



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 25/05/2018

Αριθμός απόφασης: 2638

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 και της συζύγου του του, ΑΦΜ, κατοίκων οδός, κατά της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2012 καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2012 της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2012, καταλογίσθηκε σε βάρος των προσφευγόντων κύριος φόρος ποσού 33.871,61 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 44.238,49 ευρώ πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.993,80 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **81.103,90 ευρώ**

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 27/12/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, η οποία συντάχθηκε βάσει των υπ' αριθμ./2017 &/2017 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω Ελεγκτικού Κέντρου, προκειμένου να διαπιστωθεί αν συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 15 έως 19 και 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994. Στα πλαίσια του παραπάνω ελέγχου έγινε επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των προσφευγόντων που περιήλθαν στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π από το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας της Α.Α.Δ.Ε. και προέκυψαν καταθέσεις/πιστώσεις για το χρονικό διάστημα από 01/01/2011 έως 31/12/2011 οι οποίες χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως πρωτογενείς αδιευκρίνιστες κινήσεις. Κατόπιν των ανωτέρω και αφού ο έλεγχος επεξεργάστηκε το με αριθμ. πρωτ./2017 υπόμνημα που υπέβαλαν οι προσφεύγοντες πριν τη κοινοποίηση σε αυτούς του υπ' αριθμ.-...../2017 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και τα: α) με αριθμ. πρωτ./2017, β) με αριθμ. πρωτ./2017 και γ) με αριθμ. πρωτ./2017 υπομνήματα που υπέβαλαν μετά τη κοινοποίηση σε αυτούς του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων, με πλήθος συνοδευτικών παραστατικών-εγγράφων προκειμένου να αιτιολογήσουν τις τραπεζικές αυτές κινήσεις, ο έλεγχος έκρινε ότι έχει επέλθει προσαύξηση της περιουσίας των προσφευγόντων, 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 **71.595,00 ευρώ** για τον και κατά το ποσό των **6.500,00 ευρώ** για τη σύζυγο του, η οποία προέκυψε από τις κάτωθι κινήσεις:

.....					
A/A	Επωνυμία Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό Καταλογισμού
1			21/11/2011	23.595,00	23.595,00

2			25/05/2011	1.000,00	1.000,00
3			29/07/2011	41.000,00	41.000,00
4			10/11/2011	12.000,00	6.000,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ					71.595,00

A/A	Επωνυμία Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό Καταλογισμού
1			10/11/2011	12.000,00	6.000,00
2			12/10/2011	1.000,00	500,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ					6.500,00

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, συνυπέβαλαν ως νέα στοιχεία:

α) το υπ' αριθμ. ΤΠ/2010 προς την εταιρεία συνολικής αξίας 23.595,00 €, (σχετ. 4) β) αναλυτική εκτύπωση του τηρούμενου βιβλίου εσόδων εξόδων για το χρονικό διάστημα 01/01/2010 έως 31/12/2010, (σχετ. 3) γ) υπεύθυνη δήλωση του προσφεύγοντος σχετικά με τη κατάθεση ύψους 1.000,00 € από την,(σχετ. 5) δ) το υπ' αριθμ. ΤΠ/2011 προς τον πελάτη καθαρής αξίας 41.000,00 € πλέον ΦΠΑ ύψους 9.430,00 €, (σχετ. 9) ε) αναλυτική εκτύπωση του τηρούμενου βιβλίου εσόδων εξόδων για το χρονικό διάστημα 01/01/2011 έως 31/12/2011, (σχετ. 7) στ) επιταγή εκδόσεως του λήξεως 29/07/2011, σε διαταγή του προσφεύγοντος, (σχετ. 8) ζ) υπεύθυνη δήλωση της προσφεύγουσας σχετικά με τη κατάθεση ύψους 1.000,00 € από τον,(σχετ. 10).

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητούν την ακύρωση ή τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενοι ότι:

- Το ποσό κατάθεσης ύψους 23.595,00 € που αναγράφεται στο πίνακα του προσφεύγοντος, αφορά πώληση επί πιστώσει στην επιχείρηση, η οποία εξοφλήθηκε με μεταχρονολογημένη επιταγή λήξεως 20/01/2011 από την τράπεζα και στη συνέχεια τα μετρητά κατατέθηκαν στο λογαριασμό του προσφεύγοντος στην
- Το ποσό κατάθεσης ύψους 1.000,00 € που αναγράφεται στο πίνακα του προσφεύγοντος (Α/Α 2), αφορά κατάθεση προκαταβολής παραγγελίας από πελάτη τους η οποία στη συνέχεια ακυρώθηκε και επιστράφηκαν τα χρήματα.
- Το ποσό κατάθεσης ύψους 41.000,00 € που αναγράφεται στο πίνακα του προσφεύγοντος, αφορά πώληση επί πιστώσει στον πελάτη καθαρής αξίας 41.000,00 € πλέον ΦΠΑ ύψους 9.430,00 €, (ο ΦΠΑ βρίσκεται σε αναστολή

είσπραξης - Απόφαση προαπαλλαγής με αριθμό/2011 Δ.Ο.Υ. Αταλάντης), η οποία εξοφλήθηκε με μεταχρονολογημένη επιταγή λήξεως 29/07/2011 της Η επιταγή αυτή κατατέθηκε προς είσπραξη στο λογαριασμό του προσφεύγοντος (συμφηφιστική), στη συνέχεια εξαργυρώθηκε και το ποσό κατατέθηκε στο λογαριασμό της

- Το ποσό κατάθεσης ύψους 1.000,00 € που αναγράφεται στο πίνακα της προσφεύγουσας (Α/Α 2, καταλογισμός 500,00 €), αφορά κατάθεση προκαταβολής παραγγελίας από πελάτη τους η οποία στη συνέχεια ακυρώθηκε και επιστράφηκαν τα χρήματα.

- Η εταιρεία ήταν πελάτης των προσφευγόντων και υπήρχε υπόλοιπο λογαριασμού προς αυτούς έναντι του οποίου η τους παρέδωσε επιταγή του δικού της πελάτη , λήξεως 10-11-2011, με οπισθογράφηση για πληρωμή στον προσφεύγοντα. Από λάθος τους κατατέθηκε η παραπάνω επιταγή για είσπραξη και εισπράχθηκε πριν την ημέρα λήξης της, με αποτέλεσμα να δημιουργηθεί τραπεζικό πρόβλημα ρευστότητας στον πελάτη του πελάτη τους ο οποίος διαμαρτυρήθηκε έντονα. Προς τούτο η παραπάνω συναλλαγή τακτοποιήθηκε με μετρητά από μέρους των προσφευγόντων με την προϋπόθεση να αντικατασταθεί με ισόποση επιταγή λήξεως επίσης 10-11-2011, έκδοσης αυτήν την φορά σε διαταγή του προσφεύγοντα, με αριθμό ώστε να μην υπάρξει πρόβλημα σφραγίσματος της επιταγής .

Επειδή στις διατάξεις της **παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994**, όπως ίσχυε κατά τη χρήση 2011, 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 παραγράφο 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 των προσφευγόντων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαπιστώθηκε ότι για το έτος 2011 δεν αιτιολόγησαν σε σχέση με τα εμφανή και νόμιμα εισοδήματά τους, πρωτογενείς καταθέσεις ύψους **71.595,00 ευρώ** ο και ύψους **6.500,00 ευρώ** η σύζυγος του , τα οποία αναλύονται ως εξής:

A/A	Επωνυμία Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό Καταλογισμού
1			21/11/2011	23.595,00	23.595,00
2			25/05/2011	1.000,00	1.000,00
3			29/07/2011	41.000,00	41.000,00

4			10/11/2011	12.000,00	6.000,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ					71.595,00

A/A	Επωνυμία Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό Καταλογισμού
1			10/11/2011	12.000,00	6.000,00
2			12/10/2011	1.000,00	500,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ					6.500,0

Επειδή, σχετικά με τη πρώτη κίνηση του προσφεύγοντος, που αφορά κατάθεση ποσού 23.595,00 €, ισχυρίζεται ότι ποσό αυτό αφορά πώληση επί πιστώσει στην επιχείρηση, η οποία εξοφλήθηκε με μεταχρονολογημένη επιταγή λήξεως 20/01/2011 από την τράπεζα και στη συνέχεια τα μετρητά κατατέθηκαν στο λογαριασμό του προσφεύγοντος στην Προς τούτο ο προσφεύγων προσκόμισε εκ νέου τα εξής δικαιολογητικά έγγραφα που είχε ήδη υποβάλει με τα υπομνήματά του :το από 21/01/2011 γραμμάτιο είσπραξης της και την υπ' αριθ./2011 επιταγή της, ποσού 23.595,00 €, έκδοσης, σε διαταγή Επίσης προσκόμισε με την προσφυγή του νέα στοιχεία και συγκεκριμένα: αντίγραφο του υπ' αρ./2010 Τ.Π. ποσού: 23.595,00 €, έκδοσης της ατομικής του επιχείρησης προς την επιχείρηση:, με την ένδειξη: ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙ και απόσπασμα του βιβλίου εσόδων-εξόδων της ατομικής του επιχείρησης, όπου φαίνεται στις 29/06/2010 καταχώρηση του ως άνω Τ.Π. Από τα νέα προσκομισθέντα δικαιολογητικά έγγραφα, φαίνεται ότι η πίστωση προέρχεται όντως από πώληση επί πιστώσει στην επιχείρηση: Κατόπιν τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος αναφορικά με τις κατάθεση ύψους 23.595,00 € γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, σχετικά με τη δεύτερη κίνηση του προσφεύγοντος, που αφορά κατάθεση ποσού 1.000,00 € καθώς και τη δεύτερη κίνηση της προσφεύγουσας που αφορά συναλλαγή ποσού 1.000,00 € (καταλογισμός 500,00 €), οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι τα ποσά αυτά αφορούν καταθέσεις προκαταβολών παραγγελίας από πελάτες οι οποίες στη συνέχεια ακυρώθηκαν και επιστράφηκαν τα χρήματα όχι μέσω τραπέζης, αλλά με μετρητά. Προσκομίζουν προς απόδειξη των ισχυρισμών τους, ως νέα στοιχεία, α) υπεύθυνη δήλωση (άρ.8 Ν.1599/1986), από τον ίδιο τον προσφεύγοντα, δηλώνοντας ότι: «*Η κατάθεση της 25/5/2011 της ποσού 1.000,00 ευρώ στην αποτελεί προκαταβολή για παραγγελία η οποία ακυρώθηκε και τα χρήματα επεστράφησαν με μετρητά στην ίδια..*» Για την ως άνω πίστωση δεν είχαν προσκομισθεί δικαιολογητικά έγγραφα, μέχρι την ημερομηνία σύνταξης της από 27/12/2017 Έκθεσης ελέγχου και β) υπεύθυνη δήλωση (άρ.8 Ν.1599/1986), από την ίδια την προσφεύγουσα, δηλώνοντας ότι: «*Η κατάθεση της 12/10/2011 στην του κ. ποσού 1.000,00 ευρώ αποτελεί προκαταβολή για παραγγελία η*

οποία ακυρώθηκε και στη συνέχεια επεστράφη με μετρητά στον ίδιο.» Για την ως άνω πίστωση η προσφεύγουσα είχε προσκομίσει δικαιολογητικά στοιχεία τα οποία δεν είχαν γίνει αποδεκτά, βάσει των όσων αναγράφονται στη σελίδα 30 της από 27/12/2017 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος. Η προσφεύγουσα αλλάζει τον ισχυρισμό της και ισχυρίζεται ότι αποτελεί προκαταβολή παραγγελίας από πελάτη, η οποία στη συνέχεια ακυρώθηκε και επιστράφηκαν τα χρήματα όχι μέσω τραπέζης, αλλά με μετρητά.

Ωστόσο όσον αφορά τα προσκομισθέντα νεότερα στοιχεία με την κατάθεση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, αυτά δεν αποτελούν στοιχεία επαρκή για να δικαιολογήσουν την επίμαχες καταθέσεις. Οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων τελικώς δεν τεκμηριώνονται καθώς μόνες οι υπεύθυνες δηλώσεις τους του δεν επαρκούν για την απόδειξη των ισχυρισμών τους.

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 επαρκή αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να τεκμηριώνονται οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων σχετικά με τις ως άνω καταθέσεις αυτοί δεν μπορούν να γίνουν αποδεκτοί.

Επειδή, σχετικά με τη τρίτη κίνηση του προσφεύγοντος, που αφορά κατάθεση ποσού 41.000,00 €, ισχυρίζεται ότι το ποσό αυτό αφορά πώληση επί πιστώσει στον πελάτη καθαρής αξίας 41.000,00 € πλέον ΦΠΑ ύψους 9.430,00 €, ο οποίος βρίσκεται σε αναστολή είσπραξης (Απόφαση προαπαλλαγής με αριθμό/2011 Δ.Ο.Υ. Αταλάντης). Η πώληση αυτή, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, εξοφλήθηκε με μεταχρονολογημένη επιταγή λήξεως 29/07/2011 της Εθνικής Τράπεζας. Η επιταγή αυτή κατατέθηκε προς είσπραξη στο λογαριασμό του προσφεύγοντος (συμψηφιστική), στη συνέχεια εξαργυρώθηκε και το ποσό κατατέθηκε στο λογαριασμό της Εθνικής Τράπεζας.

Κατά τη διάρκεια του ελέγχου και σύμφωνα με την από 27/12/2017 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο προσφεύγων είχε προσκομίσει το από 29/07/2011 Γραμμάτιο εισπράξεως, της Ελλάδος, ποσού 41.000,00€ (με α/α παραστατικού:), και ισχυριζόταν ότι αποτελούσε κατάθεση μετρητών από τον ίδιο. Όμως από την περιγραφή κωδικού συναλλαγής τραπέζης δεν προέκυπτε κατάθεση μετρητών, όπως αναγράφεται αναλυτικά στη σελ. 28 της από 27/12/2017 Έκθεσης Μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Με τη κατάθεση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων προσκόμισε τα εξής νέα στοιχεία: α) Την υπ' αριθμ. επιταγή της έκδοσης: του σε διαταγή , ποσού: 41.000,00 €, με αναγραφή στο πίσω μέρος:ΕΞΟΦΛΗΘΗΚΕ-29/07/2011 και τα στοιχεία του προσφεύγοντος, ενώ διακρίνεται: Α/Α παραστατικού:, β) Το υπ' αριθμ./2011 ΤΠ, ποσού: 41.000,00 € (καθαρή αξία), έκδοσης της ατομικής του επιχείρησης, προς και γ) Απόσπασμα από το βιβλίο εσόδων-εξόδων της ατομικής του επιχείρησης, όπου φαίνεται η καταχώρηση, στις 02/05/2011, του ως άνω ΤΠ.

Με τα ως άνω προσκομισθέντα νέα στοιχεία που προσκόμισε, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι το ως άνω ΤΠ, του οποίου ο ΦΠΑ βρίσκεται σε αναστολή και δεν εισπράττεται για τους λόγους που αναφέρει η ΑΥΟ Π.2869/2389/ ΠΟΛ 137/1987, βάσει της οποίας εκδόθηκε και η σχετική απόφαση προαπαλλαγής της Δ.Ο.Υ Αταλάντης με αριθμό/2011, εξοφλήθηκε με την ως άνω μεταχρονολογημένη επιταγή. Η επιταγή αυτή κατατέθηκε προς είσπραξη στο λογαριασμό του

προσφεύγοντος, στη συνέχεια εξαργυρώθηκε και κατατέθηκε το ποσό στο λογαριασμό με το υπ'αρ./2011 ένταλμα πληρωμής της, που προσκομίσθηκε. Από εκεί λοιπόν ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι προέρχεται ο κωδικός συμψηφιστικής εγγραφής που εμφανίζεται στη βάση δεδομένων που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος. Κατόπιν τούτων ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος αναφορικά με τη κατάθεση ύψους 41.000,00 € γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, σχετικά με τη τέταρτη κίνηση του προσφεύγοντος καθώς και τη πρώτη κίνηση της προσφεύγουσας που αφορά συναλλαγή συνολικού ποσού 12.000,00 € (καταλογισμός 6.000,00 € σε έκαστο προσφεύγοντα βάσει κατανομής των δικαιούχων του λογαριασμού), οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η εταιρεία ήταν πελάτης τους και υπήρχε υπόλοιπο λογαριασμού προς αυτούς έναντι του οποίου η τους παρέδωσε επιταγή του δικού της πελάτη, λήξεως 10-11-2011, με οπισθογράφιση για πληρωμή στον προσφεύγοντα. Από λάθος τους κατατέθηκε η παραπάνω επιταγή για είσπραξη και εισπράχθηκε πριν την ημέρα λήξης της, με αποτέλεσμα να δημιουργηθεί τραπεζικό πρόβλημα ρευστότητας στον πελάτη του πελάτη τουςο οποίος διαμαρτυρήθηκε έντονα. Προς τούτο ισχυρίζονται ότι η παραπάνω συναλλαγή τακτοποιήθηκε με μετρητά από μέρους των προσφευγόντων με την προϋπόθεση να αντικατασταθεί με ισόποση επιταγή λήξεως επίσης 10-11-2011, έκδοσης αυτήν την φορά σε διαταγή του προσφεύγοντα, με αριθμό ώστε να μην υπάρξει πρόβλημα σφραγίσματος της επιταγής. Προς επίρρωση των ισχυρισμών τους επικαλούνται την υπ' αριθμ./2011 επιταγή της έκδοσης σε διαταγή του προσφεύγοντα, την οποία είχαν προσκομίσει και με το με αρ. πρωτ./2017 υπόμνημα τους κατά τη διάρκεια του ελέγχου καθώς και το από 10-11-2011 αποδεικτικό εξοφλήσεως της ως άνω επιταγής. Επίσης επικαλούνται με τη κατάθεση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής την καρτέλα και το τμήμα ημερολογίου της Οι ισχυρισμοί τους με την κατάθεση της υπό εξέτασης ενδικοφανούς προσφυγής διαφοροποιούνται από τους ισχυρισμούς που επικαλέστηκαν πριν τη σύνταξη της Εκθέσεως Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος ως προς τη σειρά που έλαβαν χώρα τα γεγονότα ως προς την έκδοση, την εξόφληση και το τρόπο εξόφλησης των ως άνω επιταγών.

Ωστόσο δεν προσκομίστηκαν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να τεκμηριώνονται οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων σχετικά με την ως άνω κατάθεση συνολικού ύψους 12.000,00 € και συγκεκριμένα σχετικά με το προβαλλόμενο ισχυρισμό τους ότι η επιταγή εισπράχθηκε πριν την ημέρα λήξης της, με αποτέλεσμα να δημιουργηθεί τραπεζικό πρόβλημα ρευστότητας στον πελάτη του πελάτη τους και η τακτοποίηση της παραπάνω συναλλαγής από μέρους των προσφευγόντων έγινε με μετρητά με την προϋπόθεση να αντικατασταθεί με ισόποση επιταγή λήξεως επίσης 10-11-2011, έκδοσης αυτήν την φορά σε διαταγή του προσφεύγοντα, με αριθμό ώστε να μην υπάρξει πρόβλημα σφραγίσματος της επιταγής. Σημειώνεται ότι η από 22/02/2018 Έκθεση Αιτιολογημένων Απόψεων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναφέρει σχετικά με αυτή τη κατάθεση και τους ισχυρισμούς των προσφευγόντων πάνω σε αυτές ότι : *«Ο ισχυρισμός των προσφευγόντων δεν αποδεικνύεται επαρκώς και ο έλεγχος εμμένει στην αρχική του θέση.»*

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 επαρκή αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να τεκμηριώνονται οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων σχετικά με την ως άνω κατάθεση συνολικού ύψους 12.000,00 €, αυτοί δεν μπορούν να γίνουν αποδεκτοί.

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 **7.000,00 ευρώ για τον** και στο ποσό των **6.500,00 ευρώ για την**, τα οποία αναλύονται ως κάτωθι:

ΑΡΓΥΡΟΠΟΥΛΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

A/A	Επωνυμία Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό Καταλογισμού
1			25/05/2011	1.000,00	1.000,00
2			10/11/2011	12.000,00	6.000,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ					7.000,00

ΑΡΓΥΡΟΠΟΥΛΟΥ ΔΕΣΠΟΙΝΑ

A/A	Επωνυμία Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό Καταλογισμού
1			10/11/2011	12.000,00	6.000,00
2			12/10/2011	1.000,00	500,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ					6.500,00

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 **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 26/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του

....., ΑΦΜ και της συζύγου, ΑΦΜ 069811310, και την τροποποίηση :

α) της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2012 ως εξής :

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2012	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Ποσά Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά Απόφασης ΔΕΔ-Δήλωσης
Φορολογητέο Εισόδημα Υπόχρεου	110.065,47	181.660,47	117.065,47	7.000,00
Φορολογητέο Εισόδημα Υπόχρεης	19.788,60	26.288,60	26.288,60	6.500,00
Φόρος	28.073,84	61.945,45	32.877,70	4.803,86

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσά Δήλωσης(1)		Ποσά Ελέγχου(2) (Διορθωτικός προσδιορισμός)		ΠΟΣΑ ΔΕΔ(3)		Διαφορά φόρου (3)-(1)
	Εισόδημα	Φόρος	Εισόδημα	Φόρος	Εισόδημα	Φόρος	
Εισόδημα-φόρος κλίμακας	110.065,47	36.949,46	181.660,47	68.967,21	117.065,47	40.099,46	3.150,00
1. Του συζύγου Μείωση του φόρου		503,50		503,50		503,50	3.150,00
Υπόλοιπο φόρου (α)		36.445,96		68.463,71		39.595,96	1.653,86
Εισόδημα-φόρος κλίμακας	19.788,60	2.367,15	26.288,60	4.021,01	26.288,60	4.021,01	1.653,86
2. Της συζύγου Μείωση του φόρου		217,17		217,17		217,17	1.653,86
Υπόλοιπο φόρου (β)		2.149,98		3.803,84		3.803,84	
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)							
Β. Συμπληρωματικός φόρος Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)		1.318,95		1.318,95		1.318,95	
Φόρος που αναλογεί [(α) + (β) + (γ) + (δ)]		39.914,89		73.786,50		44.718,75	4.803,86
Γ. Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί							
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :							
α) Κινητές αξίες							
β) Εμπορικές επιχειρήσεις	72,00		72,00		72,00		
γ) Ακίνητα			0,00		0,00		
δ) Μισθωτές υπηρεσίες			0,00		0,00		
ε) Ελευθέρια επαγγέλματα			0,00		0,00		
στ) Την αλλοδαπή			0,00		0,00		
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :							
α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος	11.769,05		11.769,05		11.769,05		
β) Ειδικών περιπτώσεων		11.841,05	0,00	11.841,05	0,00	11.841,05	
3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση							
Υπόλοιπο φόρου		28.073,84		61.945,45		32.877,70	4.803,86
Δ. Σε περίπτωση χρεωστικού υπόλοιπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπόλοιπου φόρου αφαιρούνται :							
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικονομικό έτος		21.297,09		21.297,09		21.297,09	
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		954,00		954,00		954,00	
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		190,80		190,80		190,80	
4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου		127,44		127,44		127,44	
5. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω εκπροθέσμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ				0,00			
6. Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής Ανακρίβεια	120,00%			44.238,49		5.764,63	0
7. Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013	0,00%			0,00			480,39

8. Τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013 (53x0,73%=38,69%)		0,00		1.858,61
9. Εισφορά ΕΛΓΑ		0,00		
10. Εισφορά Αλληλεγγύης	4.831,79	7.825,59	5.241,78	409,99
11. Τέλος Επιτηδεύματος		0,00		
Σύνολο	27.401,12	74.633,41	33.575,74	
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμψηφισμών	5,53	5,53		
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	55.474,96	136.578,86	66.453,44	7.552,85
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή	0,00	0,00	0,00	
Ποσό που επιστράφηκε	0,00	0,00		
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	55.474,96	136.578,86	66.453,44	7.552,85

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2012	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	33.871,61€	4.803,86 €
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	44.238,49 €	5.764,63 €
Πρόστιμο παρ. 1 ^α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 10%	-	480,39 €
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 53 μ. =38,69%	-	1.858,61 €
Διαφορά Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης	2.993,80 €	409,99 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	81.103,90 €	7.552,85 €

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 5.764,63 € > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (480,39 + 1.858,61) 2.339,00 €. Συνεπώς, επιβάλλεται η επιεικέστερη κύρωση.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

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.