



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 01/06/2018

Αριθμός Απόφασης 2837

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. : 176 71 - Καλλιθέα

Κώδικας

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 2131604567

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. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)

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

δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»

ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

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

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/13-02-2018 ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά της υπ' αριθ./29-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικον. έτους 2012, διαχ/κής περιόδου 01/01-31/12/2011, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πύργου και τα προσκομιζόμενα σ' αυτήν έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./29-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικον. έτους 2012, διαχ/κής περιόδου 01/01-31/12/2011, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πύργου καθώς και την από 29-12-2017 σχετική έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση ή μεταρρύθμιση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/13-02-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά δε τη 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./29-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικον. έτους 2012, διαχ/κής περιόδου 01/01-31/12/2011, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού 12.420,20 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 14.904,24 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.335,39 ευρώ, ήτοι συνολικά **28.659,83** ευρώ.

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν διότι, στα πλαίσια γενόμενου μερικού ελέγχου στα εισοδήματα του προσφεύγοντος, διαχειριστικής περιόδου από 1/1-31/12/2011 (οικ. έτος 2012), κατόπιν της υπ' αριθμ./05-12-2017 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πύργου, διαπιστώθηκε βάσει της από 29-12-2017 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, προσαύξηση περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών σε τραπεζικούς λογαριασμούς, για τα οποία δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους ή ότι τα ποσά αυτά φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν νόμιμα του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/94.

Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του το με αρ. πρωτ./28/12/2017 υπόμνημα που κατέθεσε ο προσφεύγων, τις σχετικές διατάξεις όπως ισχύουν το ελεγχόμενο έτος, τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκε και τα συνημμένα σε αυτές δικαιολογητικά, τις ελεγκτικές επαληθεύσεις – επεξεργασία που διενεργήθηκε των δεδομένων στις κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών, προσδιόρισε κινήσεις χρηματικών καταθέσεων/πιστώσεων, οι οποίες δεν ήταν δυνατόν να συσχετισθούν με τα δηλωθέντα εισοδήματα στη σχετική υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48§3 ν.2238/1994, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι λογίζονται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα όπως αποτυπώνεται στον κατωτέρω πίνακα:

1	2	3	4	6	7	8
Α/Α	ΧΡΗΣΗ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ	ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΘΗΚΑΝ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΥΠΟΜΝΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΠΡΟΕΡΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΜΗ ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ - ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛ. ΥΛΗ
1	2011	354.480,95€	306.087,49€	48.393,46€	0,00€	48.393,46€

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** της ανωτέρω Πράξης, προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

- 1) Δε διενεργήθηκε ενιαίος έλεγχος από τον ίδιον τον αρχικό ελεγκτή, με αποτέλεσμα η έκθεση ελέγχου να είναι πλημμελής και ακυρωτέα η προσβαλλόμενη πράξη.

2) Ο έλεγχος δεν έκανε δεκτά τα ιδιωτικά συμφωνητικά που προσκόμισε στον έλεγχο και συγκεκριμένα :

Το μεν ένα της 22/12/2010 ιδιωτικό συμφωνητικό αφορά σύμβαση ΠΑΡΑΚΑΤΑΘΗΚΗΣ μεταξύ του προσφεύγοντος και της μητέρας του, συνταξιούχου από το 2004 η οποία λόγω θανάτου του συζύγου της-πατέρα του, από το 1990 είχαν συγκεντρώσει το ποσό των 20.000 ευρώ. Αυτό το ποσό η εντολέας του, του το παρέδωσε, «προς φύλαξη στο ΘΕΜΑΤΟΦΥΛΑΚΑ και αναλαμβάνει την υποχρέωση ο τελευταίος να το φυλάξει και να το αποδώσει στην ΠΑΡΑΚΑΤΑΘΕΤΗ, όταν του ζητηθεί, Η φύλαξη των χρημάτων θα γίνει είτε στην κατοικία του ΘΕΜΑΤΟΦΥΛΑΚΑ, είτε σε οποιοδήποτε τραπεζικό λογαριασμό τηρεί ο ΘΕΜΑΤΟΦΥΛΑΚΑΣ στο όνομα του..»

Το δε άλλο της 20/12/2011 ιδιωτικό συμφωνητικό αφορά σύμβαση ΠΑΡΑΚΑΤΑΘΗΚΗΣ, μεταξύ του προσφεύγοντος και ανιψιού του, ΠΑΡΑΚΑΤΑΘΕΤΗ, τέκνου της αδελφής του, ο οποίος είχε συγκεντρώσει το ποσό των 40.920 ευρώ. Από το ποσό αυτό, ο εντολέας του, του είχε παραδώσει, «.....προς φύλαξη στο ΘΕΜΑΤΟΦΥΛΑΚΑ το ποσό των 20.920 ευρώ στις 30-5-2011 και σήμερα με το παρόν, το οποίο επέχει θέση αποδείξεως ως προς την παραλαβή των χρημάτων από το ΘΕΜΑΤΟΦΥΛΑΚΑ, ο ΠΑΡΑΚΑΤΑΘΕΤΗΣ του παραδίδω προς φύλαξη και το ποσό των 20.000 ευρώ.

..... Η φύλαξη των χρημάτων θα γίνει είτε στην κατοικία του ΘΕΜΑΤΟΦΥΛΑΚΑ, στην, είτε σε οποιοδήποτε τραπεζικό λογαριασμό τηρεί ο ΘΕΜΑΤΟΦΥΛΑΚΑΣ στο όνομα του.....».

3) Ο έλεγχος αόριστα και αναπόδεικτα δεν αναγνώρισε ως δικαιολογημένες τις άλλες καταθέσεις μετρητών ότι αφορούν οφειλές του 2010 προς την ατομική του επιχείρησης αφού η φορολογική αρχή φέρει το βάρος των αποδείξεων και των ισχυρισμών της και είναι εύκολο να απαιτήσει από την αρμοδία Τράπεζα τα δικαιολογητικά καταθέσεων, παρά ο πολίτης, που αρνείται να αναμοχλεύσει τα δικαιολογητικά καταθέσεων, μετά από τόσα χρόνια.

4) Παραγράφηκε το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή φόρου και προστίμου, όπως ίσχυε κατά το χρόνο φορολογίας, αφού πρόκειται για κινήσεις λογ/σμών των Τραπεζών, με την επίδοση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, μετά την παρέλευση της πενταετίας εκπίπτει το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρου εισοδήματος, παρά την αντίθετη ενέργεια της φορολογικής αρχής.

Επειδή η τροποποίηση της εντολής ελέγχου ως προς τον ελεγκτή που διενεργεί τον έλεγχο δεν αποφέρει βλάβη στον προσφεύγοντα διότι η φορολογική αρχή τήρησε όλες τις προβλεπόμενες διαδικασίες σύμφωνα με τις διατάξεις του ν 4174/2013 και ως εκ τούτου δεν γίνεται δεκτός ο εν λόγω ισχυρισμός του.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48§3 του Ν. 2238/1994, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010:

«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, σύμφωνα με τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1095/29.4.2011** του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 άρθρου 15 του ν. 3888/2010»:

«Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα

για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

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 εισοδήματός 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. ..., 5. ..., 6. ...,

7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.

9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. ...

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

Επειδή η Φορολογική Διοίκηση 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 εξετάζοντας πάντα τα πραγματικά περιστατικά.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/2017 εγκυκλίου της ΑΑΔΕ διευκρινίζεται ότι: ".....Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. [2238/1994](#) (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. [4172/2013](#) και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός....."

Επειδή, στον Ν 1882/1990 ορίζονται, μεταξύ άλλων και τα εξής:

Άρθρο 8 παρ 16 Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα. Κατ' εξαίρεση, δεν θεωρούνται τα συμφωνητικά του προηγούμενου εδαφίου που καταρτίζονται από επιτηδευματίες ή τρίτους με το Δημόσιο, τις τράπεζες, τους οργανισμούς, τις επιχειρήσεις του ευρύτερου δημόσιου τομέα, τους δήμους και τις κοινότητες, τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις, τις επιχειρήσεις που εκδίδουν κάρτες συναλλαγών και τις εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν. 1665/1986.

Σύμφωνα με την κρατούσα διοικητική και δικαστηριακή νομολογία, γίνονται δεκτά τα εξής:

- Ο ν.1882/1990 περί μέτρων για την περιστολή της φοροδιαφυγής στο υπό τον υπότιτλο "Διαδικασία υποβολής στοιχείων για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των επιτηδευματιών" άρθρο 8, παράγρ. 16 ορίζει ότι συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα ημέρες από την ημερομηνία καταρτίσεως και υπογραφής από

την αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.), άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα αποτέλεσμα. Περαιτέρω, με το άρθρο Β , παράγρ. 2, ν.2386/1996 προστέθηκε δεύτερο εδάφιο στην ως άνω παράγραφο, το οποίο ορίζει ότι κατ' εξαίρεση δεν θεωρούνται τα συμφωνητικά του προηγούμενου εδαφίου που καταρτίζονται από επιτηδευματίες ή τρίτους με το Δημόσιο κ.λ.π. Με τη διάταξη αυτή δεν καθιερώνεται γενικώς το ανίσχυρο κάθε συμφωνητικού, δημόσιου ή ιδιωτικού, στο οποίο έχει καταχωριστεί σύμβαση μεταξύ εμπόρων ή άλλων επιτηδευματιών ή μεταξύ εκείνων και τρίτων, πλην Δημοσίου κ.λ.π., είτε τούτο, βάσει άλλων διατάξεων, είναι συστατικό, είτε είναι αποδεικτικό της συμβάσεως, εφ' όσον τούτο δεν έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα προς θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., αλλά η δυσμενής αυτή συνέπεια ισχύει μόνο έναντι της φορολογικής Αρχής. Ο σκοπός της από εξέταση διατάξεως είναι η περιστολή της φοροδιαφυγής και στα πλαίσια αυτά, αναφορικά με τους επιτηδευματίες ή τους συναλλασσόμενους με εκείνους, καθιέρωσε τις προαναφερόμενες συνέπειες, έτσι ώστε **τα εν λόγω φορολογούμενα πρόσωπα να μη μπορούν να επικαλεστούν τέτοιο συμφωνητικό προς όφελός τους, π.χ. προς έκπτωση δαπανών από το φορολογητέο εισόδημά τους, έναντι της φορολογικής αρχής, αν προηγουμένως δεν το έχουν εμπροθέσμως υποβάλει προς θεώρηση από αυτή την αρχή (Α.Π. 260/1998,735/2001, 761/2001 ,1698/2001 και 90/2005)**

Επειδή, στην κρίνόμενη περίπτωση, τα επικαλούμενα από τον προσφεύγοντα ιδιωτικά συμφωνητικά δεν έχουν θεωρηθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ, επομένως, **δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα και ως εκ τούτου ορθώς ο έλεγχος** δεν τα έκανε δεκτά και δεν αναγνώρισε ως αιτιολογημένες πιστώσεις ποσά που όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων προερχόταν από φύλαξη χρημάτων της μητέρας του και του θείου του, ως θεματοφύλακας αυτών βάσει των εν λόγω ιδιωτικών συμφωνητικών.

Επειδή ο έλεγχος κατόπιν της διεξοδικής ανάλυσης και επεξεργασίας της κίνησης (χρεώσεις/πιστώσεις) του συνόλου των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα , μέσω του Ειδικού λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας της Α.Α.Δ.Ε., κατέληξε σε πρωτογενείς-αρχικές καταθέσεις- πιστώσεις προς **ύψους 353.626,51 ευρώ .**

Επειδή σύμφωνα με την από 29/12/2017 έκθεση ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Πύργου, δικαιολογήθηκε από τον προσφεύγοντα για τις ως άνω πιστώσεις, συνολικό ποσό 10.080,00 ευρώ προερχόμενο από προηγούμενες αναλήψεις καθώς και 255.000,00 ευρώ προερχόμενο από προθεσμιακό λογαριασμό. Ήτοι συνολικό δικαιολογημένο ποσό **265.080,00 ευρώ.**

Επίσης ο έλεγχος σύμφωνα με τις διευκρινήσεις που δόθηκαν με την ΠΟΛ 1075/2017 της ΑΑΔΕ έλαβε υπόψη και τα κάτωθι δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΩΔ.	ΠΟΣΟ
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ/ ΕΣΟΔΟΥ	ΔΗΛΩΣΗΣ	2011
CD210-ΑΚ.ΕΙ. ΕΠΑΓ.	425-426 - Πιν.4Γ2/ Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	21.631,51
CD220-Φ.Π.Α.	Φ.Π.Α.	10.162,64
CD310-ΑΚΙΝΗΤΑ	101-102 - Πιν.4Ε-4Δ2/ Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση γαιών	600,00

CD600-ΛΟΙΠΑ	431-432 - Πιν.5-6/ Καθαρό κέρδη από εταιρίες κτλ που φορολογήθηκαν με το άρθρο 10 Κ.Φ.Ε και από ΕΠΕ 403-404 - Πιν.4Γ/ Επιχειρηματική αμοιβή από ΟΕ ή Ε.Ε ή ΕΠΕ ή κοινωνία κληρονομικού δικαίου	3.258,90
CD700-ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ (π)	781-782 - Πιν.6/ Ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή συναλλάγματος, δάνεια	4.500,00
ΣΥΝΟΛΟ		40.153,05

Επομένως το τελικό ποσό των πιστώσεων που ο έλεγχος καταλόγισε στον προσφεύγοντα ως προσαύξηση περιουσίας είναι **48.393,46 ευρώ** (353.626,51 – 10.080,00 -255.000,00- 40.153,05 = 48.393,46) .

Επειδή σύμφωνα με τα ως άνω αόριστα και αβάσιμα προβάλλεται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως δικαιολογημένες τις καταθέσεις μετρητών που αφορούν την ατομική του επιχείρηση και δε γίνεται δεκτός, ενώ για τις επικαλούμενες οφειλές προηγούμενων ετών δεν ισχυρίζεται και δεν αποδεικνύει κάτι συγκεκριμένο.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές αποτυπώνονται στην από 29/12/2017 έκθεση ελέγχου, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες .

Επειδή στο άρθρο 66§11 εδάφιο 1^ο του ν 4174/2013 ορίζεται ότι:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.».

Ως προς την παραγραφή.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο τη πενταετίας.».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013 με θέμα "παραγραφή" όπως ισχύει, ορίζεται ότι: " Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί **να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού**, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης."

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 11 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 με θέμα " Μεταβατικές Διατάξεις" όπως ισχύει, ορίζεται ότι: " Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες

αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό."

Επειδή , το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου σε βάρος του προσφεύγοντος για το οικ. έτος 2012 δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή, καθόσον η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στις 29/12/2017, ήτοι εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης του εν λόγω οικ. Έτους και το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση οριστικών Πράξεων σε βάρος του, παραγράφονταν στις 31/12/2017.

Ως εκ τούτου δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου προς επιβολή φόρου για την κρινόμενη χρήση.

Επί της εφαρμογής ευμενέστερου νομοθετικού καθεστώτος σύμφωνα με τη νομοθετική διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 και 2 ν. 4509/2017

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: « Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. [2523/1997](#), πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

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

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

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

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/13-02-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ., και την τροποποίηση της υπ' αριθ./29-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικον. έτους 2012, διαχ/κής περιόδου 01/01-31/12/2011, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πύργου, ως προς τις προσαυξήσεις βάση του άρθρου 49 παρ. 1 και 2 ν. 4509/2017 .

Προσαύξηση περιουσίας κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 και της ΠΟΛ 1095/2011 με βάση την παρούσα απόφαση.

Χρήσεις	ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΟΣΑ ΑΡ.48 §3 ΠΟΥ ΕΠΙΜΕΡΙΖΟΝΤΑΙ ΒΑΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	Ποσά που δεν αποτελούν προσαύξηση με βάσει την παρούσα	Καταλογισθέντα ποσά βάσει της παρούσης
2011	48.393,46	0,00	48.393,46

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2012 (ΧΡΗΣΗ 2011)

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

ΧΡΗΣΗΣ 2011 (Οικ. Έτος 2012)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Παρούσας	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	11.748,27	48.963,46	48.963,46	37.215,19
	της συζύγου	1.427,31	1.427,31	1.427,31	0,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	0	12.420,20	12.420,20	12.420,20
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμ. ακινήτων		18,00	18,00	18,00	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		3,60	3,60	3,60	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 120%			14.904,24	14.904,24	
Πρόστιμο παρ. 1α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%				6.210,00	
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 54μ. =39,42%				4.895,96	
Τελικό ποσό προστίμου				11.105,96	11.105,96
Εισφορά Αλληλεγγύης					
Εισφορά αλληλεγγύης		176,97	1.512,36	1.512,36	1.335,39
Τέλος επιτηδεύματος		400,00	400,00	400,00	0,00
Σύνολο τελών & εισφορών	φόρων	για καταβολή	598,57	29.258,40	25.460,12
		για επιστροφή			24.861,55

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.