



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23.05.2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1029

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ. κατά της υπ' αρ.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
5. Την υπ' αρ.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Το με αρ. εισ. πρωτ. ΕΙ 2018 ΕΜΠ/23-05-2018 συμπληρωματικό υπόμνημα, που κατέθεσε ο προσφεύγων στην Υπηρεσία μας, κατόπιν της υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΞ 2018 ΕΜΠ/ -2018 κλήσης προς ακρόαση.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, καθώς και επί του με αρ. εισ. πρωτ. ΕΙ 2018 ΕΜΠ/.....-2018 συμπληρωματικού υπομνήματος και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 18.274,53€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 21.929,43€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης 1.487,89€, ήτοι συνολικό ποσό **41.691,85€, για το οικονομικό έτος 2012 (εισοδήματα έτους 2011).**

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από2017 έκθεσης ελέγχου Φόρου Εισοδήματος (Ν. 2238/94) της Δ.Ο.Υ., κατόπιν μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αρ.-2017 εντολής του Προϊσταμένου της. Ο έλεγχος αφορούσε το οικονομικό έτος 2012 και συγκεκριμένα την αξιοποίηση των δεδομένων των τραπεζικών καταθέσεων του προσφεύγοντος, προκειμένου να διαπιστωθεί αν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48§3 του Ν. 2238/1994 (*προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία*).

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ.-2014 (αρ. εισερχ.-2014) έγγραφο της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης του άρθρου 7 του Ν. 3691/2008, σύμφωνα με το οποίο από έρευνα που διενεργήθηκε σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος στην Τράπεζα, για το χρονικό διάστημα 01/01/2011 έως 31/12/2011, προέκυψαν υπόνοιες περί διάπραξης του αδικήματος της φοροδιαφυγής.

Σε εκτέλεση της ως άνω εντολής ο έλεγχος προέβη, μέσω του συστήματος ΣΜΤΛ & ΛΠ της Γ.Γ.Δ.Ε. (αρ. αιτήματος), σε άνοιγμα των υπ' αρ.,&τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος στην Τράπεζα (*Πρώην*), για την περίοδο 01.01.2011-31.12.2011.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, στους εν λόγω τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσε ο προσφεύγων το επίμαχο διάστημα διαπιστώθηκε προσαύξηση της περιουσίας του από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με το αρ. 48§3 του Ν. 2234/94, για το οικ. έτος 2012 (εισοδήματα περιόδου 01.01.-31.12.2011) ύψους 53.283,41€.

Η εν λόγω προσαύξηση προέκυψε εξολοκλήρου από τον έλεγχο του υπ' αρ. τραπεζικού λογαριασμού του προσφεύγοντος στην Τράπεζα και συγκεκριμένα από τις ακόλουθες πιστώσεις:

<u>Ημερομηνία</u>	<u>Ποσό</u>	<u>Αιτιολογία</u>
.....	40.000,00	Κατάθεση μετρητών
.....	10.000,00	Κατάθεση μετρητών
.....	15.000,00	Κατάθεση μετρητών
.....	3.185,24	Κατάθεση μετρητών
.....	2.815,00	Κατάθεση μετρητών
.....	5.000,00	Κατάθεση μετρητών
.....	3.186,24	Κατάθεση μετρητών
.....	6.000,00	Κατάθεση μετρητών
.....	4.000,00	Κατάθεση μετρητών
.....	4.500,00	Κατάθεση μετρητών
.....	2.476,38	Κατάθεση μετρητών
.....	2.000,00	Κατάθεση μετρητών
.....	5.000,00	Κατάθεση μετρητών
.....	3.185,23	Κατάθεση μετρητών
.....	2.000,00	Κατάθεση μετρητών
.....	5.000,00	Κατάθεση μετρητών
.....	6.000,00	Κατάθεση μετρητών
.....	119.348,09€	

Ο προσφεύγων στο πλαίσιο της προθεσμίας που του δόθηκε με το υπ' αρ.-2017 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 προσκόμισε στον έλεγχο τις από 31/3/2011 αποδείξεις είσπραξης μετρητών, που αφορούν το μέρισμα (33.032,30€) και την επιχειρηματική του αμοιβή (41.290,38€) για τη χρήση 2010 από την εταιρία «.....» - Α.Φ.Μ., συνολικού ύψους 74.322,76€, αιτούμενος την μείωση της διαπιστωθείσας προσαύξησης περιουσίας κατά το ποσό αυτό.

Ο φορολογικός έλεγχος έκανε αποδεκτό εν μέρει το αίτημα του προσφεύγοντος, αφαιρώντας από την αρχικώς διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας (119.347,09€) το ποσό των 66.064,68€ (74.322,76€-παρακρατηθείς φόρος 8.258,08€) και καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι η

προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος από άγνωστη πηγή ή αιτία για το έτος 2011 ανήλθε στο ποσό των 53.283,41€ (119.348,09-66.064,68€)

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της υπ' αρ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

➤ **Η φορολογική αρχή έσφαλε αναφορικά με τον προσδιορισμό των επίδικων πιστώσεων στον υπ' αρ. τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος ως προσαύξηση περιουσίας.** Συγκεκριμένα:

1. Ο προσφεύγων επικαλείται και προσκομίζει στοιχεία (*δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, αποδείξεις είσπραξης κερδών-μερισμάτων από τις εταιρίες στις οποίες συμμετείχε και πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών*), που αποδεικνύουν την οικονομική του κατάσταση την περίοδο 2007-2010. Σύμφωνα με τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου οικ. ετών 2008-2011 το διαθέσιμο κεφάλαιο του προσφεύγοντος την 01/01/2011 ανερχόταν στο ποσό των 202.303,13€, το οποίο δεν δαπανήθηκε, φυλασσόταν εκτός τραπεζικού συστήματος τα ως άνω έτη και μέρος αυτού κατατέθηκε στον επίμαχο τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος το υπό κρίση έτος 2011, καλύπτοντας τις πιστώσεις που χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αιτία (άρθρο 48§3 του Ν. 2238/94).
2. Το ποσό των 6.000,00€ που πιστώθηκε στις2011 στον υπ' αρ. τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στην Τράπεζα, δεν συνιστά προσαύξηση της περιουσίας του αλλά προέρχεται από την είσπραξη της με αρ. τραπεζικής επιταγής που εξέδωσε σε διαταγή του προσφεύγοντος η ασφαλιστική/χρηματοπιστωτική εταιρία, που εδρεύει στο, προς εξόφληση νοσηλίων του που καλύπτονταν ασφαλιστικά από την μεταξύ τους σύμβαση.
3. Το ποσό των 3.000,00€ που πιστώθηκε στις-2011 στον υπ' αρ. τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στην Τράπεζα, δεν συνιστά προσαύξηση της περιουσίας του αλλά πρόκειται για πίστωση από μεταφορά του εν λόγω ποσού από τον με αρ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρείται στην ίδια τράπεζα.
4. Η φορολογική αρχή μη νόμιμα από το ποσό των 74.322,76€, (το οποίο αφορούσε χρήματα που έλαβε ο προσφεύγων στις/2011, για την συμμετοχή του στα κέρδη της ετερόρρυθμης εταιρίας «.....», αφαίρεσε τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος ύψους 8.258,08€

➤ **Εφαρμογή της ευνοϊκότερης διάταξης του Ν. 4509/2017**, που καθιερώνει την επιβολή προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2014 και τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, αντί του πρόσθετου φόρου του Ν. 2523/97, στις περιπτώσεις που συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογουμένου.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης κρίσης της διοίκησης αναφορικά με τον χαρακτήρισμό των πιστώσεων ως προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή, στο άρθρο **28§2 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1.

Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο **64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, στο άρθρο **65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, στο άρθρο **48 § 3 του Ν. 2238/94**, έτσι όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 15 §3 του Ν. 3888/10, ορίζονται τα εξής: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή, στην **ΠΟΛ 1095/29-4-2011** ορίζεται ότι: «1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.» 2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις

νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά. 3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και **καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη.** Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. 4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. 5. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες.».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας: «.....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»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015**: «.....3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο

φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. **Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.....»**

Επειδή, σύμφωνα με την **884/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ:** «..... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την επεξεργασία του υπ' αρ. τραπεζικού λογαριασμού του προσφεύγοντος στην Τράπεζα προέκυψαν πιστώσεις χρηματικών ποσών συνολικού ύψους 53.283,41€, για τις οποίες δεν δικαιολογήθηκε η αιτία και η προέλευσή τους και κατ' επέκταση θεωρήθηκαν ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι οι επίμαχες πιστώσεις προέρχονται από εισοδήματα παλαιότερων ετών.

Επειδή, όπως προκύπτει από την από/2017 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ο φορολογικός έλεγχος περιορίστηκε αποκλειστικά και μόνο στην διερεύνηση των πιστώσεων στους υπ' αρ.,&τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος στην Τράπεζα (Πρώην), για την περίοδο 01.01.2011-31.12.2011, χωρίς να επεκταθεί σε άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς, με αποτέλεσμα να μην προκύπτει πλήρης εικόνα, αναφορικά με το σύνολο των πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς το επίμαχο διάστημα.

Επειδή, ο προσφεύγων, πλην του πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου και των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος παλαιότερων οικ. ετών (2008-2011) δεν προσκόμισε άλλα στοιχεία, (όπως υπόλοιπα των λοιπών τραπεζικών λογαριασμών στις 31/12/2010, κινήσεις – πιστώσεις από το σύνολο των

λογαριασμών του για το έτος 2011) προκειμένου να διαπιστωθεί ότι τα μη αναλωθέντα κεφάλαια προηγούμενων ετών δεν κατατέθηκαν σε έτερους λογαριασμούς του προσφεύγοντος άλλων τραπεζών, ούτως ώστε να υπήρχε η δυνατότητα επίκλησης καταθέσεων μετρητών από κεφάλαιο προηγούμενων ετών.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα προσκομισθέντα γραμμάτια είσπραξης της Τράπεζας, τα οποία αφορούν τις επίμαχες πιστώσεις, ορισμένες από τις καταθέσεις των μετρητών διενεργήθηκαν από τρίτα πρόσωπα και όχι από τον προσφεύγοντα.

Ως εκ τούτου, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως ατεκμηρίωτος.

Ως προς τις επιμέρους πιστώσεις των 6.000€ στις 4/11/2011 και των 3.000€ στις 19/5/2011 .

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι πιστώσεις των 6.000€ στις/2011 και των 3.000€ στις/2011 στον υπ' αρ. τραπεζικό του λογαριασμό, προέρχονται από γνωστή πηγή και αιτία και ως εκ τούτου δεν δύναται να θεωρηθούν ως προσαύξηση της περιουσίας του.

Επειδή, όπως προκύπτει από την από/2017 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. και συγκεκριμένα στη σελίδα 22 από τον σχετικό πίνακα του συνόλου των πιστώσεων (πρωτογενών καταθέσεων) στον ανωτέρω τραπεζικό λογαριασμό, ο φορολογικός έλεγχος δεν συμπεριέλαβε τις ως άνω πιστώσεις στην προσδιορισθείσα προσαύξηση περιουσίας.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ως προς τις εν λόγω πιστώσεις απορρίπτονται ως αβάσιμοι και παρελκυστικώς προβαλλόμενοι.

Ως προς τα εισπραχθέντα ποσά από την την εταιρία «.....»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή μη νόμιμα από το ποσό των 74.322,76€, το οποίο αφορούσε χρήματα που έλαβε ο προσφεύγων στις/2011, για την συμμετοχή του στα κέρδη της ετερόρρυθμης εταιρίας «.....», αφαίρεσε τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος ύψους 8.258,08€.

Επειδή, όπως προκύπτει από την από/2017 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. η φορολογική αρχή έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι μέρος των πιστώσεων στον υπ' αρ., όπως εμφανίζονται στον πίνακα της σελίδας 22, δύναται να καλυφθούν από τα χρήματα που εισέπραξε ο προσφεύγων στις/2011 και αφορούν της επιχειρηματική του αμοιβή και το μέρισμα για την χρήση του 2010 από την εταιρία «.....» στην οποία συμμετείχε ως ομόρρυθμος εταίρος.

Επειδή, σύμφωνα με τις δύο αποδείξεις εκδόσεως της εταιρίας «.....» ο προσφεύγων στις 31/03/2011 έλαβε σε μετρητά ποσό 33.032,30€, που αφορά μέρος της χρήσης 2010 και 41.290,38€ που αφορά την επιχειρηματική του αμοιβή για την ίδια χρήση.

Επειδή, όπως προκύπτει από την υπ' αρ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2011 ο προσφεύγων δήλωσε ως επιχειρηματική αμοιβή από την Ε.Ε. (στον κωδικό 403) το ποσό των 41.290,38€, ως καθαρά κέρδη από εταιρείες που φορολογήθηκαν με το άρθρο 10 του Κ.Φ.Ε. το ποσό των 33.032,30€ (στον κωδικό 431) και ως φόρο που παρακρατήθηκε στα εν λόγω καθαρά κέρδη το ποσό των 8.258,08€(στον κωδικό 433).

Επειδή, το ποσό των 33.030,02€, αφορά στα καθαρά κέρδη της χρήσης του 2010, που έλαβε ο προσφεύγων από την εταιρία «.....»- Α.Φ.Μ. μετά την αφαίρεση-παρακράτηση του φόρου ύψους 8.258,08€.

Επειδή, το ποσό των 41.290,38€ αφορά στην επιχειρηματική αμοιβή, που έλαβε ο προσφεύγων από την εταιρία «.....» για την χρήση του 2010, ποσό για το οποίο κατά την είσπραξη στις 31/03/2011 δεν παρακρατήθηκε φόρος.

Επειδή, η φορολογική αρχή μη νόμιμα αφαίρεσε εκ νέου τον φόρο των 8.258,08€ από το ποσό των 74.322,76€,που εισέπραξε ο προσφεύγων στις 31/03/2011.

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός. Το ποσό δε που θα πρέπει να μειώσει την αρχικώς προσδιορισθείσα προσαύξηση περιουσίας είναι αυτό των 74.322,76€ και όχι το ποσό των 66.064,68€ που αφαίρεσε ο φορολογικός έλεγχος.

Κατόπιν των ανωτέρω το τελικό ποσό των πρωτογενών καταθέσεων, που θα πρέπει να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, καθώς δεν προέκυψε γι' αυτό η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής του για την χρήση του 2011 (οικ. έτος 2012) **ανέρχεται στο ποσό των 45.025,33€ (119.348,09€-74.322,76€).**

Κατόπιν των ανωτέρω, το φορολογητέο εισόδημα, ο αναλογούν φόρος και η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του ν. 3986/2011 για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011 (Οικ. έτος 2012) προσδιορίζονται ως ακολούθως:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά βάσει της παρούσας απόφασης		Διαφορά απόφασης – δήλωσης
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
Α - Β. Από ακίνητα	855,00	5.158,25	855,00	5.158,25	855,00	5.158,25	0,00
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις	9.452,30	826,27	9.452,30	826,27	9.452,30	826,27	0,00

Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις						
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	3.698,00		3.698,00		3.698,00	0,00
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα			53.283,41		45.025,33	45.025,33
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης						
Συνολικό εισόδημα	14.005,30	5.984,52	67.288,71	5.984,52	59.030,63	5.984,52
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
Υπόλοιπο	14.005,30	5.984,52	67.288,71	5.984,52	59.030,63	5.984,52
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται			67.288,71			
Άθροισμα	14.005,30	5.984,52	67.288,71	5.984,52	59.030,63	5.984,52
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994			67.288,71			
Φορολογητέο εισόδημα	14.005,30	5.984,52	67.288,71	5.984,52	59.030,63	5.984,52

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Διαφορά απόφασης – δήλωσης
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	14.005,30	67.288,71	59.030,63	45.025,33
	Της συζύγου	5.984,52	5.984,52	5.984,52	
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	-2.852,11			2.852,11
	Χρεωστικό ποσό		15.422,42	12.138,58	12.138,58
Προκαταβολή φόρου		275,84	275,84	275,84	0,00
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		96,07	96,07	96,07	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		19,21	19,21	19,21	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			21.929,43	17.988,83	17.988,83
Εισφορά Αλληλεγγύης		814,34	2.302,23	2.054,49	1.240,15
Τέλος επιτηδεύματος		400,00	400,00	400,00	0,00
Έκπτωση λόγω υποβολής δήλωσης μέσω διαδικτύου		-26,01	0,00	-26,01	0,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		40.445,20	32.947,01	32.947,01
	για επιστροφή	-1.272,66			1.272,66

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Διαφορά απόφασης – δήλωσης
Εισόδημα επιβολής εισφοράς προσφύγοντος	40.717,20	76.741,01	68.482,93	27.765,73
Συντελεστής εισφοράς	2%	3%	3%	
Εισφορά προσφύγοντος	814,34	2.302,23	2.054,49	1.240,15

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. ...**5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.**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, στο άρθρο **58§1 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «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: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, σύμφωνα με το άρθρο **53 παρ. 1 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/2018 ορίζεται ότι: «...για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58,58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 (περιόδου 01/01-31/12/2011), επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

Υπ' αριθμ.-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 (περιόδου 01/01-31/12/2011):

Διαφορά φόρου: 14.990,69€

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες X 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	17.988,83€	7.495,35€	5.799,90€	13.295,25€	13.295,25€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./.....2018 ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., και την τροποποίηση της υπ' αρ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση υπόχρεου- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση

Υπ' αρ.-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Διαφορά φόρου	18.274,53€	14.990,69€	-3.283,84€
Πρόσθ. φόρος λόγω ανακρίβειας	21.929,43€	0,00€	-21.929,43€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		7.495,35€	7.495,35€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		5.799,90€	5.799,90€
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	1.487,89€	1.240,55€	-247,34€
Σύνολο φόρου για καταβολή	41.691,85€	29.526,49€	-12.165,36€

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.