



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 25/05/2018

Αριθμός απόφασης: 2610

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 25.01.2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του (**ΑΦΜ**), κατοίκου Ρόδου, οδός και της (**ΑΦΜ**), κατοίκου Ρόδου, θέση, κατά της υπ' αριθμ. **/2017** Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και **/2017** Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης άρθρ.29 ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα:
5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25.01.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και της, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ. /2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικού έτους 2012 (χρήσης 01/01 – 31/12/2011) καταλογίσθηκε σε βάρος των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος ποσού 99.683,31 €, πλέον 119.619,98 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 219.303,29 €.
2. Με την υπ' αριθμ. /2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Φυσικών Προσώπων του άρθρ.29 του ν. 3986/2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικού έτους 2012 (χρήσης 01/01 – 31/12/2011) καταλογίσθηκε σε βάρος των προσφευγόντων ειδική εισφορά αλληγγύης ποσού 10.454,20 €, πλέον 12.545,04 € (πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 22.999,24 €.

Οι ως άνω διαφορές προέκυψαν κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. βάσει της υπ' αριθμ. /16.12.2016 εντολής ελέγχου (σε συνέχεια της υπ' αριθμ. /16.12.2016 εντολής ελέγχου) συνεπεία της υπ' αριθμ. Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε. Σ.Σ. /2015 παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, η οποία παραδόθηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με έναν ψηφιακό δίσκο (CD) με δεδομένα τραπεζικών λογ/σμών του προσφεύγοντα.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- i. Οι προσβαλλόμενες πράξεις και οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληγγύης δεν φέρουν ημερομηνία συντάξεως ούτε τις υπογραφές του ελεγκτή, του τμηματάρχη, του υποδιευθυντή ούτε του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ενώ δεν αναγράφουν τον τόπο εκδόσεως αυτών, τους λόγους για τους οποίους η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοσή τους και τον τρόπο προσδιορισμού του κύριου και πρόσθετου φόρου.
- ii. Δεν προσδιορίζεται το είδος του ελέγχου, καθώς η υπ' αριθμ. /17.10.2017 εντολή αναφέρεται σε «μερικό» έλεγχο, αλλά οι προσβαλλόμενες πράξεις τιτλοφορούνται ως «οριστικές», ενώ αναφέρονται ως εφαρμοστέες οι διατάξεις του Κ.Φ.Ε., του Κ.Φ.Δ. και του ν. 2523/1997 χωρίς να δύνανται οι προσφεύγοντες να διαγνώσουν υπό ποιες διατάξεις διενεργήθηκε ο έλεγχος.
- iii. Η αιτιολογία των φερόμενων ως διαπιστώσεων του ελέγχου είναι ανεπαρκής, πλημμελής, αβάσιμη, αυθαίρετη και εσφαλμένη.
- iv. Ο έλεγχος διενεργήθηκε βάσει στοιχείων από κινήσεις των τραπεζικών τους λογ/σμών όπου βάσει του ν. 3296/2004 και του Καν.Ε.Ε. 2185/1996 εφόσον συντρέχει περίπτωση επεξεργασίας ευαίσθητων προσωπικών δεδομένων φυσικών προσώπων απαιτείται να προηγηθεί γραπτή άδεια της Αρχής Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα σύμφωνα και με τη διαδικασία που ορίζεται στο άρθρο 7 του ν. 2472/1997 η οποία εν προκειμένω δεν τηρήθηκε.
- v. Ως προς τις καταθέσεις που κρίθηκαν ως «αδικοιολόγητες» από τον έλεγχο, ο προσφεύγων ισχυρίζεται τα κάτωθι:
 - Οι δύο (2) ισόποσες πιστώσεις ποσού 12.500 € έκαστη στις 21.02.2011 και στις 31.01.2011 προέρχονται από αμοιβή του ως μέλος ΔΣ στην εταιρεία, προσκομίζοντας βεβαίωση της εν λόγω εταιρείας, αντίγραφο του πρακτικού της ΓΣ όπου αποφασίσθηκε η εν λόγω καταβολή και αντίγραφα των από 18.02.2011 και 31.01.2011 επιταγών εκδόσεως της εταιρείας εις διαταγήν του.
 - Οι λοιπές καταθέσεις συνολικού ποσού 300.000 € προέρχονται από εξοφλήσεις πελατών του πατέρα του (.....), από μεταφορές από άλλους τραπεζικούς τους λογ/σμούς, από λήξη ομολόγου υπ' αριθμ. /02.09.2008 όπου έληξε στις

30.09.2008 και έλαβε 687.185,03 € και τα ποσά που εισέπραξε από τις πωλήσεις ακινήτων.

- vi. Ο πρόσθετος φόρος 120% πρέπει να μειωθεί βάσει των διατάξεων περί επιεικέστερης κύρωσης.

Ως προς τη νομιμότητα των πράξεων

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 («Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου») του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) (η) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) (θ) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) (ι) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα ι) (κ') λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 16§1 του ν. 2690/1999 ορίζεται ότι: «Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία, καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου. Στην ατομική διοικητική πράξη αναφέρεται, επίσης, η τυχόν δυνατότητα άσκησης της, κατ' άρθρο 25, ειδικής διοικητικής, ή ενδικοφανούς, προσφυγής, γίνεται δε μνεία του αρμόδιου για την εξέτασή της οργάνου, της προθεσμίας, καθώς και των συνεπειών παράλειψης της άσκησης της. Προσφυγή που ασκείται σύμφωνα με τις προαναφερόμενες πληροφορίες της υπηρεσίας δεν μπορεί να παραγάγει συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντος. Η παράλειψη αναφοράς των εφαρμοζόμενων διατάξεων, καθώς και των κατά τη δεύτερη περίοδο στοιχείων, δεν επάγεται ακυρότητα της πράξης» ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 18 προβλέπεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη τελειούται με την υπογραφή και τη χρονολόγησή της, ή τη δημοσίευσή της αν είναι δημοσιευτέα κατά νόμο. [...]».

Επειδή, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, ερμηνευόμενων ενόψει της αρχής της νομιμότητας της διοικητικής δράσης, ναί μεν η διοικητική πράξη πρέπει να φέρει την ημερομηνία έκδοσής της, διότι με βάση την χρονολογία αυτή κρίνεται το νομικό και πραγματικό καθεστώς που είναι ληπτέο υπόψη για την εγκυρότητά της, αλλά η έλλειψη του ως άνω στοιχείου, το οποίο είναι ουσιώδες και καταρχήν αναγκαίο για τη νομιμότητα της πράξης δεν επάγεται ακυρότητα αυτής σε περίπτωση, κατά την οποία από το όλο περιεχόμενο της πράξης ή/και τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης συνάγεται ότι αυτή εκδόθηκε μεταξύ δύο συγκεκριμένων ημερομηνιών, ο δε καθορισμός της ακριβούς χρονολογίας έκδοσής της δεν ασκεί επιρροή στην ανεύρεση του κρίσιμου για την επίλυση της διαφοράς νομικού και πραγματικού

καθεστώς, το οποίο δεν μεταβλήθηκε ανάμεσα στις δύο αυτές ημερομηνίες (ΣτΕ 1870/2016, 2282/2014).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.17 του άρθρου 72 («Μεταβατικές διατάξεις») του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «17. Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση.[...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 («Πρόσθετοι φόροι») του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,».

Επειδή, επί των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλγύης για το οικονομικό έτος 2012, αναγράφεται ότι λήφθηκαν υπόψη οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και ν. 3986/2011, του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), του ν. 2523/1997 καθώς και οι οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και εισφοράς αλληλγύης όπου περιέχονται οι διαπιστώσεις του ελέγχου περί των καταθέσεων που προέρχονται από άγνωστη πηγή και κρίθηκαν ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα βάσει του άρθρ. 48§3 του ν. 2238/94, ενώ στους πίνακες που ακολουθούν εμφανίζεται το φορολογητέο εισόδημα των προσφευγόντων όπως προσδιορίστηκε από τον έλεγχο και ο τρόπος υπολογισμού του κύριου και του πρόσθετου φόρου.

Επειδή, περαιτέρω, οι εν λόγω πράξεις και οι οικείες εκθέσεις ελέγχου αποτελούν ακριβή αντίγραφα εκ των πρωτοτύπων φέρουσες την υπογραφή και σφραγίδα του υπαλλήλου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.. Επιπλέον, στο σώμα των πράξεων αναγράφεται ο τόπος έκδοσης αυτών το Μαρούσι Αττικής, όπου εδρεύει η ως άνω υπηρεσία, ενώ από τον φάκελο της υπόθεσης και συγκεκριμένα από τις οικείες από 28.12.2017 εκθέσεις επίδοσης προκύπτει ότι η ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων είναι η 28^η Δεκεμβρίου 2017.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων ότι οι πράξεις είναι άκυρες καθώς δεν φέρουν ημερομηνίες, υπογραφές ούτε προκύπτουν οι λόγοι καταλογισμού και ο τρόπος υπολογισμού του φόρου ούτε οι εφαρμοζόμενες διατάξεις, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τη διενέργεια του ελέγχου

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων 23 και 25 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται ότι:

«Άρθρο 23. Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί **φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της** με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφαση του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.[...]

Άρθρο 25

1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι, από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι, φέρουν, έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα, ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «**πλήρης**» ή «**μερικός**» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.[...]

Επειδή, σύμφωνα με την από 27.12.2017 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προκύπτει ότι ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθμ. /16.12.2016 εντολής ελέγχου, σε αντικατάσταση της υπ' αριθμ. /16.12.2016 εντολής, για τη διενέργεια μερικού ελέγχου γραφείου περιόδου 01/01/2000 – 31/12/2012, συνεπεία της υπ' αριθμ. Α.Β.Μ. Ο.Ε.Ο. Σ.Σ. /2015 παραγγελίας του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, η οποία τους παραδόθηκε μαζί με έναν ψηφιακό δίσκο (CD) ο οποίος περιείχε δεδομένα τραπεζικών λογ/σμών του προσφεύγοντα (ΑΦΜ) χρήσεων 2000 έως 2012. Κατόπιν του ελέγχου διαπιστώθηκαν και μη αιτιολογημένες πιστώσεις για τη σύζυγό του και συμπροσφεύγουσα (ΑΦΜ) ως συνδικαιούχος των υπό έρευνα τραπεζικών λογ/σμών και εκδόθηκε και η υπ' αριθμ. /22.11.2017 εντολή ελέγχου για τις χρήσεις 01/01/2006 – 31/12/2011.

Συνεπώς, ο εν λόγω μερικός έλεγχος που περιορίσθηκε στα δεδομένα των τραπεζικών καταθέσεων και τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των προσφευγόντων για τα έτη 2011 και 2012 όπου το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου δεν είχε παραγραφεί, διενεργήθηκε νόμιμα και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί των προσφευγόντων πρέπει να απορριφθούν.

Ως προς τις καταθέσεις που λογίσθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994, μετά την τροποποίηση με το άρθρο 15§3 του ν. 3888/2010, οριζόταν ότι: «3. Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1175/16.11.2017 διευκρινίσθηκαν τα εξής: «[...] 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. [...]»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 13-14, 16) εντοπίστηκαν δύο (2) καταθέσεις ποσού 12.500 € έκαστη στις 31.01.2011 στον υπ' αριθμ. λογ/σμό της Alpha Bank και στις 21.02.2011 στον υπ' αριθμ. λογ/σμό της Eurobank. Σύμφωνα στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι στο υπ' αριθμ. /27.12.2017 υπόμνημα των προσφευγόντων, ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι τα ποσά αυτά αφορούν μέρος των αμοιβών του ως μέλος ΔΣ της εταιρείας προσκομίζοντας αντίστοιχη βεβαίωση της εταιρείας βάσει της οποίας φαίνεται να δόθηκαν από την εταιρεία τρεις αριθμημένες επιταγές συνολικής αξίας 32.000 € για αμοιβές ετών 2008, 2009 και 2010. Ο έλεγχος απέρριψε τον εν λόγω ισχυρισμό, καθώς δεν προσκομίσθηκαν επαρκή στοιχεία.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προβάλλει τον ίδιο ως άνω ισχυρισμό και προσκομίζει επιπλέον:

- Αντίγραφο από το απόσπασμα του Πρακτικού της από 24.06.2012 τακτικής Γενικής Συνέλευσης της εν λόγω εταιρείας, όπου εμφανίζεται ο προσφεύγων ως ένας από τους τριάντα ένα (31) μετόχους της εταιρείας, ενώ στην ενότητα «Θέμα 4. Έγκριση αμοιβών των Μελών του Διοικητικού Συμβουλίου για τη χρήση 2011 και προέγκριση αμοιβών για τη χρήση 2012» αναγράφονται τα εξής: «Ο Πρόεδρος της ΓΣ ανακοινώνει στους Μετόχους τις καταβληθείσες αμοιβές των Μελών του Διοικητικού Συμβουλίου κατά τη χρήση 2011, που καταβλήθηκαν σύμφωνα με την απόφαση της Γεν. Συνέλευσης της

19.06.2011. Η Γενική Συνέλευση, με ψήφους 136.260 υπέρ, ομόφωνα αποδέχεται και εγκρίνει τις αμοιβές αυτές, της χρήσης του έτους 2011. Ακολούθως ο Πρόεδρος της Γενικής Συνέλευσης προτείνει και η Γεν. Συνέλευση ομόφωνα αποδέχεται και προεγκρίνει, για το έτος 2012, όπως δοθούν ως αμοιβές στα Μέλη του ΔΣ τα εξής: [...]» (Σχετ. 1α)

- Αντίγραφα των από 18.02.2011 και 31.01.2011 επιταγών εκδόσεως της εν λόγω εταιρείας εις διαταγήν του. (Σχετ. 1β)

Επειδή, στην έκθεση απόψεων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρονται τα εξής: «[...] τα ως άνω προσκομισθέντα στοιχεία δεν συνιστούν αποδεικτικά στοιχεία των ισχυρισμών του προσφεύγοντα για τους κάτωθι λόγους:

- Επειδή τα σώματα των επιταγών δεν φέρουν τραπεζική θεώρηση, αλλά και επειδή δεν προσκομίσθηκαν τα αποδεικτικά καταθέσεώς τους στους ελεγχόμενους λογ/σμούς.
- Επειδή δεν προσκομίσθηκαν αντίγραφα καρτελών από το τηρούμενο αναλυτικό καθολικό της ως άνω εταιρείας από τα οποία προκύπτουν και αποδεικνύονται οι δοσοληψίες της με τον προσφεύγοντα.
- Επειδή σύμφωνα με τη βεβαίωση της εταιρείας, η οποία προσκομίσθηκε και λήφθηκε υπόψη στην από 27.12.2017 έκθεση ελέγχου, φαίνεται ότι δόθηκαν από την εταιρεία οι ως άνω τρεις αριθμημένες επιταγές συνολικής αξίας 32.000 € για αμοιβές ετών 2008, 2009 και 2010 ενώ το απόσπασμα αναφέρει για τα έτη 2011 και 2012. [...]».

Επειδή, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντα για τη δικαιολόγηση των δύο (2) καταθέσεων εντός του 2011 ποσού 12.500 € έκαστη δεν είναι επαρκείς, ενώ η ως άνω θέση του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κρίνεται πλήρως αποδεκτή από την Υπηρεσία μας, συνεπώς, ορθώς οι εν λόγω καταθέσεις καταλογίσθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας για τη χρήση 2011.

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι λοιπές μη αιτιολογημένες καταθέσεις προέρχονται από καταβολές από πελάτες της εταιρείας του πατέρα του προς εξόφληση παλαιότερων οφειλών, από μεταφορές χρημάτων μεταξύ τραπεζικών του λογ/σμών και από επενδύσεις διαθέσιμου κεφαλαίου, προσκομίζοντας:

- Φωτοαντίγραφα των υπ' αριθμ. /31.12.2008, /03.04.2009, /31.12.2009, /03.06.2010 και /31.08.2010 τιμολογίων πώλησης εκδόσεως της εταιρείας προς τον πελάτη (ΑΦΜ) συνολικής αξίας 155.654,45 €. (Σχετ. 2α)
- Φωτοαντίγραφα των υπ' αριθμ. /03.12.2008, /06.12.2008, /17.12.2008, /20.12.2008, /31.12.2008, /04.02.2009, 1280/05.03.2009, /05.03.2009 και /03.04.2009 τιμολογίων πώλησης εκδόσεως της εταιρείας προς τον πελάτη (ΑΦΜ) συνολικής αξίας 143.493,27 €. (Σχετ. 2β)
- Φωτοαντίγραφο του με αριθμ. τίτλου /02.09.2008 ομολόγου προθεσμιακής κατάθεσης της Συνεταιριστικής Τράπεζας Δωδεκανήσου Συν.Π.Ε. όπου αναγράφεται ότι κατατέθηκαν την 01.09.2008 684.126,14 € με ημ/νία απόδοσης την 30.09.2008 (Σχετ. 3)
- Φωτοαντίγραφα των υπ' αριθμ. /19.04.2007 και /23.04.2010 συμβολαίων πώλησης ακινήτων, όπου μεταξύ των πωλητών είναι και ο προσφεύγων (Σχετ. 4α, 4β).

Επειδή, στην έκθεση απόψεων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρονται τα εξής: «[...] τα ως άνω προσκομισθέντα στοιχεία δεν συνιστούν αποδεικτικά στοιχεία των ισχυρισμών του προσφεύγοντα για τους κάτωθι λόγους:

- Επειδή δεν προσκομίσθηκαν τα τραπεζικά αποδεικτικά καταθέσεων στους ελεγχόμενους λογ/σμούς από τους πελάτες και για την εξόφληση των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων της εταιρείας
- Επειδή δεν συσχετίστηκε αλλά ούτε και αποδείχθηκε ότι οι υπό έλεγχο πιστώσεις απορρέουν από το με αριθμ. τίτλου /02.09.2008 ομόλογο προθεσμιακής κατάθεσης
- Επειδή δεν συσχετίστηκε αλλά ούτε και αποδείχθηκε ότι οι υπό έλεγχο πιστώσεις απορρέουν από τα υπ' αριθμ. /19.04.2007 και /23.04.2010 συμβόλαια αγοραπωλησίας οριζόντιων ιδιοκτησιών.»

Επειδή, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντα για τη δικαιολόγηση των λοιπών καταθέσεων εντός του 2011 ποσού 300.000 € δεν είναι επαρκείς, ενώ η ως άνω θέση του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κρίνεται πλήρως αποδεκτή από την Υπηρεσία μας, συνεπώς, ορθώς οι εν λόγω καταθέσεις καταλογίσθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας για τη χρήση 2011.

Εφαρμογή ευνοϊκότερων διατάξεων για τον πρόσθετο φόρο (ν. 4509/2017)

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 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.

[...]

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 του **άρθρου 58 του ν. 4174/2013**, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), 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, ενόψει των ανωτέρω, η Υπηρεσία μας οφείλει να εφαρμόσει από 01.01.2018 επί των εκκρεμών ενδικοφανών προσφυγών που εξετάζονται τις νέες διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 περί επιεικέστερης κύρωσης επί πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, συνεπώς, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

Ποσά σε €				A	B	Γ	Δ = B + Γ	
A/A	Πράξη	Διαφορά φόρου	Διαφορά φόρου ως % φόρου δήλωσης	Πρόσθετος φόρος ν. 2523/1997	Άρθρο 58 ΚΦΔ	Τόκοι Άρ.53 ΚΦΔ (53 μήνες x 0,73% = 38,69%)	Σύνολο προστίμου Άρ.49§1 ν.4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
1	2017	99.683,31	άνω του 50%	119.619,97	49.841,66	38.567,47	88.409,13	88.409,13
2	/2017	10.454,20	άνω του 50%	12.545,04	5.227,10	4.044,73	9.271,83	9.271,83

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 25.01.2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του (**ΑΦΜ**) και της (**ΑΦΜ**) και συγκεκριμένα:

- την αποδοχή αυτής ως προς την εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης βάσει του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 και την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ως κάτωθι, και
- την απόρριψη αυτής ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς τους.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Υπ' αριθμ. /2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012 (χρήσης 01/01 – 31/12/2011):

Ποσά σε €		Βάσει Δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	7.229,71	131.336,38	124.106,67	131.336,38	124.106,67
	της συζύγου	63.927,96	188.034,63	124.106,67	188.034,63	124.106,67
Φόρος	Πιστωτικό ποσό					
	Χρεωστικό ποσό	10.782,88	110.466,19	99.683,31	110.466,19	99.683,31
Προκαταβολή φόρου		10.114,88	10.114,88		10.114,88	
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		1.780,74	1.780,74		1.780,74	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		356,15	356,15		356,15	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ν.2523/1997)			119.619,97	119.619,97		
Πρόστιμο άρθρ.58 ΚΦΔ					49.841,66	49.841,66
Τόκος άρθρ.53 ΚΦΔ*					38.567,47	38.567,47
Σύνολο φόρων, τελών & εισφορών	για καταβολή	23.034,65	242.337,93	219.303,28	211.127,09	188.092,44
	για επιστροφή					

* Οι τόκοι έχουν υπολογισθεί από την 01.01.2014 μέχρι την ημ/νία έκδοσης της παρούσας απόφασης

2. Υπ' αριθμ. /2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Άρθρ.29 ν. 3986/2011 οικ. έτους 2012:

Ποσά σε €	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΔΙΑΦΟΡΑ	ΔΕΔ		ΔΙΑΦΟΡΑ
	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ		ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	
Φορολογητέο εισόδημα	15.419,71	65.511,96	127.428,08	186.915,84	233.412,25	127.428,08	186.915,84	233.412,25
Συντελεστής εισφοράς	1%	3%	4%	4%		4%	4%	
Ποσό εισφοράς	154,20	1.965,36	5.097,12	7.476,63	10.454,20	5.097,12	7.476,63	10.454,20
Πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας (120%)					12.545,04			
Πρόστιμο άρθρ.58 ΚΦΔ							5.227,10	5.227,10
Τόκος άρθρ.53 ΚΦΔ*							4.044,73	4.044,73
Σύνολο εισφοράς	154,20	1.965,36	5.097,12	7.476,63	22.999,24	5.097,12	16.748,46	19.726,03

* Οι τόκοι έχουν υπολογισθεί από την 01.01.2014 μέχρι την ημ/νία έκδοσης της παρούσας απόφασης

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**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.