

ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ

Ως προς την οριστική φορολογική υποχρέωση της απόφασης για το οικονομικό έτος 2012 και συγκεκριμένα ως προς α) τη διαφορά φόρου, β) το ποσοστό του πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, γ) το Πρόστιμο παρ. 1^η άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50% , δ) το τόκο άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 53 μ. =38,69% και ε) το καταλογιζόμενο ποσό που εκ παραδρομής αναγράφηκαν στη σελίδα δεκατρία (13) της αρχικής απόφασης α) 50.020,89 €, β) 120%, γ) 25.010,45 €, δ) 19.353,08 € και ε) 99.886,44 στα ορθά α) 50.413,15 €, β) 104%, γ) 25.206,58 €, δ) 19.504,85 € και ε) 100.626,59 και για το οικονομικό έτος 2013 και συγκεκριμένα ως προς α) τη διαφορά φόρου, β) το ποσοστό του πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, γ) το Πρόστιμο παρ. 1^η άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50% , δ) το τόκο άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 53 μ. =38,69% και ε) το καταλογιζόμενο ποσό που εκ παραδρομής αναγράφηκαν στη σελίδα δεκατρία (13) της αρχικής απόφασης α) 10.719,05 €, β) 120%, γ) 5.359,53 €, δ) 4.147,20 € και ε) 20.684,72 στα ορθά α) 12.336,71 € , β) 84%, γ) 6.168,36 €, δ) 4.773,07 € και ε) 23.158,49.



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 25/05/2018

Αριθμός απόφασης: 2640

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

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

γ. 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.)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την 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 από 26/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά α) της υπ' αρ. υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 και β) της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. α) Την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 και β) την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26/01/2018 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:

α) Με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 50.020,89 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 52.429,68 ευρώ πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 5.502,02 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 108.344,85 ευρώ.

β) Με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 10.719,05 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 10.362,84 ευρώ πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 458,94 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 23.158,49 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 27/12/2017 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., προκειμένου να διαπιστωθεί αν συντρέχει περίπτωση τέλεσης αδικήματος φοροδιαφυγής και νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα για τα έτη φορολογίας από 2011 έως 2014. Η εντολή ελέγχου εκδόθηκε βάσει της ΑΒΜ : ΕΟΕ/2013 (Σ.Σ./2016) Εισαγγελικής Παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος. Στα πλαίσια του παραπάνω ελέγχου έγινε επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος που περιήλθαν στη Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας από το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας της Α.Α.Δ.Ε. Από την επεξεργασία αυτή προέκυψαν καταθέσεις/πιστώσεις για το χρονικό διάστημα από

01/01/2011 έως 31/12/2012 οι οποίες χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως πρωτογενείς αδιευκρίνιστες κινήσεις.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα την με αρ.πρωτ./2017 κλήση παροχής εξηγήσεων προκειμένου να δοθούν από μέρος του διευκρινίσεις σχετικά με τις πηγές προέλευσης των πρωτογενών καταθέσεων που βρέθηκαν στους τραπεζικούς του λογαριασμούς. Ωστόσο ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το ότι : α)σε κάποιους από τους τραπεζικούς λογαριασμούς ο προσφεύγων είναι συνδικαιούχος με τη κα του με την οποία συμμετέχει κατά 50% έκαστος σε μια εταιρεία ΕΠΕ , β) το ύψος των ποσών των καταθέσεων και γ) το καθαρό ποσό των δηλωθέντων εισοδημάτων του κατά τα κρινόμενα έτη, έκρινε τελικά ότι έχει επέλθει προσαύξηση της περιουσίας του, προερχόμενη από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 κατά το ποσό των 132.638,13 ευρώ για το οικονομικό έτος 2012 και κατά το ποσό των 38.859,41 ευρώ για το οικονομικό έτος 2013, η οποία προέκυψε από τις κάτωθι κινήσεις:

ΧΡΗΣΗ 2011

A/A	Επωνυμία Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	ΣΥΝΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ	ΠΡΩΤΕΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ
1			-	100%	12.387,49
2				50%	35.190,30
3				50%	7.500,00
4			-	100%	74.847,00
5			-	100%	7.233,47
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ					137.158,26

ΧΡΗΣΗ 2012

A/A	Επωνυμία Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	ΣΥΝΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ	ΠΡΩΤΕΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ
1			-	100%	1.459,97
2				50%	6.155,00
3				50%	500,00
4			-	100%	38.000,00

Το ποσό που προέκυψε ως διαφορά μεταξύ πρωτογενών καταθέσεων - πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς και δηλωθέντων ποσών στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου για τις χρήσεις 2011-2012 κι εφόσον ο έλεγχος έκρινε ότι ποσό 1.627,50 € που είχε προκύψει για την χρήση 2013 έπρεπε να εξαιρεθεί για λόγους χρηστής διοίκησης καθώς αφορούσε μικρό καταθέσεις-πιστώσεις, εμφανίζεται συγκεντρωτικά στον παρακάτω πίνακα:

ΧΡΗΣΗ	ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ
2011	137.158,26	4.520,13	132.638,13
2012	46.114,97	7.255,56	38.859,41

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι:

- Για το διάστημα 21/11/08-07/02/11 οι καταθέσεις που πραγματοποιήθηκαν στον λογαριασμό με αριθμ., που τηρούσε στην από κοινού με την ανήλθαν στο ποσό των 195.000,00 ευρώ, άρα το 50% αυτών, ήτοι ποσό 98.000,00 ευρώ συναθροιζόμενο με τα εισοδήματα που δήλωσε για την χρήση 2010 δικαιολογούν την προσαύξηση περιουσίας που του καταλογίζει ο έλεγχος για την χρήση 2011.
- Η κίνηση τραπεζικού λογαριασμού που τηρείται εντός Ελλάδος δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο ικανό να επιμηκύνει την καταρχήν πενταετή προθεσμία παραγραφής και επομένως δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη. Συνεπώς το δικαίωμα της φορολογικής αρχής να ελέγξει τη χρήση 2011 έχει παραγραφεί.
- Στον λογαριασμό με αριθμ., που τηρούσε στην είναι συνδικαιούχος με την του και προς τούτο θα έπρεπε να του καταλογισθεί από τον έλεγχο το 50% των πρωτογενών καταθέσεων που διαπιστώθηκαν.
- Το ποσό κατάθεσης ύψους 36.000,00 € στο λογαριασμό του προσφεύγοντος στην , στη χρήση 2012 αφορά κατάθεση δόσης συμβολαίου από την , ο φόρος αυτού έχει καταβληθεί από την και ουδεμία παράβαση υπήρξε από μέρους του ώστε να του καταλογιστεί.

Επειδή στις διατάξεις της **παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994**, όπως ίσχυε κατά τις χρήσεις 2011 και 2012, ορίζεται:

«3. Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α΄ έως Ζ΄ της παρ. 2 του άρθρου 4.

Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή στην **ΠΟΛ. 1095/29.4.2011** «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της

παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» ορίζεται:

«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 στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«.....

Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται

ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

.....

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 1175/16-11-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται:

«2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

.....

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:
5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.

.....

5.4.....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, σύμφωνα και με την δημοσιευθείσα στις 07-04-2016 απόφαση του **ΣΤΕ 884/2016 Β' Τμήμα επταμ.** : **«(Α) ...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 –**».

Επειδή εν προκειμένω κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου των τραπεζικών καταθέσεων του προσφεύγοντος της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, διαπιστώθηκε ότι για το έτος 2011 δεν αιτιολόγησε σε σχέση με τα εμφανή και νόμιμα εισοδήματά του, πρωτογενείς καταθέσεις ύψους **132.638,13 ευρώ και για το 2012** δεν αιτιολόγησε σε σχέση με τα εμφανή και νόμιμα εισοδήματά του, πρωτογενείς καταθέσεις ύψους **38.859,41 ευρώ** τα οποία αναλύονται ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ
2011	137.158,26	4.520,13	132.638,13
2012	46.114,97	7.255,56	38.859,41

Επειδή, σχετικά με τις μη αιτιολογημένες καταθέσεις ύψους **132.638,13 ευρώ** του προσφεύγοντος για τη χρήση 2011, ο ίδιος ισχυρίζεται ότι για το διάστημα από 21/11/08 έως 07/02/11 οι καταθέσεις που πραγματοποιήθηκαν στον λογαριασμό με αριθμ., που τηρούσε στην από κοινού με την ανήλθαν στο ποσό των 195.000,00 ευρώ, άρα το 50% αυτών, ήτοι ποσό 98.000,00 ευρώ συναθροιζόμενο με τα εισοδήματα που δήλωσε για την χρήση 2010 δικαιολογούν την προσαύξηση περιουσίας που του καταλογίζει ο έλεγχος για την χρήση 2011. Ωστόσο ο έλεγχος προσδιόρισε τα εισοδήματά του βάσει συγκεκριμένων πιστώσεων - καταθέσεων που διαπιστώθηκαν στους λογαριασμούς του κατά τις χρήσεις που του καταλογίσθηκαν (για τις οποίες ζήτησε διευκρινίσεις από τον ελεγχόμενο), αφού, προηγουμένως εξαίρεσε τις μεταφορές ποσών από έναν τραπεζικό λογαριασμό σε κάποιον άλλον, δεν συνυπολόγισε τα ποσά που αφορούν προθεσμιακές καταθέσεις, ομόλογα ή άλλα επενδυτικά προϊόντα και τις καταθέσεις από προηγούμενες αναλήψεις, όπως αναφέρεται στις από 31/01/2018 έγγραφες απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας. Εξάλλου αντικείμενο φορολόγησης είναι το εισόδημα που δε δηλώθηκε και προέκυψε από την σύγκριση των ανά χρήση καταθέσεων με τα εμφανιζόμενα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ποσά, που προέρχονται από κάθε πηγή εισοδήματος. Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε δικαιολογητικά και δεν αιτιολόγησε καμία από τις πρωτογενείς καταθέσεις που του ζητήθηκαν από τον έλεγχο.

Με βάση τα ανωτέρω και σύμφωνα με τις προαναφερθείσες φορολογικές διατάξεις και τη σχετική νομολογία περί δυνατότητας απόδειξης (σχετική και η θέση της διοίκησης με την προαναφερθείσα εγκύκλιο ΠΟΛ. 1175/16-05-2017) από την πλευρά του φορολογούμενου, και συνεκτιμώντας τα πραγματικά στοιχεία της υπόθεσης και ιδιαίτερα λαμβάνοντας υπόψη ότι δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να τεκμηριώνονται οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος σχετικά με τις ως άνω καταθέσεις της χρήσης 2011 συνολικού ύψους 132.638,13 €, αυτοί δεν μπορούν να γίνουν αποδεκτοί.

Επειδή στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«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 της πενταετίας.

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 ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

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.».

Επειδή, στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«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. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 7.»

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η κίνηση τραπεζικού λογαριασμού που τηρείται εντός Ελλάδος δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο ικανό να επιμηκύνει την καταρχήν πενταετή προθεσμία παραγραφής και ότι το δικαίωμα της φορολογικής αρχής να ελέγξει τη χρήση 2011 έχει παραγραφεί. Εν προκειμένω, οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών που τηρούνται εντός Ελλάδος αποτελούν μεν στοιχεία που λαμβάνει υπόψη του ο έλεγχος, χωρίς ωστόσο στην προκειμένη περίπτωση να αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια του άρ. 68§2 του ν. 2238/1994 ικανά να επιμηκύνουν τον χρόνο παραγραφής. Και τούτο, διότι, η χρήση 2011 υπόκειται κατ' αρχήν στον κανόνα της πενταετούς παραγραφής και το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξεων επιβολής προστίμων παραγράφεται την 31/12/2017. Στην υπό κρίση περίπτωση, η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ. 744/27-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας εκδόθηκε την **27/12/2017** και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα την **28/12/2017**, ήτοι εντός του προβλεπόμενου από την παρ. 1 του άρθρου 84 του

ν. 2238/1994 αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος δεν ευσταθεί και απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στον λογαριασμό με αριθμ., που τηρούσε στην και στον οποίο εντοπίστηκαν από τον έλεγχο αναιτιολόγητες καταθέσεις χρημάτων κατά τη χρήση 2011, είναι συνδικαιούχος με την του και προς τούτο θα έπρεπε να του καταλογισθεί από τον έλεγχο το 50% των πρωτογενών καταθέσεων που διαπιστώθηκαν για τη χρήση 2011. Ωστόσο και σύμφωνα με τις από 31/01/2018 έγγραφες απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα δεν ευσταθεί και απορρίπτεται καθώς η του με ΑΦΜ είναι η κόρη του, γεννηθείσα την 07/06/1997, η οποία κατά τις χρήσεις 2011 και 2012 ήταν ανήλικη.

Επειδή όσον αφορά το ποσό των 36.000,00 ευρώ το οποίο αναφέρεται από τον έλεγχο ότι κατατέθηκε σε λογαριασμό της κατά τη χρήση 2012, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ποσό αυτό αφορά κατάθεση δόσης συμβολαίου από την ο φόρος αυτού έχει καταβληθεί από την και ουδεμία παράβαση υπήρξε από μέρους του ώστε να του καταλογιστεί. Προς απόδειξη τούτου προσκομίζει τη σύμβαση παροχής υπηρεσιών προπονητή ποδοσφαίρου που υπογράφηκε μεταξύ της και του ίδιου.

Εντούτοις ο προσφεύγων δεν δήλωσε ως όφειλε το ποσό των 36.000,00 € ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες στην φορολογική του δήλωση οικονομικού έτους 2013. Επίσης δεν προσκόμισε σχετική βεβαίωση από την όπου να αναγράφεται σχετικά με τη κατάθεση αυτή, το ποσό των ακαθαρίστων αποδοχών του, οι σχετικές κρατήσεις για ασφαλιστικά ταμεία καθώς και τα ποσά του αναλογούντος και παρακρατηθέντος από την φόρου. Επομένως δεν υποδεικνύεται ο ισχυρισμός του ότι ο φόρος αυτού του ποσού έχει καταβληθεί από την

Με βάση τα ανωτέρω και σύμφωνα με τις προαναφερθείσες φορολογικές διατάξεις και τη σχετική νομολογία περί δυνατότητας απόδειξης (σχετική και η θέση της διοίκησης με την προαναφερθείσα εγκύκλιο ΠΟΛ. 1175/16-05-2017) από την πλευρά του φορολογούμενου, και συνεκτιμώντας τα πραγματικά στοιχεία της υπόθεσης και ιδιαίτερα λαμβάνοντας υπόψη ότι δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να τεκμηριώνονται οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος σχετικά με τις ως άνω καταθέσεις της χρήσης 2012 συνολικού ύψους 38.859,41 €, αυτοί δεν μπορούν να γίνουν αποδεκτοί.

Επειδή με την παράγραφο 7 του άρθρου 5 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58) που ισχύει σύμφωνα με την περίπτωση α' της παράγραφο 1 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου για εισοδήματα που αποκτώνται από την 1.1.2010 και μετά καταργήθηκε η παράγραφος 2 του άρθρου 14 του Ν. 2238/1994 που αναφερόταν μεταξύ άλλων σε προπονητές και είχε ως εξής: «2. Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται στους ποδοσφαιριστές, καλαθοσφαιριστές, προπονητές, καθώς και τους άλλους αμειβόμενους αθλητές, κατά περίπτωση, από τις ποδοσφαιρικές ανώνυμες εταιρίες ή τα αναγνωρισμένα αθλητικά σωματεία, κατά την υπογραφή του συμβολαίου μετεγγραφής ή την ανανέωση του συμβολαίου συνεργασίας, φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου είκοσι τοις εκατό (20%). Ο φόρος που προκύπτει παρακρατείται κατά την πληρωμή.»

Με τη κατάργηση της ως άνω διάταξης τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται στους ποδοσφαιριστές, καλαθοσφαιριστές, προπονητές κτλ ,φορολογούνται ως εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες σύμφωνα με το άρθρο 45 του Ν. 2238/1994 το οποίο αναφέρει ότι : «1. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους.»

Επειδή συνεπώς το εισόδημα προερχόμενο από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή και αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1194 προσδιορίζεται στο ποσό των **132.638,13 ευρώ για τη χρήση 2011 και στο ποσό των 2.859,41 ευρώ για την χρήση 2012** και το εισόδημα προερχόμενο από μισθωτές υπηρεσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ν. 2238/1194 προσδιορίζεται στο ποσό των **36.000,00 ευρώ για τη χρήση 2012** τα οποία αναλύονται ως κάτωθι:

ΧΡΗΣΗ 2011

A/A	Επωνυμία Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	ΣΥΝΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ	ΠΡΩΤΕΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ
1			-	100%	12.387,49
2				50%	35.190,30
3				50%	7.500,00
4			-	100%	74.847,00
5			-	100%	7.233,47
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ					137.158,26
Μείον ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ					4.520,13
ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ					132.638,13

ΧΡΗΣΗ 2012

A/A	Επωνυμία Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	ΣΥΝΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ	ΠΡΩΤΕΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ
1			-	100%	1.459,97
2				50%	6.155,00

3				50%	500,00
4			-	100%	38.000,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ					46.114,97
Μείον ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ					7.255,56
ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ					38.859,41

Επειδή με το άρθρο 49 παρ. 1, 2 του ν. 4509/2017 ορίζεται:

«1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

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

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.»

Συνεπώς κατά τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων με την παρούσα Απόφαση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 1 και 2 του ν.4509/2017.

Επειδή, 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 προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από 01/01/2018 κατά την έκδοση αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδυασμένες 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.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Επειδή στις διατάξεις του **άρθρου 53 του ν. 4174/2013** ορίζεται:

«1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 26/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του ΑΦΜ, και την τροποποίηση :

α) της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας ως εξής :

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

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2012	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	50.413,15 €	50.413,15 €
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας (104%)	52.429,68 €	-
Πρόστιμο παρ. 1 ^η άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%	-	25.206,58 €
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 53 μ. =38,69%	-	19.504,85 €
Διαφορά Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης	5.502,02 €	5.502,02 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	108.344,85 €	100.626,59 €

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 52.429,68 € > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (25.206,58 + 19.504,85) 44.711,42 €. Συνεπώς, επιβάλλεται η επιεικέστερη κύρωση.

β)της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας ως εξής:

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

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	12.336,71 €	12.336,71 €
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας (84%)	10.362,84 €	10.362,84 €
Πρόστιμο παρ. 1 ^υ άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%	-	(6.168,36 €)
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 53 μ. =38,69%	-	(4.773,07 €)
Διαφορά Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης	458,94 €	458,94 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	23.158,49 €	23.158,49 €

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 10.362,84 € < Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (6.168,36 + 4.773,07) 10.941,43 €. Συνεπώς, επιβάλλεται η επιεικέστερη κύρωση, ήτοι ο πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.