



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: 2609

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**) και της (**ΑΦΜ**), κατοίκων Ρόδου, οδός, κατά των υπ' αριθμ./2017 και/2017 Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικών ετών 2012 και 2013 αντιστοίχως, και κατά των υπ' αριθμ./2017 και/2017 Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης άρθρ.29 ν. 3986/2011 οικονομικών ετών 2012 και 2013 αντιστοίχως 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, επαγόμαστε 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 23.720,66 €, πλέον 28.464,80 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 52.185,46 €.
2. Με την υπ' αριθμ./2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 01/01 – 31/12/2012) καταλογίσθηκε σε βάρος των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος ποσού 10.041,62 €, πλέον 10.871,94 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 20.938,55 €.
3. 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 αλληλγύης ποσού 2.347,55 €, πλέον 2.817,06 € (πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 5.164,61 €.
4. 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 2013 (χρήσης 01/01 – 31/12/2012) καταλογίσθηκε σε βάρος των προσφευγόντων ειδική εισφορά αλληλγύης ποσού 789,74 €, πλέον 852,92 € (πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 1.642,66 €.

Οι ως άνω διαφορές προέκυψαν κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. βάσει των υπ' αριθμ./17.10.2017 και/18.10.2017 εντολών ελέγχου (σε συνέχεια της υπ' αριθμ./22.02.2016 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 αλληλγύης δεν φέρουν 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 ότι οι τρεις (3) καταθέσεις ποσού 10.000 € έκαστη στις 30.01.2012, στις 30.03.2012 και στις 31.05.2012 προέρχονται από εξόφληση παλαιών οφειλών του πελάτη του, ενώ για αυτές που καταλογίσθηκαν στην προσφεύγουσα στο έτος 2011 στην ουσία αφορούν τον προσφεύγοντα και τον υιό του (..... – ΑΦΜ) από πελάτες τους.

- 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».

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 τα οικονομικά έτη 2012 και 2013, 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 προσδιορίσθηκε 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., ενώ αναγράφεται η ημερομηνία αυτών η 28^η Δεκεμβρίου 2017 και ο τόπος έκδοσης αυτών το Μαρούσι Αττικής, όπου εδρεύει η ως άνω υπηρεσία.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων ότι οι πράξεις είναι άκυρες καθώς δεν φέρουν 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./18.10.2017 εντολής ελέγχου, σε αντικατάσταση της υπ' αριθμ./22.02.2016 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./17.10.2017 εντολή ελέγχου για τις χρήσεις 01/01/2006 – 31/12/2012.

Συνεπώς, ο εν λόγω μερικός έλεγχος που περιορίστηκε 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. 12) εντοπίστηκαν τρεις (3) καταθέσεις στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογ/σμό του προσφεύγοντα στη Συνεταιριστική Τράπεζα Δωδεκανήσου ποσού 10.000 € έκαστη στις 30.01.2012, στις 30.03.2012 και στις 31.05.2012, όπου στην πρώτη και τρίτη εξ' αυτών αναφέρεται στην αιτιολογία το όνομα

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ότι οι ως άνω καταθέσεις συνολικού ποσού 30.000 € αφορούν εξόφλησή του από παλαιές οφειλές του πελάτη του με την επωνυμία προσκομίζοντας:

- την από 19.10.2010 βεβαίωση διακοπής εργασιών μη φυσικού προσώπου από την οποία προκύπτει ότι η εταιρεία με την επωνυμία με έναρξη εργασιών την 11.07.2001 με δραστηριότητα «Χονδρικό εμπόριο δοκών και ράβδων από σίδηρο ή χάλυβα» διέκοψε στις 12.10.2010, και
- μία επιστολή της εταιρείας (ΕΜΠΟΡΙΑ ΤΡΟΦΙΜΩΝ) όπου αναφέρονται τα εξής: «Αναφορικά με τις διευκρινίσεις που μας ζητήσατε για τις καταθέσεις μας στο λογαριασμό του κυρίου, έχουμε να αναφέρουμε τα εξής: Η εταιρεία μας ξεκίνησε ν' αγοράζει σίδηρο από τον κο για την κατασκευή εμπορικών αποθηκών στην περιοχή Τσαΐρι της Ρόδου, από τον Οκτώβριο του 1999. Το 2003 έγινε η αποπεράτωση του έργου. Αργότερα έγινε και η περίφραξη του χώρου. Η ολική εξόφληση του ποσού για την αγορά του σιδήρου έγινε με τρεις ισόποσες καταθέσεις μας, 10.000 ευρώ στις 31/10/2012, 10.000 ευρώ στις 30/03/2012 και 10.000 € στις 31/05/2012. Η κατάθεση έγινε στην τράπεζα Δωδεκανήσου στο λογαριασμό Αντίγραφα των τιμολογίων πριν το 2000 δεν βρίσκονται πλέον στο αρχείο μας.», συνοδευόμενη από αντίγραφα τιμολογίων πώλησης εκδόσεως του προσφεύγοντα προς την εν λόγω εταιρεία: το υπ' αριθμ./02.06.2003 συνολικής αξίας 1.301,12 €, το υπ' αριθμ./29.06.2001 συνολικής αξίας 199.000 δρχ, το υπ' αριθμ./01.06.2001 συνολικής αξίας 1.475.441 δρχ και το υπ' αριθμ./01.08.2001 συνολικής αξίας 254.194 δρχ.

Επειδή, στην έκθεση απόψεων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρονται τα εξής: «[...] όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι τρεις ένδικες πιστώσεις αφορούν εξόφληση εκδοθέντων τιμολογίων χρήσης 2003 και προγενέστερα από την εταιρεία δεν μπορεί να γίνει δεκτός για τους κάτωθι λόγους:

- Δεν συνάδει ο χρόνος πώλησης των εμπορευμάτων με αυτόν της εξόφλησης καθώς η χρονική απόσταση πλησιάζει τη δεκαετία.
- Δεν αποδεικνύεται το γνήσιο της υπογραφής της επιστολής της εταιρείας από τους νόμιμους εκπροσώπους της.
- Δεν προσκομίσθηκαν τα πρωτότυπα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.
- Το άθροισμα των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων δεν δικαιολογεί τις εν λόγω πληρωμές.
- Δεν προκύπτει ότι η πληρωμή της 30.03.2012 πραγματοποιήθηκε από την εταιρεία

Επειδή, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντα για τη δικαιολόγηση των 30.000 € 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 2012.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 13) διαπιστώθηκε ότι η συμπεροφεύγουσα εμφανιζόταν ως συνδικαιούχος στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογ/σμό της Eurobank μαζί με τον υιό της και τη σύζυγό του, όπου εντοπίστηκαν έξι (6) πιστώσεις για το έτος 2011 συνολικού ποσού 234.755,00 €, οι οποίες καταμερίσθηκαν ισομερώς στους τρεις συνδικαιούχους, με αποτέλεσμα να καταλογισθεί στην προσφεύγουσα εισόδημα από άγνωστη πηγή ποσού 78.251,67 €.

Επειδή για το ως άνω ποσό δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία που να δικαιολογούν την πηγή του εν λόγω εισοδήματος ούτε κατά τη διενέργεια του ελέγχου ούτε στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο γενικόλογος ισχυρισμός ότι αφορούν καταβολές προς τον σύζυγο και υιό της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

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 = Β + 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	23.720,66	άνω του 50%	28.464,79	11.860,33	9.177,52	21.037,85	21.037,85
2	/2017	10.066,61	άνω του 50%	10.871,94	5.033,31	3.894,77	8.928,08	8.928,08
3	/2017	2.347,55	άνω του 50%	2.817,06	1.173,78	908,27	2.082,04	2.082,04
4	/2017	789,74	άνω του 50%	852,92	394,87	305,55	700,42	700,42

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	24.828,34	24.828,34		24.828,34	
	της συζύγου	0,00	78.251,67	78.251,67	78.251,67	78.251,67
Φόρος	Πιστωτικό ποσό					
	Χρεωστικό ποσό	3.630,51	27.351,17	23.720,66	27.351,17	23.720,66
Προκαταβολή φόρου		1.929,60	1.929,60		1.929,60	
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		189,96	189,96		189,96	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		37,99	37,99		37,99	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ν.2523/1997) (120%)			28.464,79	28.464,79		
Πρόστιμο άρθρ.58 ΚΦΔ					11.860,33	11.860,33
Τόκος άρθρ.53 ΚΦΔ*					9.177,52	9.177,52
Σύνολο φόρων, τελών & εισφορών	για καταβολή	5.788,06	57.973,51	52.185,45	50.546,57	44.758,51
	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 Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013 (χρήσης 01/01 – 31/12/2012):

Ποσά σε €		Βάσει Δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	18.973,92	48.973,92	30.000,00	48.973,92	30.000,00
	της συζύγου	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	24,99		-24,99		-24,99
	Χρεωστικό ποσό		10.041,62	10.041,62	10.041,62	10.041,62
Προκαταβολή φόρου		860,21	860,21		860,21	
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		167,40	167,40		167,40	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		33,48	33,48		33,48	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ν.2523/1997) (108%)			10.871,94	10.871,94		
Πρόστιμο άρθρ.58 ΚΦΔ					5.033,31	5.033,31
Τόκος άρθρ.53 ΚΦΔ*					3.894,77	3.894,77
Σύνολο φόρων, τελών & εισφορών	για καταβολή	1.035,73	21.974,65	20.938,55	20.030,79	18.994,69
	για επιστροφή					

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

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

Ποσά σε €	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΔΙΑΦΟΡΑ	ΔΕΔ		ΔΙΑΦΟΡΑ
	ΥΠΟΧΡΕΩΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΥΠΟΧΡΕΩΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ		ΥΠΟΧΡΕΩΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	
Φορολογητέο εισόδημα	24.828,34	0,00	24.828,34	78.251,67	78.251,67	24.828,34	78.251,67	78.251,67
Συντελεστής εισφοράς	2%		2%	3%		2%	3%	
Ποσό εισφοράς	496,57	0,00	496,57	2.347,55	2.347,55	496,57	2.347,55	2.347,55
Πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας (120%)					2.817,06			
Πρόστιμο άρθρ.58 ΚΦΔ							1.173,78	1.173,78
Τόκος άρθρ.53 ΚΦΔ*							908,27	908,27
Σύνολο εισφοράς	496,57	0,00	496,57	2.347,55	5.164,61	496,57	4.429,59	4.429,59

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

4. Υπ' αριθμ./2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Άρθρ.29 ν. 3986/2011 οικ. έτους 2013:

Ποσά σε €	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΔΙΑΦΟΡΑ	ΔΕΔ		ΔΙΑΦΟΡΑ
	ΥΠΟΧΡΕΩΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΥΠΟΧΡΕΩΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ		ΥΠΟΧΡΕΩΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	
Φορολογητέο εισόδημα	18.973,92	0,00	48.973,92	0,00	30.000,00	48.973,92	0,00	30.000,00
Συντελεστής εισφοράς	1%		2%			2%		
Ποσό εισφοράς	189,74	0,00	979,48	0,00	789,74	979,48	0,00	789,74
Πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας (108%)					852,92			
Πρόστιμο άρθρ.58 ΚΦΔ						394,87		394,87
Τόκος άρθρ.53 ΚΦΔ*						305,55		305,55
Σύνολο εισφοράς	189,74	0,00	979,48	0,00	1.642,66	1.679,90	0,00	1.490,16

* 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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.