



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 25/05/2018

Αριθμός απόφασης: 2613

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **25/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ:** και της, **ΑΦΜ:**, κατοίκων Πανοράματος Θεσσαλονίκης επί της οδού, κατά α) των υπ' αριθ./20-12-2017 και/20-12-2017 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2012 και 2013, αντίστοιχα και β) των υπ' αριθ./20-12-2017 και/20-12-2017 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν.3986/2011, οικ. ετών 2012 και 2013, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Τις υπ' αριθ./20-12-2017 και/20-12-2017 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2012 και 2013, αντίστοιχα και β) τις υπ' αριθ./20-12-2017 και/20-12-2017 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν.3986/2011, οικ. ετών 2012 και 2013, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση καθώς και την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ν.3986/2011 του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

6. Τη με αριθ./07-05-2018 Πράξη αναπομπής της Υπηρεσίας μας καθώς και τον από 22/05/2018 συμπληρωματικό έλεγχό του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. , κατόπιν της ως άνω αναπομπής.

7. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **25/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ:** και της, **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:

1) Με την υπ' αριθμ./20-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων φόρος ποσού 28.357,86€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας, ποσού 34.029,43 €, ήτοι συνολικό ποσό **62.387,29€.**

2) Με την υπ' αριθμ./20-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων φόρος ποσού 7.547,62€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας, ποσού 8.151,43 €, ήτοι συνολικό ποσό **15.699,05€.**

3) Με την υπ' αριθμ./20-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς αλληλεγγύης ν.3986/2011, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων ειδική εισφορά ποσού 4.483,39€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας, ποσού 5.380,07 €, ήτοι συνολικό ποσό **9.863,46€.**

4) Με την υπ' αριθμ./20-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς αλληλεγγύης ν.3986/2011, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων ειδική εισφορά ποσού 2.144,48€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας, ποσού 2.316,04 €, ήτοι συνολικό ποσό **4.460,52€.**

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης προέκυψαν από το πόρισμα της από 20/12/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.2238/1994 του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ./19-05-2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. σε βάρος του προσφεύγοντος και της με αριθ./29-02-2016 εντολής ελέγχου σε βάρος της προσφεύγουσας.

Αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε η υπ' αριθ. ΑΒΜ ΕΟΕ/2013 Παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος.

Σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα, από την επεξεργασία των αριθμητικών δεδομένων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικον. ετών 2012 και 2013, των τραπεζικών κινήσεων και των προσκομισθέντων παραστατικών από τους προσφεύγοντες, διαπιστώθηκε: α) αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους **83.961,83€ σε βάρος της προσφεύγουσας** για το οικον. έτος **2012** και β) αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους **10.900,00€ σε βάρος καθενός εκ των προσφευγόντων** για το οικον. έτος **2013**, η οποία φορολογητέα ύλη δεν μπορεί να υπαχθεί ευθέως σε κάποια από τις κατηγορίες εισοδήματος Α΄ έως Ζ΄ της §2 του άρθρου 4 του ν.2238/1994 και θεωρείται ισόποση προσαύξηση της περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994 και τα αναφερόμενα στη ΠΟΛ. 1095/29-04-2011 λογίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

Συγκεκριμένα, από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων του αυτοματοποιημένου συστήματος και των προσκομισθέντων στοιχείων για τις κάτωθι πιστώσεις ο έλεγχος έκρινε ότι δεν προσκομίστηκαν επαρκή στοιχεία που να αποδεικνύουν την πηγή προέλευσης των πιστώσεων, και ως εκ τούτου πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994, προκειμένου να φορολογηθούν ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα:

α/α	ΕΠΩΝΥΜΙΑ target	Ημερ. Συναλλαγής	Ποσό ευρώ- Πίστωση	Πλήθος δικαιούχων για επιμερισμό	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα μετά τον επιμερισμό	Ποσό που αναλογεί στην προσφεύγουσα μετά τον επιμερισμό
ΧΡΗΣΗ 2011						
4		17/03/2011	5.000,00	..... .....		5.000,00
5		18/04/2011	6.565,00	..... .....	0	3.282,50
6		20/04/2011	79.358,66	..... .....	0	39.679,33
7		02/05/2011	1.000,00	..... .....		1.000,00
10		14/10/2011	70.000,00	..... .....		35.000,00
	ΣΥΝΟΛΟ		161.923,66		0,00	83.961,83
ΧΡΗΣΗ 2012						
1		04/01/2012	1.600,00	.....	800,00	800,00
6		25/04/2012	2.000,00	.....	1.000,00	1.000,00

9	.....	25/07/2012	2.000,00	.....	1.000,00	1.000,00
11	.....	26/09/2012	3.500,00	.....	1.750,00	1.750,00
12	.....	19/11/2012	700,00	.....	350,00	350,00
13	.....	27/11/2012	5.000,00	.....	2.500,00	2.500,00
14	.....	20/12/2012	7.000,00	.....	3.500,00	3.500,00
	ΣΥΝΟΛΟ		21.800,00		10.900,00	10.900,00

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς για να αιτιολογήσουν τις ως άνω κινήσεις:

1^{ος} λόγος

1. Η α/α Κιν. 4 ποσού ύψους 5.000,00€ την 17/03/2011, αφορά παροχή προς τα εγγόνια του πατέρα της προσφεύγουσας. Προς επίρρωση του ισχυρισμού τους προσκομίζουν το καταθετήριο από το οποίο αποδεικνύεται η ταυτότητα του καταθέτη (....., πατέρας της προσφεύγουσας) και συνακόλουθα ισχυρίζονται ότι το σχετικό ποσό δεν δύναται να θεωρηθεί ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα (προσαύξηση περιουσίας) αφού, κατά την κοινή πείρα, η συγγενική αυτή σχέση (α' βαθμού) αποκλείει τον χαρακτηρισμό του ποσού ως άγνωστης προέλευσης.
2. Η α/α Κιν. 6 ποσού ύψους 79.358,66€ την 20/04/2011, αφορά σε κατάθεση στον ελεγχόμενο λογαριασμό της Νο επιταγής επί της, ποσού € 79.358,66 που εκδόθηκε από το εις διαταγήν της για την εξόφληση τιμήματος πώλησης αγαθών.
3. Η α/α Κιν. 5 ποσού ύψους 6.565,00€ την 18/04/2011, αφορά κατάθεση μετρητών από τον (πατέρα της προσφεύγουσας) σε κατάσταση της Ορεστιάδος, προφανώς σχετιζόμενο με την επαγγελματική του δραστηριότητα. Επίσης, για την πλήρη απόδειξη του ισχυρισμού τους προσκομίζουν και υπεύθυνη δήλωση του ιδίου του καταθέτη ο οποίος βεβαιώνει ότι η επίμαχη κατάθεση έγινε από τον ίδιο και αφορά χρηματικά ποσά προερχόμενα από την επαγγελματική του δραστηριότητα. Ως εκ τούτου δεν χωρεί επιμερισμός του ποσού, αφού, ανατρέπουν νομίμως το μαχητό τεκμήριο του ισομερούς επιμερισμού (ΠΟΛ. 1228/2014, ΠΟΛ. 1033/2013, Άρθρο 4 Ν. 5638/1932).
4. Η α/α Κιν. 7 ποσού ύψους 1.000,00€ την 02/05/2011, αφορά κατάθεση του προσφεύγοντος σε τραπεζικό τους λογαριασμό, για την πραγματοποίηση της οποίας τον εξυπηρέτησε η κόρη τους,, η οποία και εκτέλεσε τη σχετική συναλλαγή. Το ποσό

αυτό της κατάθεσης (€ 1.000) προήλθε από ανάληψη του προσφεύγοντος, ποσού € 10.000 την 19.4.2011 και το οποίο (ποσό) περίσσευσε και επανακατατέθηκε διά της επίμαχης συναλλαγής. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι δεν συντρέχει περίπτωση προσαύξησης περιουσίας, αφού αποδεικνύεται πλήρως το γεγονός της ανάληψης και της επανακατάθεσης, ως έχει δεχθεί και η Διοίκηση με το υπ' αρ. πρωτ.: **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 (και Πολ 1175/17)**. Προς επίρρωση του ισχυρισμού τους προσκομίζουν τα σχετικά τραπεζικά παραστατικά.

5. Η α/α Κιν. 10 ποσού ύψους 70.000,00€ την 14/10/2011, αφορά μερική επανακατέθεση ποσού ανάληψης από τον πατέρα της προσφεύγουσας, ποσού € 100.000, η οποία είχε πραγματοποιηθεί λίγες ημέρες νωρίτερα, ήτοι την 21/9/2011, δίχως να μεσολαβήσει άλλη κατάθεση μετρητών από την άνω ανάληψη έως την επίμαχη πίστωση και αφορά την επαγγελματική του δραστηριότητα.

6. Η α/α Κιν. 12 ποσού ύψους 2.500,00€ την 19/11/2012, αφορά σε, καταβληθείσα ιατρική αμοιβή για υπηρεσίες του προσφεύγοντος προς την ασθενή του, για την οποία προσκόμισε τη σχετική υπ' αριθμ. ΑΠΥ/22.9.2012, ποσού € 1.800 ευρώ. Εντούτοις, δεν έγινε αποδεκτή από τον έλεγχο η διαφορά μεταξύ της δηλωθείσας αμοιβής και του ποσού κατάθεσης (2500-1800), ύψους € 700 η οποία αντιστοιχεί, α) σε ιατρική αμοιβή αναισθησιολόγου ποσού € 500 και β) σε ιατρική αμοιβή βοηθού χειρουργού ποσού € 200, οι οποίοι συμμετείχαν στην ίδια ιατρική πράξη. Κατά τη συνήθη πρακτική, οι αμοιβές αυτές καταβάλλονται στον θεράποντα χειρουργό ιατρό και αποδίδονται από αυτόν στους λοιπούς ιατρούς κατ' εντολή του ασθενούς.

1. Οι α/α Κιν. 1, 6, 9, 11, 13, 14 ποσών ύψους 1.600,00€ την 04/01/2012, 2.000,00€ την 25/04/2012, 2.000,00€ την 25/07/2012, 3.500,00€ την 26/09/2012, 5.000,00€ την 27/11/2012 και 7.000,00€ την 20/12/2012, αφορούν σε καταθέσεις μετρητών που προέρχονται από αμοιβές που εισέπραξε ο προσφεύγων από το ελεύθερο επάγγελμά του (ιατρός). Επομένως, οι πιστώσεις δεν έχουν άγνωστη προέλευση αλλά προερχόταν από τις ρητώς κατονομασθείσες επαγγελματικές εισπράξεις και σε κάθε περίπτωση από τα συνολικά εισοδήματα της χρήσης εισπραχθέντα σε μετρητά. Προς επίρρωση του ισχυρισμού τους επικαλούνται την **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 (και Πολ 1175/17)**

2ος Λόγος Προσφυγής:

Μη νόμιμη επιβολή πρόσθετου φόρου σύμφωνα με το ν. 2523/1997, για τα επίμαχα φορολογικά έτη 2011-2012, λόγω αναδρομικής εφαρμογής των ευμενέστερων διατάξεων του αρ. 58 του Ν. 4174/2013. Ανίσχυρη η διάταξη του άρθρου 49 του ν.4509/2017 ως παραβιάζουσα την άνω αρχή.

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

«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

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

«Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Ν.2238/1994, ως εξής: « Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

4. ..., 5. ..., 6. ...,

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

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

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

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

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

12. Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος.»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1033/2013 δόθηκαν οι κάτωθι οδηγίες:

«14. Κάλυψη του εμβάσματος με χρηματικά ποσά που προέρχονται από πώληση μετοχών.

Σε περίπτωση που ο δικαιούχος του εμβάσματος πούλησε μετοχές εισηγμένες ή μη, μπορεί να καλύψει το ποσό του εμβάσματος με το ποσό που προήλθε από την πώληση αυτή, υπό την προϋπόθεση ότι η εκποίηση τους έχει λάβει χώρα πριν από την ημερομηνία του εμβάσματος και εφόσον βέβαια προκύπτει από νόμιμα παραστατικά (πινακίδια αγοράς - πώλησης, βεβαίωση χρηματιστηριακής εταιρίας - χρηματιστηρίου, δήλωση απόδοσης του οικείου φόρου) στα οποία απεικονίζονται οι σχετικές πράξεις.

Επιπλέον, σε κάθε περίπτωση ελέγχεται η οικονομική δυνατότητα απόκτησης των μετοχών αυτών από το φορολογούμενο.»

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1175/2017: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» ορίζεται ότι:

«Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣτΕ, επισημαίνονται τα εξής:

1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι

εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

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, αναγκάων, 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.

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής. Η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στη

νομοθεσία χρόνος παραγραφής) και σε υποθέσεις, στις οποίες η περιουσιακή προσαύξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010 (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 1897/2016).

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016).

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. [...]

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

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή

περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

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

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.6. [...]»

Επειδή, εν προκειμένω, στα πλαίσια εξέτασης της υπό κρίση προσφυγής, με την αριθ./07-05-2018 πράξη του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας αποφασίστηκε η αναπομπή της υπόθεσης στην αρμόδια Υπηρεσία Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., που διενήργησε τον έλεγχο, προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, σε περίπτωση που αυτό κριθεί απαραίτητο, ως προς τα νέα στοιχεία που υπέβαλαν οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση προσφυγή, και εν συνεχεία να αποστείλει στη Διεύθυνση μας το σχετικό της πόρισμα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 3 της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Επειδή, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προέβη σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και συνεκτιμώντας όλα τα νέα στοιχεία διαπίστωσε ότι ορθά και νόμιμα καταλόγισε ως προσαύξηση της περιουσίας των προσφευγόντων τις μη αιτιολογημένες πιστώσεις με α/α: 4,5,7 για τη χρήση 2011 και τις μη αιτιολογημένες πιστώσεις με α/α:1,6,9,11,12,13,14 για τη χρήση 2012. Για τις υπόλοιπες πιστώσεις, με α/α: 6,10 και σύμφωνα με τα στοιχεία που προσκόμισαν οι προσφεύγοντες στην υπηρεσία μας προκύπτει ότι αυτές δεν αποτελούν πρωτογενείς πιστώσεις.

Η α/α Κιν. 4 ποσού ύψους 5.000,00€ την 17/03/2011

Επειδή, οι προσφεύγοντες, με την υπόκριση προσφυγής, ισχυρίζονται ότι η εν λόγω πίστωση αφορά σε παροχή προς τα εγγόνια του, του, πατέρα της προσφεύγουσας. Προς επίρρωση του ισχυρισμού τους προσκομίζουν το καταθετήριο από το οποίο αποδεικνύεται η ταυτότητα του καταθέτη (....., πατέρας της προσφεύγουσας) καθώς και την από 21/01/2018 Υπεύθυνη Δήλωση του καταθέτη στην οποία μεταξύ άλλων δηλώνει: «*Την κατάθεση την έκανα για τα εγγόνια*

μου, και επειδή δεν κατοικώ κοντά τους και δεν μπορούσα να τους τα δώσω δια ζώσης». Συνακόλουθα ισχυρίζονται ότι το σχετικό ποσό δεν δύναται να θεωρηθεί ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα (προσαύξηση περιουσίας) αφού, κατά την κοινή πείρα, η συγγενική αυτή σχέση (α' βαθμού) αποκλείει τον χαρακτηρισμό του ποσού ως άγνωστης προέλευσης.

Επειδή, στον με αριθ. λογαριασμό της που κατατέθηκε το κρινόμενο ποσό των 5.000,00€ είναι συνδικαιούχοι η, **εγγονή του καταθέτη** και η προσφεύγουσα, κόρη του.

Επειδή, από την οικεία έκθεση προκύπτει ότι η, κόρη των προσφευγόντων, γεννήθηκε το έτος 1988, και από το έτος 2006 ήταν φοιτήτρια της Ιατρικής στο και ο, υιός των προσφευγόντων, γεννήθηκε το έτος 1992, και από το έτος 2010 ήταν φοιτητής. Οπότε την κρινόμενη χρήση 2011 και τα δύο τέκνα τους ήταν φοιτητές.

Επειδή, ο έλεγχος δεν απέδειξε οποιαδήποτε άλλη σχέση εκτός αυτής της συγγενικής μεταξύ των συνδικαιούχων του ως άνω λογαριασμού (της προσφεύγουσας και της κόρης της) και του καταθέτη των μετρητών (του πατέρα της προσφεύγουσας).

Επειδή, από την υπ' αριθ./2012 υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2012 προκύπτει ότι ο είχε την δυνατότητα να δωρίσει το κρινόμενο ποσό στα εγγόνια του (συνολικό δηλωθέν εισόδημα 107.196,35€).

Επειδή, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων, με βάση τα διδάγματα της κοινής πείρας κρίνεται βάσιμος.

Επειδή, η διαπίστωση εάν για το ποσό αυτό οφείλεται φόρος δωρεάς, αποτελεί αντικείμενο ετέρου ελέγχου.

Η α/α Κιν. 6 ποσού ύψους 79.358,66€ την 20/04/2011

Επειδή, οι προσφεύγοντες, με την υπόκριση προσφυγή, ισχυρίζονται ότι η εν λόγω πίστωση αφορά σε κατάθεση στον ελεγχόμενο λογαριασμό της Νο επιταγής επί της, ποσού € 79.358,66 που εκδόθηκε από το (.....) εις διαταγήν της, για την εξόφληση τιμήματος πώλησης αγαθών.

Επειδή, προς επίρρωση του ισχυρισμού τους προσκομίζουν φωτοτυπία του σώματος της επιταγής που έχει εκδοθεί από το σε διαταγή καθώς και το από 20/4/2011 παραστατικό πληρωμής επιταγής και πίστωσης λογαριασμού της από το οποίο προκύπτουν ο λογαριασμός χρέωσης (.....) και ο λογαριασμός πίστωσης (.....)

Επειδή, σύμφωνα με το από 22/5/2018 πόρισμα του συμπληρωματικού ελέγχου που διενήργησε το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π κατόπιν της με αριθ./07-05-2018 πράξης αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, κρίθηκε ότι η εν λόγω πίστωση δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας των προσφευγόντων.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων κρίνεται βάσιμος.

Η α/α Κιν. 10 ποσού ύψους 70.000,00€ την 14/10/2011

Επειδή, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η εν λόγω πίστωση αφορά σε μερική επανακατάθεση ποσού από προηγούμενη ανάληψη ποσού 100.000,00€, η οποία είχε πραγματοποιηθεί από τον πατέρα της προσφεύγουσας λίγες ημέρες νωρίτερα, ήτοι την 21/9/2011, δίχως να μεσολαβήσει άλλη κατάθεση μετρητών από την άνω ανάληψη έως την επίμαχη πίστωση και αφορά την επαγγελματική του δραστηριότητα.

Επειδή, προς επίρρωση του ισχυρισμού τους **προσκομίζουν:** α) το από 21/09/2011 παραστατικό ανάληψης μετρητών της ποσού € 100.000,00, β) το από 14/10/2011 παραστατικό κατάθεσης μετρητών της ποσού € 70.000,00, από τα οποία προκύπτει ότι τις συναλλαγές τις πραγματοποίησε ο καθώς και γ) κίνηση του με αριθ. λογαριασμού από 16/09/2011 έως 14/10/2011 από την οποία κίνηση προκύπτει ότι από την ημερομηνία ανάληψης των μετρητών (21/9/2011) μέχρι την μερική επανακατάθεσή τους (14/10/2011) δεν έχει μεσολαβήσει άλλη κατάθεση.

Επειδή, με το αρ. πρωτ.: **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015** έγγραφο της ΓΕΝ. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ με θέμα: «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» ορίζονται μεταξύ άλλων τα κάτωθι:

«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.»

Επειδή, σύμφωνα με το από 22/5/2018 πόρισμα του συμπληρωματικού ελέγχου που διενήργησε το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π κατόπιν της με αριθ. **/07-05-2018** πράξης αναπομπής του Προϊσταμένου της

Υπηρεσίας μας, κρίθηκε ότι η εν λόγω πίστωση δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας των προσφευγόντων.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων κρίνεται βάσιμος.

Η α/α Κιν. 5 ποσού ύψους 6.565,00€ την 18/04/2011,

Επειδή, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η εν λόγω πίστωση αφορά σε κατάθεση μετρητών από τον (πατέρα της προσφεύγουσας) σε κατάσταση της, προφανώς σχετιζόμενο με την επαγγελματική του δραστηριότητα. Επίσης, για την πλήρη απόδειξη του ισχυρισμού τους προσκομίζουν και υπεύθυνη δήλωση του ιδίου του καταθέτη ο οποίος βεβαιώνει ότι η επίμαχη κατάθεση έγινε από τον ίδιο και αφορά χρηματικά ποσά προερχόμενα από την επαγγελματική του δραστηριότητα. Ως εκ τούτου δεν χωρεί επιμερισμός του ποσού, αφού, ανατρέπουν νομίμως το μαχητό τεκμήριο του ισομερούς επιμερισμού (ΠΟΛ. 1228/2014, ΠΟΛ. 1033/2013, Άρθρο 4 Ν. 5638/1932).

Επειδή, μεταξύ άλλων ο στην από 23/01/2018 προσκομιζόμενη Υπεύθυνη Δήλωση του άρθρου 8 του ν.1599/86, δηλώνει ότι: «*χρησιμοποιώ επί χρόνια τον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό ως επαγγελματικό και τυπικά έχω βάλει συνδικαιούχο την κόρη μου*».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 3 της ΠΟΛ.1228/2014 ορίζεται ότι:

«3.Κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους.

Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος.

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εκδίδεται εντολή ελέγχου σε όλα τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού και εφόσον συμμετέχει ανήλικος έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν.

Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του.

Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπεριστατωμένη (σχετ. διατ. [άρθ. 28](#) και [64](#) ν. [4174/2013](#)).»

Επειδή, ο έλεγχος έχει ήδη κρίνει ότι όλες οι υπόλοιπες καταθέσεις του με αριθ. τραπεζικού λογαριασμού της με συνδικαιούχους την προσφεύγουσα και τον πατέρα της **δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας της προσφεύγουσας** καθώς αφορούν επαγγελματικές συναλλαγές του πατέρα της προσφεύγουσας. Συγκεκριμένα, η κρίση αυτή αφορά τις κάτωθι πιστώσεις:

Ημερομηνία	Ποσά σε €
28/02/2011	66.682,77

08/03/2011	80.839,11
20/04/2011	79.358,66
03/08/2011	1.586,55
31/08/2011	174.318,85
14/10/2001	70.000,00
ΣΥΝΟΛΟ	472.785,94

Επειδή, επιπλέον με την υπό κρίση προσφυγή, οι προσφεύγοντες προσκομίζουν το από 18/4/2011 παραστατικό κατάθεσης μετρητών της όπου συναλλασσόμενος εμφανίζεται ο

Επειδή, βάσει των ως άνω, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων γίνεται δεκτός και κρίνεται ότι το ποσό των **ύψους 6.565,00€ που κατατέθηκε την 18/04/2011**, στην αφορά τον πατέρα της προσφεύγουσας.

Η α/α Κιν. 7 ποσού ύψους 1.000,00€ την 02/05/2011,

Επειδή, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η εν λόγω πίστωση αφορά σε κατάθεση του προσφεύγοντος σε τραπεζικό λογαριασμό, για την πραγματοποίηση της οποίας τον εξυπηρέτησε η κόρη τους,, η οποία και εκτέλεσε τη σχετική συναλλαγή. Το ποσό αυτό της κατάθεσης (€ 1.000) προήλθε από ανάληψη του προσφεύγοντος, ποσού € 10.000 την 19.4.2011 και το οποίο (ποσό) περίσσευσε και επανακατατέθηκε διά της επίμαχης συναλλαγής. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι δεν συντρέχει περίπτωση προσαύξησης περιουσίας, αφού αποδεικνύεται πλήρως το γεγονός της ανάληψης και της επανακατάθεσης, ως έχει δεχθεί και η Διοίκηση με το **υπ' αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 (και Πολ 1175/17). Προς επίρρωση του ισχυρισμού τους προσκομίζουν τα σχετικά τραπεζικά παραστατικά.**

Επειδή, οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση προσφυγή προσκόμισαν: α) το από **19/04/2011** παραστατικό ανάληψης μετρητών της ποσού 10.000,00€ από τον λογαριασμό με δικαιούχους τους προσφεύγοντες και τα δύο τους τέκνα στο οποίο εμφανίζεται ως συναλλασσόμενος, ο προσφεύγων και β) το από **02/05/2011** παραστατικό κατάθεσης μετρητών της ποσού 1.000,00€ στον λογαριασμό με δικαιούχους την προσφεύγουσα και την κόρη τους στο οποίο εμφανίζεται ως συναλλασσόμενος, η κόρη τους.

Επειδή, ο έλεγχος δεν απέδειξε και δεν τεκμηρίωσε ότι, η συγκεκριμένη ανάληψη ποσού 10.000,00€ που έγινε από τον προσφεύγοντα από τον με αριθ. λογαριασμό δαπανήθηκε για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση του ποσού των 1.000,00€ στον λογαριασμό, σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 και την Πολ 1175/17, ο ισχυρισμός τους γίνεται δεκτός.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με την ΣτΕ 884/2016, τη συνολική εικόνα των τραπεζικών λογαριασμών των προσφευγόντων και των αριθμό των συνδικαιούχων του εν λόγω λογαριασμού (δύο), το ποσό των 1.000,00€ (ήτοι 500,00€ ανά δικαιούχο) δεν είναι ελεγκτέο ποσό.

Η α/α Κιν. 12 ποσού ύψους 2.500,00€ την 19/11/2012,

Επειδή, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η εν λόγω πίστωση αφορά σε, καταβληθείσα ιατρική αμοιβή για υπηρεσίες του προσφεύγοντος προς την ασθενή του, για την οποία προσκόμισε τη σχετική υπ' αριθμ. ΑΠΥ/22.9.2012, ποσού € 1.800 ευρώ. Εντούτοις, δεν έγινε αποδεκτή από τον έλεγχο η διαφορά μεταξύ της δηλωθείσας αμοιβής και του ποσού κατάθεσης (2500-1800), ύψους € 700 η οποία αντιστοιχεί, α) σε ιατρική αμοιβή αναισθησιολόγου ποσού € 500 και β) σε ιατρική αμοιβή βοηθού χειρουργού ποσού € 200, οι οποίοι συμμετείχαν στην ίδια ιατρική πράξη. Κατά τη συνήθη πρακτική, οι αμοιβές αυτές καταβάλλονται στον θεράποντα χειρουργό ιατρό και αποδίδονται από αυτόν στους λοιπούς ιατρούς κατ' εντολή του ασθενούς.

Επειδή, προς επίρρωση του ισχυρισμού τους, οι προσφεύγοντες προσκόμισαν: α) την με αριθ./21-09-2012 Α.Π.Υ. της αναισθησιολόγου, στην οποία αναφέρεται ότι έλαβε το ποσό των **500,00€** από την ως άνω ασθενή και β) την με αριθ./22-09-2012 Α.Π.Υ του χειρουργού, στην οποία αναφέρεται ότι έλαβε το ποσό των **200,00€** από την ως άνω ασθενή.

Επειδή, με βάση τα ως άνω, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων γίνεται δεκτός.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, το ποσό των 700,00€ δεν είναι άγνωστης πηγής αλλά προέρχεται από την επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος ως ελεύθερου επαγγελματία, ιατρού (εφόσον πρόκειται για ονομαστική κατάθεση ασθενούς) και δεν φορολογείται με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994.

Η α/α Κιν. 1, ποσό ύψους 1.600,00€ την 04/01/2012, η α/α/ Κιν. 6, ποσό ύψους 2.000,00€ την 25/04/2012, η α/α/ κιν. 9, ποσό ύψους 2.000,00€ την 25/07/2012, η α/α/ κιν. 11, ποσό ύψους 3.500,00€ την 26/09/2012, η α/α κιν. 13, ποσό ύψους 5.000,00€ την 27/11/2012 και η α/α κιν. 14 ποσό ύψους 7.000,00€ την 20/12/2012

Επειδή, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι οι εν λόγω πιστώσεις αφορούν σε καταθέσεις μετρητών που προέρχονται από αμοιβές που εισέπραξε ο προσφεύγων από το ελεύθεριο επάγγελμά του (ιατρός). Επομένως, οι πιστώσεις δεν έχουν άγνωστη προέλευση αλλά προέρχονταν από τις ρητώς κατονομασθείσες επαγγελματικές εισπράξεις και σε κάθε περίπτωση από τα συνολικά εισοδήματα της χρήσης εισπραχθέντα σε μετρητά. Προς επίρρωση του ισχυρισμού τους επικαλούνται την **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 (και Πολ 1175/17).**

Συγκεκριμένα, οι προσφεύγοντες επικαλούνται τα κάτωθι:

ΑΜΟΙΒΕΣ		ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ	
Α.Π.Υ.	ΠΟΣΟ	ΗΜΕΡ. ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ	ΠΟΣΟ
...../17-12-2011	800,00		
...../24-12-2011	400,00		
...../24-12-2011	400,00	04/01/2012	1.600,00

...../4-4-2012	200,00		
...../5-4-2012	600,00		
...../18-4-2012	400,00		
...../19-4-2012	400,00		
...../19-4-2012	400,00	25/04/2012	2.000,00
...../16-07-2012	400,00		
...../18-07-2012	600,00		
...../18-07-2012	300,00		
...../21-07-2012	700,00	23/07/2012	2.000,00
...../6-9-2012	700,00		
...../6-9-2012	400,00		
...../6-9-2012	200,00		
...../7-9-2012	300,00		
...../10-9-2012	700,00		
...../22-9-2012	400,00		
...../22-9-2012	100,00		
...../25-9-2012	300,00		
...../22-9-2012	400,00	26/09/2012	3.500,00
...../9-10-2012	300,00		
...../16-10-2012	400,00		
...../17-10-2012	400,00		
...../20-10-2012	200,00		
...../22-10-2012	200,00		
...../22-10-2012	300,00		
...../25-10-2012	400,00		
...../25-10-2012	1.300,00		
...../29-10-2012	400,00		
...../31-10-2012	100,00		
...../03-11-2012	500,00	27/11/2012	5.000,00
...../16-11-2012	400,00		
...../16-11-2012	200,00		
...../17-11-2012	400,00		
...../19-11-2012	100,00		
...../19-11-2012	300,00		
...../20-11-2012	200,00		
...../20-11-2012	300,00		
...../20-11-2012	400,00		
...../28-11-2012	200,00		
...../28-11-2012	300,00		
...../29-11-2012	400,00		
...../30-11-2012	400,00		
...../04-12-2012	400,00		
...../05-12-2012	1.200,00		
...../05-12-2012	300,00		
...../10-12-2012	100,00		
...../10-12-2012	400,00		
...../11-12-2017	100,00		
...../13-12-2017	200,00		
...../15-12-2017	200,00		
...../15-12-2012	300,00		
...../15-12-2012	200,00	20/12/2012	7.000,00
ΣΥΝΟΛΟ			21.100,00

Επειδή, οι προσφεύγοντες προσκομίζουν το σύνολο των ως άνω τραπεζικών παραστατικών κατάθεσης μετρητών στους με αριθ. και λογαριασμούς της, στα οποία εμφανίζεται ως συναλλασσόμενη η προσφεύγουσα.

Επειδή, οι επικαλούμενες Α.Π.Υ. φαίνονται καταχωρημένες στο απόσπασμα του βιβλίου εσόδων εξόδων που προσκόμισαν οι προσφεύγοντες.

Επειδή, το γενικό σύνολο εσόδων της χρήσης 2012, όπως προκύπτει από το προσκομισθέν απόσπασμα του βιβλίου εσόδων εξόδων ανέρχεται στο ποσό των 101.150,00€.

Επειδή, στη με αριθ./01-08-2013 υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλαν από κοινού οι προσφεύγοντες, έχει δηλωθεί στον κωδ. **517** (ακαθάριστα έσοδα από ατομική άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος) το ποσό των **101.150,00€** και στον κωδ. **501** (καθαρό εισόδημα από ατομικό επάγγελμα) το ποσό των **88.840,19€**.

Επειδή, επιπροσθέτως, από την ως άνω δήλωση προκύπτει ότι τη χρήση 2012 οι προσφεύγοντες δήλωσαν μόνο δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (κωδ. 049) ποσού 28.000,00€, Υποχρεωτικές εισφορές σε ταμεία ασφάλισης (κωδ. 053) ποσού 3.288,96€ και ενοίκιο εγκατάστασης ατομικής επιχείρησης ή ελευθέρου επαγγέλματος (κωδ.793) ποσού 8.108,10€.

Επειδή, με βάση την ως άνω δήλωση, εκδόθηκε το με αριθ./2013 ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα οικ. έτους 2013 από το προκύπτει συνολικό φορολογητέο εισόδημα ποσού ύψους 89.835,95€ για τον προσφεύγοντα και ποσού ύψους 48.311,89€ για την προσφεύγουσα.

Επειδή, από τις κινήσεις των ελεγχόμενων τραπεζικών λογαριασμών των προσφευγόντων δεν εμφανίζονται ονομαστικές καταθέσεις ασθενών (παρά ελαχίστων εξαιρέσεων), προκύπτει ότι ο προσφεύγων, κατά κύριο λόγο, εισέπραττε τις αμοιβές του σε μετρητά.

Επειδή, ο έλεγχος δεν απέδειξε και δεν τεκμηρίωσε ότι, οι συγκεκριμένες αμοιβές συνολικού ποσού 21.100,00€ που εισέπραξε ο προσφεύγων από το ελευθέριο επάγγελμά του (ιατρός) δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η κατάθεση τους στους με αριθ. και λογαριασμούς της, και σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 και την Πολ 1175/17, ο ισχυρισμός τους γίνεται δεκτός.

Επειδή, μετά την εξέταση όλων των ως άνω ισχυρισμών με την παρούσα απόφαση κρίνεται ότι δεν υφίσταται αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη **σε βάρος των προσφευγόντων** για τα ελεγχόμενα οικον. έτη **2012** και **2013** και η φορολογητέα ύλη με την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται σύμφωνα με τις υποβληθείσες δηλώσεις.

Οικονομικό έτος 2012 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-31/12/2011 ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά (από δήλωση)
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
Α - Β. Από ακίνητα	467,57	2.947,25	467,57	2.947,25	467,57	2.947,25	0,00
Γ. Από κινητές αξίες							

Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις						0,00
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις						
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	3.235,83		3.235,83		3.235,83	
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	60.294,47		60.294,47	83.961,83	60.294,47	0,00
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης						
Συνολικό εισόδημα	60.762,04	6.183,08	60.762,04	90.144,91	60.762,04	6.183,08
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
Υπόλοιπο	60.762,04	6.183,08	60.762,04	90.144,91	60.762,04	6.183,08
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται						
Άθροισμα	60.762,04	6.183,08	60.762,04	90.144,91	60.762,04	6.183,08
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994						
Φορολογητέο εισόδημα	60.762,04	6.183,08	60.762,04	90.144,91	60.762,04	6.183,08

Οικονομικό έτος 2013 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-31/12/2012 ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά (από δήλωση)
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
Α - Β. Από ακίνητα	610,07	3.123,04	610,07	3.123,04	610,07	3.123,04	0,00
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις							0,00
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες		16.378,03		16.378,03		16.378,03	
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	88.940,19		99.840,19	10.900,00	88.940,19		0,00
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης							
Συνολικό εισόδημα	89.550,26	6.183,08	100.450,26	30.401,07	89.550,26	6.183,08	0,00
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	89.550,26	6.183,08	100.450,26	30.401,07	89.550,26	6.183,08	0,00
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							
Άθροισμα	89.550,26	6.183,08	100.450,26	30.401,07	89.550,26	6.183,08	0,00
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994							
Φορολογητέο εισόδημα	89.550,26	6.183,08	100.450,26	30.401,07	89.550,26	6.183,08	0,00

Επειδή, το συνολικό εισόδημα επί του οποίου υπολογίζεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης ν. 3986/2011 **για τα οικονομικά έτη 2012 και 2013** βάσει της παρούσας απόφασης έχει ως ακολούθως:

Για τον προσφεύγοντα

	Οικονομικό έτος 2012	Οικονομικό έτος 2013
Από ακίνητα	457,57	610,07 €
Από ελευθέρια επαγγέλματα	60.294,47	88.940,19 €
Συνολικό φορολογ. εισόδημα	60.762,04	89.550,26 €
Αυτοτελώς φορολο. ποσά	1.457,44	257,12

Φορολογία αυτοτ. Φορ. ποσών	161,94	28,57
Συνολικό εισόδημα	62.381,42	89.835,95
Συντελεστής εισφοράς αλληλ.	3%	3%
Ποσό εισφοράς βάσει ΔΕΔ	1.871,44	2.695,08 €
Ποσό εισφοράς βάσει δήλωσης	1.822,86	2.695,08 €
Διαφορά για καταλογισμό	48,58	0,00 €

Για την προσφεύγουσα

	Οικονομικό έτος 2012	Οικονομικό έτος 2013
Από ακίνητα	2.947,25	3.123,04 €
Από μισθωτές υπηρεσίες	3.235,83	16.378,03 €
Συνολικό φορολογ. εισόδημα	6.183,08	19.501,07 €
Αυτοτελώς φορολογ. ποσά	20.009,94	25.929,72 €
Φορολογία αυτοτ. Φορ. ποσών	715,49	2.881,10 €
Συνολικό εισόδημα	26.908,51	48.311,89
Συντελεστής εισφοράς αλληλ.	2%	2%
Ποσό εισφοράς βάσει ΔΕΔ	538,17	966,24 €
Ποσό εισφοράς βάσει δήλωσης	0,00	966,24 €
Διαφορά για καταλογισμό	538,17	0,00 €

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «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 επεικέστερη 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.

[...]

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

Επειδή με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «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 με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58

Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

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. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ./2017 **οριστικής** πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης οικον. έτους 2012, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν. 4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

Διαφορά φόρου: **586,75 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 § β' ΚΦΔ (25%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες X 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	704,10 €	146,69 €	227,01 €	373,70 €	373,70 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **25/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ:** και της, **ΑΦΜ:**, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό και συγκεκριμένα:

- **Την αποδοχή αυτής και την ακύρωση** των υπ' αριθ./20-12-2017 και/20-12-2017 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2012 και 2013, και της υπ' αριθμ./20-12-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν.3986/2011, οικ. έτους 2013, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
- **Την μερική αποδοχή και την τροποποίηση** της υπ' αριθ./20-12-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν.3986/2011, οικ. έτους 2012, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Οικονομικό έτος 2012 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2011)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	28.357,86 €	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	34.029,43 €	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013*		€
Εισφορά αλληλεγγύης		
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	62.387,29 €	0,00€

Εισφορά αλληλεγγύης

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Εισφορά Αλληλεγγύης	4.483,39 €	586,75€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	5.380,07 €	704,10 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		146,69 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013*		227,01 €
Εισφορά αλληλεγγύης		
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.863,46 €	960,45 €

*Οι τόκοι έχουν υπολογιστεί από 01/01/2014 έως την έκδοση της παρούσας απόφασης

Οικονομικό έτος 2013 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2012)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	7.547,62 €	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	8.151,43 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013*		€

Εισφορά αλληλεγγύης		
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	15.699,05 €	0,00€

Εισφορά αλληλεγγύης

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Εισφορά Αλληλεγγύης	2.144,48 €	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	2.316,04 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013*		€
Εισφορά αλληλεγγύης		
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.460,52 €	0,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.