



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27.05.2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1288

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.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 28.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./....2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 5.147,23 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 ν. 4174/2013) 2.769,21€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης 457,04 €, δη σύνολο φόρου 8.373,48 €, λόγω:

α) διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών άγνωστης ή μη διαρκούς ή μη σταθερής πηγής ή αιτίας σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 συνολικού ποσού 2.434,30 €.

β) λογιστικών διαφορών ποσού 6.714,94€

γ) φορολόγησης ποσού 1.919,00€ ως εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών.

δ) διαφοράς ποσού 368,83€ στη δηλωθείσα αξία τεκμαρτού μισθώματος.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από 31.12.2018 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος της φορολογικής αρχής.

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

1) Το ποσό των 1.919,00€ δε θα έπρεπε να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, καθώς αφορά σε έκτακτο βοήθημα (ενίσχυση) που έλαβε από το ΛΕΑΔΙΚ το οποίο αποτελεί ταμείο πρόνοιας των δικηγόρων και βάσει της περ. γ της παρ. 4 του άρθρου 45 του Ν. 2238/1994 δεν υπόκειται σε φόρο. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται και την ΠΟΛ 1081/2001. Επιπρόσθετα αναφέρει ότι τα ποσά αυτά φορολογήθηκαν κατά την παρακράτησή τους στις εκδιδόμενες παραστάσεις του Δικηγορικού Συλλόγου με αποτέλεσμα να τίθεται ζήτημα διπλής φορολόγησής τους.

2) Το ποσό των 6.714,94€ δε θα έπρεπε να προστεθεί στο φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα ως λογιστική διαφορά, αφού αφορά σε δαπάνη στην οποία αυτός υποβλήθηκε προκειμένου να αποκτήσει το φορολογητέο εισόδημά του από ελευθέρια επαγγέλματα και δηλώθηκε στη συμπληρωματική δήλωση φόρου εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57- 61 του Ν. 4446/2016 και της ΠΟΛ 1115/2017.

3) Η φορολογική αρχή προσδιόρισε αυθαίρετα προσαύξηση περιουσίας, καθώς δεν έκανε καμία ενέργεια για τον έλεγχο των συγκεκριμένων ποσών αν και παρασχέθηκαν διευκρινήσεις από τον προσφεύγοντα. Επίσης τα εν λόγω ποσά των οποίων η πηγή δεν προσδιορίστηκε είναι ιδιαίτερος μικρά και δεν επιφέρουν αύξηση των καταθέσεων του προσφεύγοντα σε βαθμό που δε δικαιολογείται από τα εισοδήματά του. Αντίθετα ο προσφεύγων προσδιόρισε την πηγή προέλευσης όλων των σημαντικών χρηματικών ποσών που πιστώθηκαν στους λογαριασμούς καταθέσεων του.

4) Έλλειψης σαφούς και επαρκούς αιτιολογίας, εσφαλμένη ερμηνεία των διατάξεων του νόμου μη τήρηση της προβλεπόμενης από το νόμο διαδικασίας ελέγχου.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό του προσφεύγοντα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι:

«1. Τα Ταμεία Προνοίας Δικηγόρων που ιδρύθηκαν με βάση τις διατάξεις του α.ν. 87/1936 (ΦΕΚ 390 Α') εκτός των Ταμείων Προνοίας Δικηγόρων Αθηνών, Πειραιά και Θεσσαλονίκης, καταργούνται την 1η του 7ου μήνα από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου. Οι θεσπισμένοι Πόροι βάσει της κείμενης νομοθεσίας και οι διατάξεις του α.ν. 87/1936 "Περί ιδρύσεως ταμείου προνοίας παρ' εκάστω δικηγορική συλλόγω" καταργούνται από την ίδια ημερομηνία.

2. Εντός του ως άνω χρονικού διαστήματος, με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μελών του οικείου Δικηγορικού Συλλόγου, που λαμβάνεται με απόλυτη πλειοψηφία των μελών του, δύνатаι να συσταθεί σε κάθε δικηγορικό σύλλογο "ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ ΚΑΙ ΑΛΛΗΛΟΒΟΗΘΕΙΑΣ" των μελών του, σωματειακής μορφής (Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα), ως καθολικός διάδοχος φορέας του καταργούμενου Ταμείου Προνοίας Δικηγόρων».

Επειδή, σύμφωνα με την περ. γ της παρ. 4 του άρθρου 45 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«4. Δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκειται σε φόρο:

.....

γ) Η παροχή που καταβάλλεται εφάπαξ από τα ταμεία προνοίας και τους άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς στους ασφαλισμένους και τις οικογένειές τους, το εφάπαξ βοήθημα που παρέχεται σε δημόσιους υπαλλήλους και βοηθητικό προσωπικό λόγω εθελουσίας εξόδου από την υπηρεσία με παραίτηση, καθώς και τα εφάπαξ βοηθήματα, που χορηγούνται σύμφωνα με τους ν. 4153/1961 (ΦΕΚ 45 Α'), α.ν. 513/1968 (ΦΕΚ 186 Α'), ν. 103/1975 (ΦΕΚ 167 Α') και ν. 303/1976 (ΦΕΚ 94 Α')».

Επειδή, εν προκειμένω ο ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ ΚΑΙ ΑΛΛΗΛΟΒΟΗΘΕΙΑΣ Δικηγορικού συλλόγου Κατερίνης (ΛΕΑΔΙΚ) δεν αποτελεί ταμείο πρόνοιας ούτε ασφαλιστικό οργανισμό, αλλά σωματείο (Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα) και συνακόλουθα η έκτακτη παροχή- ενίσχυση ποσού 1.919,00€ που έλαβε ο προσφεύγων δε μπορεί να υπαχθεί στις διατάξεις της περ. γ της παρ. 4 του άρθρου 45 του Ν. 2238/1994.

Επειδή, η ΠΟΛ 1081/2001 που επικαλείται ο προσφεύγων αφορά στο ταμείο στήριξης Ελλήνων καλλιτεχνών άσματος και χορού και δεν έχει πεδίο εφαρμογής στην συγκεκριμένη περίπτωση.

Επειδή, στο άρθρο 6 του νόμου 2238/1994 απαριθμούνται περιοριστικά οι περιπτώσεις εισοδημάτων που απαλλάσσονται από το φόρο.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την παράγραφο 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175), ορίζεται ότι:

«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 4.

Επειδή, οι κρατήσεις υπέρ ΛΕΑΔΙΚ αποτελούν δαπάνες για τους δικηγόρους και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους με αποτέλεσμα να μην τίθεται ζήτημα διπλής φορολόγησης.

Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς το ποσό των 1.919,00€ θεωρήθηκε ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό του προσφεύγοντα.

Επειδή, με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 49 του Ν. 2238/1994 όπως ίσχυε για το κρινόμενο έτος, ορίζεται ότι:

«1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών, που εισπράττονται από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος, όπως αυτό προκύπτει από τα επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος.

2. Από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 31, μόνο εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υπόχρεου».

Επειδή, στο υπ' αριθμ. 1078820/1526/A0012/29-08-2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«4. Περαιτέρω για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις:

α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική.

β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων).

γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.).

δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη...».

Επειδή, εν προκειμένω το ποσό των 6.614,94€ αφορά σε δαπάνη η οποία δε βρέθηκε καταχωρημένη στα βιβλία του προσφεύγοντα με αποτέλεσμα να μη συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 2238/1994 για τη νόμιμη έκπτωσή της από τα ακαθάριστα έσοδα του.

Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς η δαπάνη των 6.614,94€ δεν εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο προβαλλόμενο ισχυρισμό του προσφεύγοντα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι:

«1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό.

2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ... Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την παράγραφο 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175), ορίζεται ότι:

«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 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 ελευθέρων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή, σύμφωνα με το ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ/5.11.2015 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας και συγκεκριμένα αναφέρονται τα εξής:

«8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς

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

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

Επειδή, 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.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/16-11-2017 της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας:

«.....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...»

Επειδή, σύμφωνα με την 884/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ:

«.....Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος – Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, σκέψεις 35-41), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17) 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.).....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. 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..... η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης..... Η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1033/21.02.2013 ορίζεται ότι:

«Για τους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, το ποσό του εμβάσματος επιμερίζεται στους συνδικαιούχους **καταρχήν** ισομερώς και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. 2.

Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, συμπεριλαμβανομένων πελατολογίων και καταλόγων προμηθευτών, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 23 του Ν.4174/2013 ισχύει ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. 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 μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης. β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεοδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.»

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 ορίζεται:

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

Επειδή, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει 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 του φόρου».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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, εν προκειμένω για τις ακόλουθες πιστώσεις

Πίνακας 1

	Αρ. Λογαριασμού	Πιστωτ. Ίδρυμα	ημερομηνία	Αιτιολογία συναλλαγής	Ποσό	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα
1			04.01.2012	..... .....	120,00	120,00
2			19.01.2012	..... .....	100,00	100,00
3			22.03.2012	..... .....	250,00	250,00
4			13.09.2012	..... .....	15,00	15,00
5			02.10.2012	..... .....	140,00	140,00
6			09.10.2012	..... .....	20,00	20,00
7			13.11.2012	..... .....	55,00	55,00
8			05.12.2012	..... .....	80,00	80,00
9			10.12.2012	..... .....	25,00	25,00
10			24.12.2012	..... .....	20,00	20,00
11			02.02.2012	..... .....	200,00	66,66
12			21.02.2012	..... .....	273,54	91,18
		ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ			1.298,54	982,84

ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι αφορούν σε χρήματα που του κατέβαλαν συνάδελφοί του και άλλοι συνεργάτες του για μικροεργασίες και εξυπηρετήσεις που πραγματοποιούσε για λογαριασμό τους όπως έκδοση πιστοποιητικών, πληρωμή εξόδων αντιγράφων συμβολαίων, καταβολή αμοιβών μηχανικών στα πλαίσια συνεργασίας που είχαν.

Επειδή, είθισται, οι δικηγόροι που εδρεύουν σε άλλες πόλεις να διευκολύνουν και να εξυπηρετούν τους συναδέλφους τους στη λήψη διαφόρων πιστοποιητικών και εγγράφων από υπηρεσίες της πόλης τους, ή να διεκπεραιώνουν κάποιες μικροεργασίες (π.χ. πληρωμή τρίτων επαγγελματιών- συνεργατών).

Επειδή, εν προκειμένω τα ποσά των πιστώσεων στους λογαριασμούς του προσφεύγοντα είναι ιδιαίτερα μικρά, με αποτέλεσμα να δικαιολογείται από τα συναλλακτικά ήθη και τη συνήθη πρακτική η παροχή της εξυπηρέτησης χωρίς την ανάγκη σύνταξης συμφωνητικού ή σύμβασης εντολής. Κατά συνέπεια τα ανωτέρω ποσά δε δύναται να θεωρηθούν προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994.

Επειδή, αναφορικά με τις πιστώσεις που έλαβαν χώρα στις 23.01.2012 και στις 06.03.2012 στο με αριθμό λογαριασμό του στην συνολικού ποσού 325,00€ και στις 12.01.2012, 17.07.2012, 18.09.2012 στο με αριθμό λογαριασμό της συνολικού ποσού 400,00€ (το ποσό που του αναλογεί βάσει του αριθμού των συνδικαιούχων σύμφωνα με την ΠΟΛ 1033/21.02.2013 ανέρχεται σε 133,33€) ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορούν σε ποσά

που είχαν δοθεί ως διευκόλυνση σε φιλικά του πρόσωπα στην, ωστόσο δεν προσκομίζει κάποιο στοιχείο που να τεκμηριώνει τον ισχυρισμό του.

Επειδή, για την πίστωση στο με αριθμό λογαριασμό του στη στις 10.02.2012 ποσού 323,23€ ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει την αιτία και πηγή προέλευσης του συγκεκριμένου χρηματικού ποσού.

Επειδή, για την πίστωση στο με αριθμό λογαριασμό του στη στις 09.05.2012 ποσού 69,89€ ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορά στην απόδειξη παροχής υπηρεσίας με αριθμό/2012 με λήπτη την ασφαλιστική εταιρεία, ωστόσο η χρονική απόσταση μεταξύ της πίστωσης του λογαριασμού καταθέσεων του προσφεύγοντα και της έκδοσης του φορολογικού στοιχείου δε μπορεί να θεμελιώσει συσχέτιση της συγκεκριμένης πίστωσης και του εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου, πολλώ δε μάλλον όταν είθισται βάσει των συναλλακτικών ηθών πρώτα να εκδίδεται το φορολογικό στοιχείο και μετέπειτα να λαμβάνει χώρα η πληρωμή από τις ασφαλιστικές εταιρίες.

Επειδή, όσον αφορά στις ακόλουθες πιστώσεις

Πίνακας 2

	Αρ. Λογαριασμού	Πιστωτ. Ίδρυμα	ημερομηνία	Αιτιολογία συναλλαγής	Ποσό πίστωσης	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα
1			02.03.2012	.....	500,00	166,66
2			30.03.2012	.....	500,00	166,66
3			18.05.2012	.....	800,00	266,66

Ο προσφεύγων προσκόμισε:

- για την πίστωση ποσού 500,00€ στο με αριθμό λογαριασμό του στη στις 02.03.2012 τη με αριθμό Α.Π.Υ. ποσού 269,37€ την οποία εξέδωσε το 2015, καθώς και τη με αριθμό/2011 Α.Π.Υ. ποσού 458,19€ με εκδότη τον, ισχυριζόμενος ότι ο τελευταίος χειρίστηκε τη συγκεκριμένη υπόθεση για λογαριασμό του. Η ημερομηνία έκδοσης ωστόσο των εν λόγω φορολογικών στοιχείων εκ των οποίων το ένα προηγείται κατά έξι μήνες της πίστωσης, ενώ το άλλο έπεται κατά 3 χρόνια απέχει σημαντικά από την ημερομηνία της πίστωσης του λογαριασμού, ενώ και η συνολική αξία τους δεν ταυτίζεται με αυτήν της πίστωσης. Περαιτέρω, η Α.Π.Υ./2011 δεν εκδόθηκε από τον προσφεύγοντα, αλλά από τρίτο δικηγόρο προς αυτόν.

- για την πίστωση ποσού 500,00€ στις 30.03.2012 στο με αριθμό λογαριασμό του στη τη με αριθμό εκδοθείσα από αυτόν Α.Π.Υ. ποσού 400,00€, καθώς και τις με αριθμό/2011 και/2012 εκθέσεις επίδοσης του δικαστικού επιμελητή ισχυριζόμενος ότι το ποσό των 100,00€ αφορά στα έξοδα των δύο επιδόσεων. Η εν

λόγω Α.Π.Υ ωστόσο εκδόθηκε το έτος 2011 και ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κίνηση των τραπεζικών του λογαριασμών για το συγκεκριμένο έτος, ώστε να αποκλειστεί το ενδεχόμενο η εν λόγω Α.Π.Υ. να εξοφλήθηκε προγενέστερα. Περαιτέρω, η με αριθμό έκθεση επίδοσης έλαβε χώρα κατόπιν έγγραφης παραγγελίας της και όχι του προσφεύγοντα.

- για την πίστωση ποσού 800,00€ στο με αριθμό λογαριασμό του στη στις 18.05.2012 τις εκδοθείσες από αυτόν Α.Π.Υ. με αριθμό/2011 και/2011 με συνολική αξία 1.000,00€. Οι εν λόγω Α.Π.Υ ωστόσο εκδόθηκαν το έτος 2011 και ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κίνηση των τραπεζικών του λογαριασμών για το συγκεκριμένο έτος, ώστε να αποκλειστεί το ενδεχόμενο οι εν λόγω Α.Π.Υ. να εξοφλήθηκαν προγενέστερα, ενώ και η συνολική αξία των εν λόγω φορολογικών στοιχείων δεν είναι ίση με τη διενεργηθείσα πίστωση στο λογαριασμό του προσφεύγοντα.

Κατόπιν των ανωτέρω δεν αποδεικνύεται επαρκώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι οι αναγραφόμενες στον πίνακα 2 πιστώσεις στον τραπεζικό του λογαριασμό αφορούν στα αναλυτικώς προαναφερθέντα φορολογικά στοιχεία.

Κατά συνέπεια, καθόσον ο προσφεύγων τεκμηριώνει επαρκώς την αιτία και πηγή προέλευσης του συνολικού ποσού 982,84€ των αναγραφόμενων πιστώσεων του πίνακα 1, ο σχετικός ισχυρισμός του κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός, ενώ απορρίπτεται ως προς τις λοιπές πιστώσεις.

Έτσι, το προερχόμενο από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή και αιτία εισόδημα σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1194 βάσει της παρούσας απόφασης προσδιορίζεται στο ποσό των 1.451,43€.

Κατόπιν των ανωτέρω, το φορολογητέο εισόδημα, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του ν. 3986/2011 και ο αναλογών φόρος, βάσει των γενικών διατάξεων, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012 (Οικ. έτος 2013) υπολογίζονται ως ακολούθως:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά βάσει της παρούσας απόφασης		Διαφορά απόφασης – δήλωσης
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
A - B. Από ακίνητα	1.164,00		1.521,77		1.521,77		357,77
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις							
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες		11.539,37		11.539,37		11.539,37	
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	144.215,60		155.283,84		154.301,00		10.085,40
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης							
Συνολικό εισόδημα	145.379,60	11.539,37	156.805,61	11.539,37	155.822,77	11.539,37	10.443,17

Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	145.379,60	11.539,37	156.805,61	11.539,37	155.822,77	11.539,37	10.443,17
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							
Άθροισμα	145.379,60	11.539,37	156.805,61	11.539,37	155.822,77	11.539,37	10.443,17
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994							
Φορολογητέο εισόδημα	145.379,60	11.539,37	156.805,61	11.539,37	155.822,77	11.539,37	10.443,17

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Διαφορά απόφασης - δήλωσης
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	145.379,60	156.805,61	155.822,77	10.443,17
	Της συζύγου	11.539,37	11.539,37	11.539,37	0,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	47.674,52	52.821,75	52.379,47	4.704,95
Προκαταβολή φόρου		25.532,51	25.532,51	25.532,51	0,00
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ. ΟΓΑ εκπροθέσμου		193,19	193,19	193,19	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας					
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013			514,72	470,49	470,49
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013			2.254,49	2.060,77	2.060,77
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)					
Εισφορά Αλληλεγγύης		5.953,54	6.410,58	6.371,27	417,73
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης					
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμψηφισμών		10,76	10,76	10,76	
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	79.993,00	88.366,48	87.646,94	7.653,94
	για επιστροφή				

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Διαφορά απόφασης – δήλωσης
Εισόδημα επιβολής εισφοράς	148.838,61	160.264,62	159.281,78	10.443,17
Συντελεστής εισφοράς	4%	4%	4%	
Εισφορά	5.953,54	6.410,58	6.371,27	417,73

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./28.01.2019 ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ και την τροποποίηση της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013.

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

Υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013

	Βάσει ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά
Διαφορά φορολογητέου εισοδήματος	11.426,01€	10.443,17€	982,84€
Διαφορά φόρου	5.147,23€	4.704,95€	442,28€
Πρόστιμο παρ. 1 ^α αρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%	514,72€	470,49€	44,23€
Τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.	2.254,49€	2.060,77€	193,72€
Ειδ. Εισφοράς αλληλεγγύης	457,04€	417,73€	39,31€
Σύνολο φόρου για καταβολή	8.373,48€	7.653,94€	719,54€

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.