..... ....	.....	05/11/2012	200,00	0,00	200,00
Σύνολο πιστώσεων				97.800,00€	14.310,00€	80.400,00€

Προσαύξηση περιουσίας κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994

Προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 βάσει ελέγχου	83.490,00€
Μείον ποσό που δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας και διαγράφεται με την παρούσα απόφαση	80.400,00€
Προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 βάσει παρούσας Απόφασης	3.090,00€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με αριθμό/30-1-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ: κατά της με αρ./20-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αγίων Αναργύρων.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:
Φορολογητέα εισοδήματα βάσει της παρούσας απόφασης:

Εισόδημα βάσει δήλωσης	90.645,49
Εισόδημα βάσει ελέγχου	174.135,49
Προσαύξηση περιουσίας άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94 που διαγράφεται	80.400,00

βάσει απόφασης	
Φορολογητέο εισόδημα βάσει της παρούσας απόφασης	93.735,49

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης :

Α) Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2013 βάσει της παρούσας απόφασης :

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)		ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (2)		ΠΟΣΑ Δ.Ε.Δ. (3)		ΔΙΑΦΟΡΑ (3 - 1)
	Ατομικό & τέκνων	Της συζύγου	Ατομικό & τέκνων	Της συζύγου	Ατομικό & τέκνων	Της συζύγου	
A-B. από ακίνητα	20.092,21	16.140,50	20.092,21	16.140,50	20.092,21	16.140,50	0,00
Γ. από κινητές αξίες							
Δ. από εμπορικές επιχειρήσεις	70.553,28	16.580,92	70.553,28	16.580,92	70.553,28	16.580,92	0,00
Ε. από γεωργικές επιχειρήσεις							
ΣΤ. από μισθωτές υπηρεσίες		3.448,14		3.448,14		3.448,14	0,00
Ζ. από ελευθέρια επαγγέλματα			83.490,00		3.090,00		3.090,00
Εισόδημα αλλοδ. προέλευσης							
Συνολικό Εισόδημα	90.645,49	36.169,56	174.135,49	36.169,56	93.735,49	36.169,56	3.090,00
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	90.645,49	36.169,56	174.135,49	36.169,56	93.735,49	36.169,56	3.090,00
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							
Άθροισμα	90.645,49	36.169,56	174.135,49	36.169,56	93.735,49	36.169,56	3.090,00
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994							
Φορολογητέο Εισόδημα	90.645,49	36.169,56	174.135,49	36.169,56	93.735,49	36.169,56	3.090,00

Β) Υπολογισμός φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης:

Οικονομικό έτος 2013

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσό Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά (3) – (1)
	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	
1. Εισόδημα-φόρος κλίμακας (του συζύγου)	90.645,49	27.978,20	174.135,49	65.080,97	93.735,49	29.214,20	
Μείωση του φόρου (του συζύγου)		1.050,80		1.050,80		1.050,80	
Υπόλοιπο φόρου (του συζύγου)		26.927,40		64.030,17		28.163,40	1.236,00
2. Εισόδημα-φόρος κλίμακας (της συζύγου)	36.169,56	7.279,35	36.169,56	7.279,35	36.169,56	7.279,35	
Μείωση του φόρου (της συζύγου)		1.782,76		1.782,76		1.782,76	
Υπόλοιπο φόρου (της συζύγου)		5.496,59		5.496,59		5.496,59	
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)							
Β. Συμπληρωματικός φόρος στο ακαθάριστο εισόδημα από:							
1. Ακίνητα (δ)	38.037,64	618,08	38.037,64	618,08	38.037,64	618,08	
Φόρος που αναλογεί [(α)+(β) + (γ) + (δ)]		33.042,07		70.144,84		34.278,06	1.235,99
Γ. Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί							
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο Εισόδημα από :							

β) Εμπορικές Επιχειρήσεις							
δ) Μισθωτές Υπηρεσίες							
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε:							
α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος	9.669,16		9.669,16		9.669,16		
β) Ειδικών περιπτώσεων		9.669,16		9.669,16		9.669,16	
3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση.....							
(+) Μείωση επιστροφής φόρου		25,91		25,91		25,91	
Υπόλοιπο Φόρου		23.398,82		60.501,59		24.634,81	1.235,99
Δ. Σε περίπτωση χρεωστικού υπολοίπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπολοίπου φόρου αφαιρούνται:							
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος		13.610,95		13.610,95		13.610,95	
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		95,03		95,03			
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		19,01		19,01			
4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου		4.811,03		4.811,03		4.811,03	
6. Πρόσθετος φόρος ανακριβείας (ευνοϊκότερη ποινή αρθ.72 §17, Κ.Φ.Δ.**))				34.802,40		1.159,36	1.159,36
7. Τέλος Επιτηδεύματος		1.466,67		1.466,67		1.466,67	0,00
8. Εισφορά Αλληλεγγύης		10.658,68		13.998,28		10.782,28	123,60
Σύνολο		54.060,19		129.304,95		56.579,14	2.518,95
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		54.060,19		129.304,95		56.579,14	2.518,95

	ΥΠΟΧΡΕΩΣ		ΣΥΖΥΓΟΣ	
	Φόρος		Φόρος	
**Ανάλυση προστίμου άρθρου 72 §17 Κ.Φ.Δ.				
Προθεσμία υποβολής δήλωσης	30/06/2013			
Ημερομηνία έκδοσης προσωρινού ΔΠ	18/12/2018			
Χαρακτηρισμός δήλωσης	Ανακριβής			
Διαφορά φόρου/τέλους	1.235,99			
Ευνοϊκότερη ποινή (α, β)	1.159,36			
Πρόσθετος φόρος/τέλη ν. 2523/1997 (α)	1.483,19			
Ποσοστό πρόσθετου φόρου / τέλους :	120%	65 μήνες X 2% ανά μήνα καθυστέρησης		
Πρόστιμο άρθρου 72 §17 Κ.Φ.Δ. (β)	1.159,36			
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	618,00			
Τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.	541,36			

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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