



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 – Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213 1604 536

**Fax** : 213 1604 567

Καλλιθέα,

05.06.2018

Αριθμός απόφασης: 2900

### 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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16.01.2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 05-02-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή **α)** του ..... του ....., Α.Φ.Μ....., και **β)** της ..... του ..... Α.Φ.Μ..... κάτοικοι Αθηνών οδός ..... αρ..... Τ.Κ....., κατά **α)** της υπ.αρ...../2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2007(διαχ. χρήση 01/01/2006-31/12/2006) **συνολικό ποσόν 4.701,03 ευρώ**, **β)** της υπ.αρ...../2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012(διαχ. χρήση 01/01/2011-31/12/2011) **συνολικό ποσόν 30.063,95 ευρώ**, γ) της υπ.αρ...../2017 Οριστικής Πράξης

Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχ. χρήση 01/01/2012-31/12/2012) **συνολικό ποσόν 97.777,08 ευρώ**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ'ΑΘΗΝΩΝ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τα με αρ.πρωτ. ΔΕΔ..... ΕΙ 2018 ΕΜΠ / 08-05-2018 και με αρ. πρωτ. ΔΕΔ .....ΕΙ2018 ΕΜΠ 23-05-2018 Συμπληρωματικά υπομνήματα των προσφευγόντων
6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ'ΑΘΗΝΩΝ
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία 05-02-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή  
**α)** του ..... του ....., Α.Φ.Μ..... και **β)** της .....  
..... του ..... Α.Φ.Μ..... 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 με αριθμό ΕΟΕ ...../2016 παραγγελία του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος παραδόθηκε στην αρμόδια ελεγκτική αρχή Δ.Ο.Υ. Δ'ΑΘΗΝΩΝ η υπόθεση ....., του κου ..... ΑΦΝ ..... η οποία έλαβε αρ. πρωτ. ΕΜΠ ...../2016 και της κας ..... ΑΦΜ ..... (σύζυγος) η οποία έλαβε αρ.πρωτ.ΕΜΠ...../2016.

Ύστερα από έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στους τραπεζικούς λογαριασμούς (ημεδαπής & αλλοδαπής από τα στοιχεία που διαβίβασε ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος) με δικαιούχους τον υπόχρεο, την σύζυγο του και τρίτα πρόσωπα, ο έλεγχος προσδιόρισε διαφορά φορολογητέου εισοδήματος (προσαύξηση παρ.3 άρθρο 48 Ν.2238/94) για τα οικ. έτη 2007, 2012, 2013 ως εξής:

| Οικ. έτη                                                                    | .....     | .....           |
|-----------------------------------------------------------------------------|-----------|-----------------|
| 2007 ( Εισοδήματα 01/01-31/12/2006 )                                        | 0,00      | 19.064,77 Ευρώ  |
| 2012 ( Εισοδήματα 01/01-31/12/2011 )                                        | 14.526,55 | 29.190,54 Ευρώ  |
| 2013 ( Εισοδήματα 01/01-31/12/2012 )                                        | 2.503,09  | 113.504,15 Ευρώ |
| ( Σελ.26 της από 27-12-2017 έκθεσης μερικού έλεγχου φορολογίας εισοδήματος) |           |                 |

Με την υπ. αρ...../2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2007(Εισοδήματα 01/010-31/12/2006) καταλογίστηκε κύριος φόρος 2.136,83 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος (120%), λόγω ανακρίβειας της δήλωσης Φ.Ε. ποσόν 2.564,20, ήτοι συνολικό ποσόν 4.701,03 ευρώ.

Με την υπ. αρ...../2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012( Εισοδήματα 01/01-31/12/2011) καταλογίστηκε κύριος φόρος 12.724,14 ευρώ εισφορά αλληλεγγύης 941,29 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος (120%), λόγω ανακρίβειας της δήλωσης Φ.Ε. ποσόν 16.393,52 , ήτοι συνολικό ποσόν 30.063,95 ευρώ.

Με την υπ. αρ...../2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013( Εισοδήματα 01/01-31/12/2012) καταλογίστηκε κύριος φόρος 42.980,94 ευρώ εισφορά αλληλεγγύης 4.949,00 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος (120%), λόγω ανακρίβειας της δήλωσης Φ.Ε. ποσόν 49.847,14 , ήτοι συνολικό ποσόν 97.777,08 ευρώ.

**Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των ανωτέρω οριστικών πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, άλλως δε να τροποποιηθούν, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:**

- 1) Παραγεγραμμένο το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου τις χρήσεις 2006-2011
- 2) Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων
- 3) Πλημμελής εκπλήρωση του δικαιώματος ακρόασης
- 4) Παράνομη η αντιστροφή του βάρους απόδειξης
- 5) Ουσιαστική αντίκρουση των ισχυρισμών του Δημοσίου-Δικαιολογήση των φερόμενων ως αδικαιολόγητων καταθέσεων.

**Α) Ως προς τον ισχυρισμό (1<sup>ος</sup>) των προσφευγόντων(υπόχρεου & συζύγου) περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει φύλλο έλεγχου για το οικ. έτος 2007( Εισοδήματα 01/01/2006-31/12/2006) και το οικ. έτος 2012(Εισοδήματα 01/01/2011-31/12/2011).**

**Οικ. έτος 2007 ( Εισοδήματα 01/01/2006 - 31/12/2006 )**

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 του Ν.2238/1994 «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] 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 της πενταετίας. 2. [...] 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη**

ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται : α) [...] β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος. 5. [...]».

**Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρο 68 του Ν.2238/1994**

« 2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.»

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)**

«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. 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1154/2017- 04-10-2017:**Ομοιόμορφη εφαρμογή ΑΔΑΑΔΕ ΔΕΛΒ 1136035 ΕΞ2017 περί καθορισμού φορολ. ελέγχων έτους 2017.

« Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.

ΧΡΗΣΕΙΣ

ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

**2011 και μετά** Άρθ. 84 § 1 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό  
με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013)  
και άρθ.  
36 § 1 του ν.4174/2013

**Κανόνας πενταετούς παραγραφής**

2008 και μετά Άρθ. 36 § 3 ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με αρθ.  
72 § 11, εδ. β', του ίδιου νόμου Η εφαρμογή της διάταξης  
προϋποθέτει φοροδιαφυγή

**2006 και μετά** Άρθ. 84 § 4 ν. 2238/1994 και 68 § 2α' του ίδιου νόμου (σε  
συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013)

**Η εφαρμογή των διατάξεων  
προϋποθέτει συμπληρωματικά  
στοιχεία**

2001 και μετά Άρθ. 84 § 5 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό  
με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013) Αφορά αποκλειστικά την  
περίπτωση μη υποβολής δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος

**Επειδή, σύμφωνα με την πολ. 1191/2017: Π.1191:Κοιν. της αριθ. 265/2017 γνωμοδότησης  
του Ν.Σ.Κ. (Τμήμα Β') σχ.με την έννοια της ανακρ. δήλωσης.**

3. Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) **με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ**, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), **κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως** (πρβλ ΣτΕ 2934/2017, ΣτΕ 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η

αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία.

**Επειδή, σύμφωνα με την πολ. 1194/2017: Π.1194:Περί εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων μέσω επεξεργασίας τραπεζικών λογαριασμών.**

3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016).

Επειδή, με την με αριθμό ΕΟΕ 113/2016 παραγγελία του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος παραδόθηκε, μετά την πάροδο της προθεσμίας περί πενταετούς παραγραφής της διαχ. χρήσης 01/01/2006-31/12/2006 (31-12-2012),στην αρμόδια ελεγκτική αρχή Δ.Ο.Υ. Δ'ΑΘΗΝΩΝ η υπόθεση ....., (..... ΑΦΜ ....., αρ. πρωτ. ΕΜΠ ...../2016 και ..... ΑΦΜ ..... (σύζυγος), αρ.πρωτ.ΕΜΠ...../2016), και από τα στοιχεία διαπιστώθηκε η ύπαρξη τραπεζικού λογαριασμού στην ..... με δικαιούχους τους προσφεύγοντες και επειδή, ο έλεγχος προσδιόρισε διαφορά φορολογητέου εισοδήματος για την διαχ. χρήση 2006 ποσόν 19.064,77 ευρώ (αναλογία ποσού, σελ.14 έκθεσης έλεγχου) από την τράπεζα ..... (διαφορά υπολοίπου 31-12-2005 και υπολοίπου 31-12-2006) και με την προσβαλλόμενη υπ.αρ...../2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2007(Εισοδήματα 01/010-31/12/2006) καταλόγισε φόρο για διαφορά εισοδήματος μόνο από το ανωτέρω ποσόν των 19.064,77 ευρώ.

Επειδή, ο έλεγχος εξέδωσε με βάσει τα παραπάνω στοιχεία, συμπληρωματικά κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), την προσβαλλόμενη πράξη (αρ. πράξης ...../2017) στις 27-12-2017 ήτοι πριν την πάροδο της προθεσμίας περί δεκαετούς παραγραφής (31-12-2017).

ως εκ τούτου ο ισχυρισμός των προσφευγόντων(υπόχρεου & συζύγου) περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει φύλλο έλεγχου για την διαχ. χρήση 2006 απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Οικ. έτος 2012 ( Εισοδήματα 01/01/2011 - 31/12/2011 )

Επειδή, ο έλεγχος για την διαχ. χρήση 2011 προσδιόρισε διαφορά φορολογητέου εισοδήματος μεταξύ καταθέσεων των τραπεζικών λογαριασμών που ελέγχτηκαν (σελ.3-4 έκθεσης έλεγχου) και δηλωθέντων εισοδημάτων, ποσόν 14.526,55 ευρώ του υπόχρεου και ποσόν 29.190,54 ευρώ της συζύγου (αναλογία ποσού, σελ.26 έκθεσης έλεγχου) και με την προσβαλλόμενη υπ. αρ. ....../2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2007(Εισοδήματα 01/01-31/12/2006) καταλόγισε φόρο για την παραπάνω διαφορά εισοδήματος.

Επειδή, ο έλεγχος εξέδωσε, την προσβαλλόμενη πράξη (αρ. πράξης ...../2017) στις 27-12-2017 ήτοι πριν την πάροδο της προθεσμίας περί πενταετούς παραγραφής (31-12-2017).

ως εκ τούτου ο ισχυρισμός των προσφευγόντων(υπόχρεου & συζύγου) περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει φύλλο έλεγχου για την διαχ. χρήση 2011 απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

**Β) Ως προς τον ισχυρισμό(2<sup>ος</sup> & 3<sup>ος</sup>) των προσφευγόντων περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων και περί πλημμελούς εκπλήρωσης του δικαιώματος ακρόασης.**

Επειδή, ο έλεγχος στις 14-02-2017 κοινοποίησε στους προσφεύγοντες με συστημένη επιστολή (RE.....GR & RE.....GR) την με αρ.πρωτ...../2017 και αρ.πρωτ...../2017 ειδική πρόσκληση οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών με την οποία τους έκανε γνωστό την επιλογή τους προς έλεγχο, στις 6-11-2017 κοινοποίησε το αρ. ....../2017 & ...../2017 ερώτημα του άρθρου 14 Ν.4174/2013(ΚΦΔ) με το οποίο ζητούσε την δικαιολόγηση για την προέλευση καταθέσεων στους τραπεζικού λογαριασμούς τους και επειδή οι προσφεύγοντες δεν απάντησαν ο έλεγχος κοινοποίησε (30-11-2017) το υπ. αρ. ....../2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Έλεγχου του άρθρου 28 του Ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.).Οι προσφεύγοντες κατέθεσαν τα με αρ. πρωτ..... και ...../22-12-2017 υπομνήματα τους επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων Έλεγχου τα οποία εκ παραδρομής δεν ελήφθησαν υπ όψη από τον έλεγχο και οι ισχυρισμοί που αναπτύσσονται στα εν λόγω υπομνήματα αποτελούν μεταξύ άλλων τους ισχυρισμούς της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.(σελ. 7 της από 12-02-2018 έκθεσης απόψεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών)

**Επειδή**, ο έλεγχος προσδιόρισε διαφορά φορολογητέου εισοδήματος μεταξύ πρωτογενών καταθέσεων των τραπεζικών λογαριασμών που ελέγχτηκαν με δικαιούχους τους προσφεύγοντες (σελ.3-4 έκθεσης έλεγχου) και των δηλωθέντων εισοδημάτων και επειδή τα στοιχεία που κατέθεσαν οι προσφεύγοντες σχετικά με την δικαιολόγηση των τραπεζικών καταθέσεων, αξιολογήθηκαν κατά την εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής με την παρούσα απόφαση.

ως εκ τούτου ο ισχυρισμός(2<sup>ος</sup> & 3<sup>ος</sup>) των προσφευγόντων περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων και περί πλημμελούς εκπλήρωσης του δικαιώματος ακρόασης δεν γίνεται δεκτός.

Γ) Ως προς τον ισχυρισμό (4<sup>ος</sup>) των προσφευγόντων ότι είναι παράνομη η αντιστροφή του βάρους απόδειξης.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ.3 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) 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 προέλευσης 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."\*\*\* Το τελευταίο εδάφιο της παρ.3 προστέθηκε με το άρθρο 15 παρ.3 Ν.3888/2010, ΦΕΚ Α 175/30.9.2010.»**

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1095/29-04-2011: «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010», μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«.....σε περίπτωση που διαπιστωθεί 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 τον φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση...», που προστίθεται στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 σύμφωνα με την οποία «...ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων 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 συνδυασμό με την ΠΟΛ. 1095/2011 σύμφωνα με την οποία «... σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος εφόσον κληθεί φέρει το βάρος της απόδειξης για



την πηγή ή αιτία προέλευσης... Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.».

Προς άρση αμφισβητήσεων στην περίπτωση αυτή, το Υπουργείο Οικονομικών με την εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1095/29-04-2011 (παρ. 10) διευκρινίζει ότι οι παραπάνω διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του Ν.2238/94 (που συμπληρώθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν.3888/2010), ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά την 30-9-2010**, εκτός ορισμένοι εξαιρέσεων που αφορούν τεκμαρτώσ προσδιοριζόμενα φορολογητέα εισοδήματα (ΤΑΧΙ, Φ.Ι.Χ., αυτ/τα, κλπ.).

Επίσης, σημειώνουμε ότι, όπως αναφέρεται στην προαναφερθείσα εγκύκλιο και με την ισχύουσα διάταξη (πριν την προσθήκη του δεύτερου εδαφίου), θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προκύπτει χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα (πριν την προσθήκη) διάταξη άρθρο 48 § 3 του Ν.2238/94 χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται». Για ερμηνευτικούς λόγους όμως και για άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη επιπλέον του δεύτερου εδαφίου στην παρ. 3 ορίζεται πλέον και ρητά.

Έτσι η ερμηνευτική διάταξη του συγκεκριμένου εδαφίου του νόμου δεν προβλέπει διαφορετική φορολογική μεταχείριση, δεδομένου ότι δεν αντικατέστησε κάποια διάταξη, αλλά προστέθηκε, ερμηνεύοντας ήδη προϋπάρχουσα διάταξη.

**Επειδή**, ο έλεγχος στις 6-11-2017 κοινοποίησε το αρ. ....../2017 & ....../2017 ερώτημα του άρθρου 14 Ν.4174/2013(ΚΦΔ) με το οποίο ζητούσε την δικαιολόγηση για την προέλευση καταθέσεων στους τραπεζικού λογαριασμούς τους, οι προσφεύγοντες κατέθεσαν τα με αρ. πρωτ..... και ....../2017 υπομνήματα τους επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων Έλεγχου.(σελ. 7 της από 12-02-2018 έκθεσης απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών)

**και επειδή**, ο έλεγχος προσδιόρισε διαφορά φορολογητέου εισοδήματος μεταξύ πρωτογενών καταθέσεων των τραπεζικών λογαριασμών που ελέγχτηκαν με δικαιούχους τους προσφεύγοντες (σελ.3-4 έκθεσης έλεγχου) και των δηλωθέντων εισοδημάτων

**ως εκ τούτου ο ισχυρισμός(4<sup>ος</sup>) των προσφευγόντων, ότι είναι παράνομη η αντιστροφή του βάρους απόδειξης, δεν γίνεται δεκτός.**

**Δ) Ως προς τον ισχυρισμό (5<sup>ος</sup>) των προσφευγόντων περί ουσιαστικής αντίκρουσης των ισχυρισμών του Δημοσίου-Δικαιολόγηση των φερόμενων ως αδικαιολόγητων καταθέσεων**

**Επειδή**, σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης του ΣΤΕ 884/2016 κρίθηκε ότι:

**«12. Επειδή**, η ανωτέρω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ αφορά στη φορολόγηση ως εισοδήματος «προσαύξηση[ς] περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία». Ως «πηγή ή αιτία» της προσαύξησης της

χρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου νοείται ο γενεσιουργός λόγος της εισαγωγής/ένταξης των αντίστοιχων ποσών στην περιουσία του[.....]

**13. Επειδή**, η ως άνω 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...»

**Από την αξιολόγηση των στοιχείων που προσκόμισαν οι προσφεύγοντες**, σχετικά με τις τραπεζικές καταθέσεις, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με τα αρ. πρωτ. ΔΕΔ..... ΕΙ 2018 ΕΜΠ / 08-05-2018 & ΔΕΔ ..... ΕΙ2018 ΕΜΠ 23-05-2018 Συμπληρωματικά υπομνήματα **επαγόμεστε τα παρακάτω**

#### **Οικ. έτος 2007 ( Εισοδήματα 01/01/2006-31/12/2006)**

**Επειδή**, ο έλεγχος προσδιόρισε για την ..... (σύζυγος του υπόχρεου) **διαφορά φορολογητέου εισοδήματος ποσόν 19.064,77 ευρώ (αναλογία ποσού, σελ.14 έκθεσης έλεγχου) από την τράπεζα ..... (διαφορά υπολοίπου 31-12-2005 και υπολοίπου 31-12-2006) και με την προσβαλλόμενη υπ.αρ...../2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2007 (Εισοδήματα 01/01-31/12/2006) καταλόγισε φόρο για διαφορά εισοδήματος, μόνο για το ανωτέρω ποσόν**, και επειδή από τα στοιχεία που προσκόμισαν οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν αποδεικνύεται ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί ουσιαστικής αντίκρουσης των ισχυρισμών του Δημοσίου-Δικαιολογήση των φερόμενων ως αδικαιολόγητων καταθέσεων **Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός τους για το οικ. έτος 2007 (Εισοδήματα 01/01/2006-31/12/2006) δεν γίνεται δεκτός.**

#### **Οικ. έτος 2012 ( Εισοδήματα 01/01/2011-31/12/2011)**

##### **Α) ..... (ΥΠΟΧΡΕΟΣ)**

**Επειδή**, ο έλεγχος, με τις εγγραφές με Α/Α 4513, 4551, 4583, 4621, 4654, 4687, 4744, 4784, 4824, 4851, 4877, 4893 (ως συνημμένη κατάσταση έκθεσης έλεγχου), **συνολικού ποσού πιστώσεων(καταθέσεων) 9.647,00 ευρώ**, λογ. GR ..... τράπεζα ....., **πλήθος δικαιούχων 2, αιτιολογία συναλλαγής ..... Κατάθεση μετρητών**, για τον υπολογισμό

του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντα συμπεριέλαβε(αναλογία1/2 ) ποσόν καταθέσεων 4.823,50 ευρώ, και επειδή από τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων ( σχετ.13 –δήλωση εισοδήματος οικ. έτους 2012- με αρ. καταχ....., και σχετ.5 έντυπο Ε2 της ..... ) προκύπτει ότι η ..... (σύζυγος) δήλωσε εισόδημα από εκμίσθωση κατοικιών ποσόν 10.800,00 ευρώ (Μισθωτής ..... ΑΦΜ ..... για κατοικία επί της οδού .....), ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι τα ποσά των παραπάνω εγγραφών αφορούν ενοίκιο της συζύγου του γίνεται δεκτός και κατά συνέπεια γίνεται δεκτό ότι το ποσόν 4.823,50 ευρώ(αναλογία 1/2) δεν πρέπει να ληφθεί υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντα.

Επειδή, ο έλεγχος, με τις εγγραφές με Α/Α 4511, 4543, 4576, 4613, 4629, 4653, 4680, 4737, 4780, 4814, 4850, 4868, 4888, 4911 (ως συνημμένη κατάσταση έκθεσης έλεγχου), συνολικού ποσού πιστώσεων(καταθέσεων) 9.474,09 ευρώ λογ. GR ..... τράπεζα ..... (.....),πλήθος δικαιούχων 2, αιτιολογία συναλλαγής ΣΝΤ/ΣΥΝΤΑΞΗ ΟΑΕΕ/ΤΑΕΕ, για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντα συμπεριέλαβε(αναλογία1/2 ) ποσόν καταθέσεων 4.737,02 ευρώ και επειδή από τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων ( ΔΕΔ ..... ΕΙ/2018 σχετ.24 –εκκαθαριστικό αρ. δηλ..... ΑΦΜ ..... ) προκύπτει ότι η ..... ΑΦΜ ..... δήλωσε (ΚΩΔ.303,305,659) εισόδημα από Μισθωτές υπηρεσίες και αυτοτελώς φορολ. ποσά, ήτοι συνολικό ποσόν 9.474,09 ευρώ, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι τα ποσά των παραπάνω εγγραφών αφορούν σύνταξη της μητέρας του ..... γίνεται δεκτός και κατά συνέπεια γίνεται δεκτό ότι το ποσόν 4.737,02 ευρώ(αναλογία 1/2) δεν πρέπει να ληφθεί υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντα.

**B) ..... (ΣΥΖΥΓΟΣ)**

Επειδή, ο έλεγχος, με τις εγγραφές με Α/Α 4541, 4544, 4574, 4577, 4612, 4614, 4627, 4628, 4645, 4648, 4679, 4681, 4731, 4732, 4735, 4738, 4779, 4781, 4812, 4815, 4845, 4846, 4867, 4869, 4887, 4889, 4908, 4910, 4932, 4934 (ως συνημμένη κατάσταση έκθεσης έλεγχου), συνολικού ποσού πιστώσεων (καταθέσεων) 16.224,44 ευρώ λογ. GR ..... τράπεζα ....., πλήθος δικαιούχων 3, αιτιολογία συναλλαγής ΔΕΗ ΣΥΝΤΑΞΙΟΥΧΟΙ/ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ, για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος της προσφεύγουσας συμπεριέλαβε(αναλογία1/3 ) ποσόν καταθέσεων 5.408,15 ευρώ και επειδή από τα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα (Σχετ.20 Εκκαθάριση Επικουρικής και Κύριας Σύνταξης Υπουργείο Απασχόλησης & κοινωνικής προστασίας της ..... έτους 2011 και με την αρ. καταχ..... δήλωση Φ.Ε. Οικ. έτους 2012(χρήση 2011) προκύπτει ότι η ..... ΑΦΜ ..... δήλωσε (ΚΩΔ.303,321) εισόδημα από κύριες

**και επικουρικές συντάξεις συνολικό ποσόν 16.734,97 ευρώ, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα ποσά των παραπάνω εγγραφών αφορούν σύνταξη της ..... (Μητέρας της)) γίνεται δεκτός, και κατά συνέπεια γίνεται δεκτό ότι το ποσόν 5.408,15 ευρώ(αναλογία 1/3) δεν πρέπει να ληφθεί υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της προσφεύγουσας.**

**Επειδή,** ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα δηλωθέντα εισοδήματα των προσφευγόντων (εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισόδημα από ακίνητα) και οι διαπιστώσεις του έλεγχου για τα ποσά των εγγραφών- καταθέσεων της συνημμένης κατάστασης στην έκθεση έλεγχου (πλην των ανωτέρω αναφερόμενων που έχουν γίνει δεκτά) κρίνονται βάσιμες, απορρίπτουμε τους ισχυρισμούς των προσφευγόντων για τα ποσά των εγγραφών- καταθέσεων (πλην των ανωτέρω αναφερόμενων που έχουν γίνει δεκτά) που προσδιόρισε ο έλεγχος.

**Ύστερα από τα ανωτέρω το φορολογητέο εισόδημα οικ. έτους 2012 (εισοδήματα 01/01/2011-31/12/2011) με βάση την παρούσα απόφαση ορίζεται ως εξής:**

|                          | ΔΗΛΩΣΗΣ   |           | ΕΛΕΓΧΟΥ   |           | ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |                  |
|--------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------------------------|------------------|
| Φορολογητέο Εισόδημα     | ΥΠΟΧΡΕΟΥ  | ΣΥΖΥΓΟΣ   | ΥΠΟΧΡΕΟΥ  | ΣΥΖΥΓΟΣ   | ΥΠΟΧΡΕΟΥ                    | ΣΥΖΥΓΟΣ          |
| Ακίνητα                  | -----     | 10.260,00 | -----     | 10.260,00 | -----                       | <b>10.260,00</b> |
| Μισθωτές Υπηρεσίες       | 21.381,56 | -----     | 21.381,56 | -----     | <b>21.381,56</b>            | -----            |
| Ελευθ. Επαγγέλματα       | -----     | -----     | 14.526,55 | 29.190,54 | <b>4.966,03</b>             | <b>23.782,39</b> |
| <b>Συνολικό Εισόδημα</b> | 21.381,56 | 10.260,00 | 35.908,11 | 39.450,54 | <b>26.347,59</b>            | <b>34.042,39</b> |

**Φόρος Εισοδήματος & Εισφορά Αλληλεγγύης οικ. έτους 2012 (εισοδήματα 01/01/2011-31/12/2011) με βάσει την παρούσα απόφαση ορίζεται ως εξής:**

|                                 | ΔΗΛΩΣΗΣ   |           | ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |                  | Διαφορά              |                 |
|---------------------------------|-----------|-----------|-----------------------------|------------------|----------------------|-----------------|
|                                 | ΥΠΟΧΡΕΟΥ  | ΣΥΖΥΓΟΣ   | ΥΠΟΧΡΕΟΥ                    | ΣΥΖΥΓΟΣ          | ΥΠΟΧΡΕΟΥ             | ΣΥΖΥΓΟΣ         |
| Φορολογητέο Εισόδημα            | 21.381,56 | 10.260,00 | <b>26.347,59</b>            | <b>34.042,39</b> |                      |                 |
| Κύριος Φόρος & Συμπλ/κος. φόρος | 364,37    | 648,00    | 1.640,64                    | 6.856,84         | <b>1.276,27</b>      | <b>6.208,84</b> |
| Εισφορά Αλληλεγγύης             | 427,63    | 138,25    | 526,95                      | 680,85           | <b>99,32</b>         | <b>542,60</b>   |
| <b>Χρεωστικό ποσόν</b>          |           |           |                             |                  | <b>1.375,59</b>      | <b>6.751,44</b> |
| <b>Συνολικό ποσόν</b>           |           |           |                             |                  | <b>8.127,03 ευρώ</b> |                 |

**Οικ. έτος 2013 ( Εισοδήματα 01/01/2012-31/12/2012)**

**A) ..... (ΥΠΟΧΡΕΟΣ)**

**Επειδή, ο έλεγχος, με τις εγγραφές με Α/Α 4942, 4977, 5026, 5081, 5109, 5166, 5207, 5236, 5278, 5319, 5353, 5401 (ως συνημμένη κατάσταση έκθεσης έλεγχου), συνολικού ποσού πιστώσεων(καταθέσεων) 8.860,00 ευρώ, λογ. GR ..... τράπεζα .....,πλήθος δικαιούχων 2, αιτιολογία συναλλαγής ..... Κατάθεση μετρητών, για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντα συμπεριέλαβε (αναλογία1/2 ) ποσόν καταθέσεων 4.430,00 ευρώ, και επειδή από τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων (σχετ.14 –δήλωση εισοδήματος οικ. έτους 2012- με αρ.καταχ.103999, και σχετ.6 έντυπο Ε2 της ..... ) προκύπτει ότι η ..... (σύζυγος) δήλωσε εισόδημα από εκμίσθωση κατοικιών ποσόν 10.100,00 ευρώ (Μισθωτής ..... ΑΦΜ ..... για κατοικία επί της οδού .....), ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι τα ποσά των παραπάνω εγγραφών αφορούν ενοίκιο της συζύγου του γίνεται δεκτός και κατά συνέπεια γίνεται δεκτό ότι το ποσόν 4.430,00 ευρώ(αναλογία 1/2) δεν πρέπει να ληφθεί υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντα**

Επειδή, ο έλεγχος με τις εγγραφές με Α/Α 4941, 4972, 5012, 5048, 5066, 5096, 5133, 5189, 5222, 5227, 5263, 5295, 5332, 5369, 5380 (ως συνημμένη κατάσταση έκθεσης έλεγχου), συνολικό ποσόν πίστωσης 9.179,04 ευρώ λογ. GR ..... τράπεζα ..... (.....), πλήθος δικαιούχων 2, αιτιολογία συναλλαγής ΣΝΤ/ΣΥΝΤΑΞΗ ΟΑΕΕ/ΤΑΕΕ, για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντα συμπεριέλαβε(αναλογία1/2 ) ποσόν καταθέσεων 4.589,52 ευρώ, και επειδή από τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων (ΔΕΔ ..... ΕΙ/2018 σχετ.25 –βεβαίωση αποδοχών Α/Α ..... ΟΑΕΕ 01/01/2012-31/12/2012 ..... ΑΦΜ ..... συνολικό ποσόν 9.179,04 ευρώ) και με την αρ.καταχ..... δήλωση Φ.Ε. προκύπτει ότι η ..... ΑΦΜ ..... δήλωσε (ΚΩΔ.303,305,) εισόδημα από Μισθωτές υπηρεσίες και ΕΚΑΣ συνολικό ποσόν 9.179,04 ευρώ, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι τα ποσά των παραπάνω εγγραφών αφορούν σύνταξη της μητέρας του ..... γίνεται δεκτός και κατά συνέπεια γίνεται δεκτό ότι για το ποσόν 4.589,52 ευρώ(αναλογία 1/2) δεν πρέπει να ληφθεί υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντα.

**Β)..... (ΣΥΖΥΓΟΣ)**

Επειδή, ο έλεγχος, με τις εγγραφές με Α/Α 4971, 4973, 5010, 5013, 5043, 5045, 5063, 5065, 5091, 5092, 5130, 5134, 5171, 5173, 5174, 5176, 5216, 5218, 5253, 5256, 5288, 5292, 5328, 5329, 5359, 5361,5367, 5378, 5413, 5414 (ως συνημμένη κατάσταση έκθεσης έλεγχου), συνολικού ποσού πιστώσεων(καταθέσεων) 15.164,01 ευρώ λογ. GR ..... τράπεζα ....., πλήθος δικαιούχων 3, αιτιολογία συναλλαγής ΔΕΗ ΣΥΝΤΑΞΙΟΥΧΟΙ/ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ,ΔΙΑΣ ΣΥΝΤΑΞΗ, για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος της προσφεύγουσας συμπεριέλαβε(αναλογία1/3) ποσόν καταθέσεων 5.054,67 ευρώ και επειδή από τα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα (Σχετ.20 Εκκαθάριση Επικουρικής και Κύριας Σύνταξης Υπουργείο Απασχόλησης & κοινωνικής προστασίας της ..... έτους 2012 και με την αρ. καταχ..... δήλωση Φ.Ε. Οικ. έτους 2013 (χρήση 2012) προκύπτει ότι η ..... ΑΦΜ ..... δήλωσε (ΚΩΔ.303,321) εισόδημα από κύριες και επικουρικές συντάξεις συνολικό ποσόν 15.960,85 ευρώ, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα ποσά των παραπάνω εγγραφών αφορούν σύνταξη της ..... (Μητέρας της) γίνεται δεκτός, και κατά συνέπεια γίνεται δεκτό ότι το ποσόν 5.054,67 ευρώ(αναλογία 1/3) δεν πρέπει να ληφθεί υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της προσφεύγουσας.

Επειδή, ο έλεγχος, με την εγγραφή με Α/Α ..... ποσόν πίστωσης 62.067,95 ευρώ, και την εγγραφή Α/Α ..... ποσόν πίστωσης 41.270,74 ευρώ (ως συνημμένη κατάσταση έκθεσης έλεγχου), ήτοι συνολικού ποσού πιστώσεων(καταθέσεων) 103.338,69 ευρώ λογ. GR

..... τράπεζα ..... (.....), πλήθος δικαιούχων 3, αιτιολογία συναλλαγής ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ, για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος της προσφεύγουσας συμπεριέλαβε (αναλογία1/3) ποσόν καταθέσεων 34.446,23 ευρώ και επειδή από τα στοιχεία που προσκόμισε (Σχετ.16 ΕΠΙΤΑΓΗ ..... MTN/ΕΙΔ.ΛΟΓ/ΣΜΟΣ ΑΛΛΗΛΟΒΟΗΘΕΙΑΣ ΝΑΥΤΙΚΟΥ εις διαταγή ..... ποσόν 62.067,95 , Σχετ. 18 ΒΕΒΑΙΩΣΗ του ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΤΑΜΕΙΟΥ ΝΑΥΤΙΚΟΥ με την οποία βεβαιώνεται ότι ο ..... του ..... έλαβε από τον ΕΛΟΑΝ συμφ.Ν.398/74(ΦΕΚ116Α) την 20-01-2012 εφάπαξ βοήθημα ποσού 62.067,95 ευρώ, Σχετ.17 ΕΠΙΤΑΓΗ ..... Τ.Α.Λ.Σ. εις διαταγή ..... ποσόν 41.270,74 ευρώ Σχετ. 19 ΒΕΒΑΙΩΣΗ του ΤΑΜΕΙΟΥ ΑΡΩΓΗΣ ΛΙΜΕΝΙΚΟΥ ΣΩΜΑΤΟΣ με την οποία βεβαιώνεται ότι ο ..... του ..... έλαβε ως εφάπαξ βοήθημα λόγω αποστρατείας σύμφωνα με το Β.Δ. 160/70(ΦΕΚ44 Α) την 20-01-2012 ποσόν 41.270,74 ευρώ, και με την αρ. καταχ..... δήλωση Φ.Ε. Οικ. έτους 2013 (χρήση 2012) προκύπτει ότι ο ..... ΑΦΜ ..... δήλωσε (ΚΩΔ.657) εισοδήματα που εξαιρούνται της εισφοράς (παρ.2 άρθρο 29 ν.3986/2011) συνολικό ποσόν 103.338,69 ευρώ, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα ποσά των παραπάνω εγγραφών αφορούν εφάπαξ βοήθημα του συζύγου της ..... με τον οποίο υπέβαλε κοινή δήλωση Φ.Ε. γίνεται δεκτός, και κατά συνέπεια γίνεται δεκτό ότι το ποσόν 34.446,23 ευρώ(αναλογία 1/3) δεν πρέπει να ληφθεί υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της προσφεύγουσας.

Ύστερα από τα ανωτέρω το φορολογητέο εισόδημα οικ. έτους 2013 (εισοδήματα 01/01/2012-31/12/2012) με βάση την παρούσα απόφαση ορίζεται ως εξής:

|                          | ΔΗΛΩΣΗΣ          |                 | ΕΛΕΓΧΟΥ          |                   | ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |                  |
|--------------------------|------------------|-----------------|------------------|-------------------|-----------------------------|------------------|
|                          | ΥΠΟΧΡΕΟΥ         | ΣΥΖΥΓΟΣ         | ΥΠΟΧΡΕΟΥ         | ΣΥΖΥΓΟΣ           | ΥΠΟΧΡΕΟΥ                    | ΣΥΖΥΓΟΣ          |
| Φορολογητέο Εισόδημα     |                  |                 |                  |                   |                             |                  |
| Ακίνητα                  | -----            | 9.595,00        | -----            | 9.595,00          | -----                       | 9.595,00         |
| Μισθωτές Υπηρεσίες       | 16.384,89        | -----           | 16.384,89        | -----             | 16.384,89                   | -----            |
| Ελευθ. Επαγγέλματα       | -----            | -----           | 2.503,09         | 113.504,15        | 0,00                        | 74.003,25        |
| <b>Συνολικό Εισόδημα</b> | <b>16.384,89</b> | <b>9.595,00</b> | <b>18.887,98</b> | <b>123.099,15</b> | <b>16.384,89</b>            | <b>83.598,25</b> |

**Φόρος Εισοδήματος & Εισφορά Αλληλεγγύης οικ. έτους 2013(εισοδήματα 01/01/2012-31/12/2012) με βάση την παρούσα απόφαση ορίζεται ως εξής:**

|                                 | ΔΗΛΩΣΗΣ   |          | ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |           | Διαφορά        |           |
|---------------------------------|-----------|----------|-----------------------------|-----------|----------------|-----------|
|                                 | ΥΠΟΧΡΕΟΥ  | ΣΥΖΥΓΟΣ  | ΥΠΟΧΡΕΟΥ                    | ΣΥΖΥΓΟΣ   | ΥΠΟΧΡΕΟΥ       | ΣΥΖΥΓΟΣ   |
| Φορολογητέο Εισόδημα            | 16.384,89 | 9.595,00 | 16.384,89                   | 83.598,25 | 0,00           |           |
| Κύριος Φόρος & Συμπλ/κος. φόρος | 115,68    | 244,35   | 115,68                      | 25.644,15 | 0,00           | 25.399,80 |
| Εισφορά Αλληλεγγύης             | 173,10    | 0,00     | 173,10                      | 2.507,95  | 0,00           | 2.507,95  |
| <b>Χρεωστικό ποσόν</b>          |           |          |                             |           | 0,00           | 27.907,75 |
| <b>Συνολικό ποσόν</b>           |           |          |                             |           | 27.907,75 ευρώ |           |

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201) ορίζεται ότι:« 17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη των παρ. 2 & 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 ορίζεται ότι: «2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. **Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν



συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. ....

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου **εφαρμόζονται από 1.1.2018.**».

**Επειδή**, σύμφωνα ΠΟΛ 1003/2018 στην οποία αναφέρεται ότι:« Με τις διατάξεις της [παραγράφου 1](#) τροποποιείται η [παράγραφος 17 του άρθρου 72](#) του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του [άρθρου 1](#) του ν. [2523/1997](#), πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2](#) ή [59](#) του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του [άρθρου 53](#) του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2](#) ή [59](#) του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του [άρθρου 54](#) του Κ.Φ.Δ. για τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της [παραγράφου 6 του άρθρου 62](#) Κ.Φ.Δ., μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2](#) ή [59](#) του Κ.Φ.Δ.....

Επί των εκκρεμών υποθέσεων της [παραγράφου 2](#), η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.».

**Επειδή, ο έλεγχος καταλόγισε πρόσθετο φόρο ανακριβούς δήλωσης** σύμφωνα με την [παραγράφου 1 του άρθρου 1](#) του ν. [2523/1997](#) περιοριζόμενο, κατ' εφαρμογή της [παραγράφου 4 του άρθρου 2](#) του ν. [2523/1997](#) **σε 120% ήτοι:**

**Διαχ. χρήση 01/01-31/12/2006**

Φόρος Εισοδήματος 2.136,83 χ 120%= **2.564,20 ευρώ.(πρόσθετος φόρος)**

**Διαχ. χρήση 01/01-31/12/2011**

Φόρος Εισοδήματος & Εισφ. Αλληλεγγύης 13.665,43χ120%=**16.398,52 ευρώ(πρόσθετος φόρος)**

**Διαχ. χρήση 01/01-31/12/2012**

Φόρος Εισοδήματος & Εισφ. Αλληλεγγύης 47.929,94χ104%=**49.847,14 ευρώ(πρόσθετος φόρος)**

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση το ποσοστό προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017, ως άθροισμα του ποσοστού του προστίμου της παρ. 1 περ. γ του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. πλέον του ποσοστού του τόκου του άρθρου 53 του ΚΦΔ, υπολογιζόμενου από 01.01.2014 έως 05.06.2018 ( $0,73\% \times 54\text{μήνες} = 39,42\%$ ), **επομένως το ποσό του προστίμου της παρ. 17 του άρθρου 72 του ΚΦΔ, ανέρχεται σε:**  
**Διαχ. χρήση 01/01-31/12/2006**

Φόρος Εισοδήματος  $(2.136,83 \times 50\%) + (2.136,83 \times 39,42\%) = 1.068,42 + 842,34 =$  **1.910,76 ευρώ**

**Διαχ. χρήση 01/01-31/12/2011**

Φόρος Εισοδήματος  $(8.127,03 \times 50\%) + (8.127,03 \times 39,42\%) = 4.063,52 + 3.203,68 =$  **7.267,20 ευρώ**

**Διαχ. χρήση 01/01-31/12/2012**

Φόρος Εισοδήματος  $(27.907,75 \times 50\%) + (27.907,75 \times 39,42\%) = 13.953,88 + 11.001,24 =$  **24.955,12**

ύστερα από τα ανωτέρω οριστική φορολογική υποχρέωση-καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση έχει ως εξής:

**Διαχ. χρήση 01/01-31/12/2006**

..... **ΑΦΜ ..... (ΣΥΖΥΓΟΣ)**

|                                                                     |                       |
|---------------------------------------------------------------------|-----------------------|
| Φόρος Εισοδήματος                                                   | 2.136,83              |
| Πρόστιμο Άρθρο 58 ΚΦΔ(επιεικέστερη κύρωση άρθ. 49 & 1 Ν. 4509/2017) | 1.910,76              |
| <b>Σύνολο</b>                                                       | <b>4.047,59 ευρώ.</b> |

**Διαχ. χρήση 01/01-31/12/2011 (Υπόχρεου & Συζύγου)**

|                                                                     |                       |
|---------------------------------------------------------------------|-----------------------|
| Φόρος Εισοδήματος                                                   | 7.485,11              |
| Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης                                          | 641,92                |
| Πρόστιμο Άρθρο 58 ΚΦΔ(επιεικέστερη κύρωση άρθ. 49 & 1 Ν. 4509/2017) | 7.267,20              |
| <b>Σύνολο</b>                                                       | <b>15.394,23 ευρώ</b> |

**Διαχ. χρήση 01/01-31/12/2012 (Υπόχρεου & Συζύγου)**

|                                                                    |                       |
|--------------------------------------------------------------------|-----------------------|
| Φόρος Εισοδήματος                                                  | 25.399,80             |
| Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης                                         | 2.507,95              |
| Πρόστιμο Άρθρο 58 ΚΦΔ(επιεικέστερη κύρωση άρθ.49 & 1 Ν. 4509/2017) | 24.955,12             |
| <b>Σύνολο</b>                                                      | <b>52.862,87 ευρώ</b> |

## Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 05-02-2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής **α)** του ..... του ....., Α.Φ.Μ. .... και **β)** της ..... του ..... Α.Φ.Μ. .... κάτοικοι ..... οδός ..... αρ..... Τ.Κ..... και την τροποποίηση **α)** της υπ.αρ...../2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2007(διαχ. χρήση 01/01/2006-31/12/2006) κύριος φόρος 2.136,83 ευρώ πλέον πρόστιμο άρθρο 58 ΚΦΔ ποσόν 1.910,76 ήτοι **συνολικό ποσόν 4.047,59 ευρώ**, **β)** της υπ.αρ...../2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012(διαχ. χρήση 01/01/2011-31/12/2011) κύριος φόρος 7.485,11 ευρώ, εισφορά αλληλεγγύης 641,92 ευρώ πλέον πρόστιμο άρθρο 58 ΚΦΔ ποσόν 7.267,20 ευρώ ήτοι **συνολικό ποσόν 15.394,23 ευρώ**, **γ)** της υπ.αρ...../2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχ. χρήση 01/01/2012-31/12/2012) κύριος φόρος 25.399,80 ευρώ, εισφορά αλληλεγγύης 2.507,95 ευρώ πλέον πρόστιμο άρθρο 58 ΚΦΔ ποσόν 24.955,12 ευρώ ήτοι **συνολικό ποσόν 52.862,87 ευρώ**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ'ΑΘΗΝΩΝ.

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

|                            |                              |                |           |
|----------------------------|------------------------------|----------------|-----------|
| Φ. Ε.                      | διαχ. χρήση 01/01-31/12/2006 | Συνολικό ποσόν | 4.047,59  |
| Φ.Ε. & Εισφορά Αλληλεγγύης | διαχ. χρήση 01/01-31/12/2011 | Συνολικό ποσόν | 15.394,23 |
| Φ.Ε. & Εισφορά Αλληλεγγύης | διαχ. χρήση 01/01-31/12/2012 | Συνολικό ποσόν | 52.862,87 |

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ  
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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 (άρθ. 126 ν. 2717/99).