



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604537

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 11/05/2018

Αριθμός Απόφασης: 2356

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. 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. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 22/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, διαμένοντος προσωρινά στη (.....), κατά των υπ' αριθμ.: 1)/2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12-2011, 2)/2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12-2012, 3)/2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12-2013, 4)/2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014-31/12-2014, 5) από 18/12/2017 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού

Φόρου Εισοδήματος των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ.: 1)/2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12-2011, 2)/2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12-2012, 3)/2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12-2013, 4)/2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014-31/12-2014, των οποίων ζητείται η ακύρωση και την από 18/12/2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 22/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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:

Με την υπ' αριθμ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12-2011, προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 44.480,28 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 53.674,52 €, πλέον διαφορά στην εισφορά αλληλεγγύης ν.3986/2011 ποσού 4.577,19 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 102.980,48 €.

Με την υπ' αριθμ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12-2012, προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 1.068,93 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 1.197,20 €, πλέον διαφορά στην εισφορά αλληλεγγύης ν.3986/2011 ποσού 47,65 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 2.313,78 €.

Με την υπ' αριθμ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12-2013, προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 1.516,56 €, πλέον

πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 1.334,57 €, πλέον διαφορά στην εισφορά αλληλεγγύης ν.3986/2011 ποσού 16,67 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 2.867,80 €.

Με την υπ' αριθμ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014-31/12-2014, προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 1.914,08 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 708,85 €, πλέον διαφορά στην εισφορά αλληλεγγύης ν.3986/2011 ποσού 206,20 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 2.332,75 €.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 18/12/2017 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ./2016 εντολής ελέγχου, αιτία της οποίας υπήρξε η με αριθμό ΑΒΜ : Ε.Ο.Ε. Ρ.Β./2016 εισαγγελική παραγγελία, λόγω ύπαρξης μεγάλων καταθέσεων του προσφεύγοντος στις τράπεζες του εσωτερικού, οι οποίες δεν καλύπτονται από τα ετήσια φορολογητέα εισοδήματα του.

Από την επεξεργασία των λογαριασμών καταθέσεων προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις, που δεν αναφέρονται στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ότι έχουν δηλωθεί. Μετά την επεξεργασία των λογαριασμών, προσδιορίστηκαν τα ποσά που ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δεν έχουν φορολογηθεί. Οι πρωτογενείς καταθέσεις που δεν δικαιολογούνται συνοπτικά έχουν ως εξής:

Οικονομικό Έτος	Ποσά Πρωτογενών καταθέσεων βάσει στοιχείων τραπεζών
2012	116.057,14
2013	4.765,70
2014	10.432,25
2015	6.444,09

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Η κοινοποίηση των πράξεων είναι άκυρη καθότι αυτές θυροκολλήθηκαν στην πολυκατοικία επί της οδού στη, που ήταν η παλαιότερη κατοικία του, η οποία είναι πλέον εκμισθωμένη σε τρίτους, ενώ ο ίδιος εργαζόταν στη και είχε εξουσιοδοτήσει το δικηγόρο του, ώστε να παραλαμβάνει τα προς κοινοποίηση έγγραφα, γεγονός που έθεσε έγκαιρα σε γνώση του αρμόδιου ελεγκτή.
- Η σχετική Έκθεση Ελέγχου στερείται παντελώς αιτιολογίας.

- Δεν του κοινοποιήθηκε σημείωμα διαπιστώσεων. Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης και της δικαστικής προστασίας.
- Η υπ' αριθμ./2017 προσβαλλόμενη πράξη έχει παραγραφεί γιατί αφορά τη χρήση 2011.
- Δεν υπάρχει προσαύξηση εισοδήματος.
- Παραβίαση της αρχής της φοροδοτικής του ικανότητας.

Επειδή, στην παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 (Όπως το τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 48 προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175/30-9-2010) και σύμφωνα με το άρθρο 20 του ιδίου νόμου ισχύει από 30/9/2010 και μετά) ορίζεται:

«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 1095/2011 «Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010, μεταξύ άλλων αναφέρεται:

« 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 παραγραφο 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»...

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.

.....

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.

.....

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...».

Επειδή, στο με Αρ.Πρωτ. ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015/05-11-2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα « Διευκρινήσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας.» αναφέρεται:

«Απαντώντας σε προφορικά και γραπτά ερωτήματα περί της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα :

Β΄ Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια

κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της.

5.

6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.

7.

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.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94 .».

Επειδή, σε συνέχεια των εγκυκλίων διαταγών ΠΟΛ 1033/21.2.2013 και ΠΟΛ.:1228 /15.10.2014 του Υπ. Οικ. με τις οποίες δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 όπως ίσχυε στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που απέστειλαν εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-2011 με τις οποίες παρασχέθηκαν οι

παρακάτω διευκρινίσεις σύμφωνα με τις οποίες προβλέπεται ότι φορολογείται η προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και όχι η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας που δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της.

Περαιτέρω 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 κ.λπ. (σχετ. η ΠΟΛ. 1095/2011).

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 εμπειριστατωμένη (σχετ. διατ. άρθ. 28 και 64 Ν. 4174/2013).

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται και προσκομίζει στοιχεία που δεν είχε συμπεριλάβει στις υποβληθείσες δηλώσεις αυτά εξετάζονται και συνεκτιμούνται από τον έλεγχο.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1175/2017** με θέμα: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» στην οποία αναφέρεται ότι: «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, 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, σε κάθε περίπτωση η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 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 στην κείμενη νομοθεσία χρόνος παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου), και σε υπόθεση, όπως η παρούσα, στην οποία η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό), άγνωστης πηγής ή αιτίας, που λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010, η έννοια δε αυτή δεν δημιουργεί ζήτημα αντίθεσης της διάταξης προς την παράγραφο 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ούτε, άλλωστε, προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου. (ΣΤΕ 884/2016).

Επειδή, με την με αριθμ. **884/2016** απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας έγινε δεκτό το εξής : *«Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.».*

Ως προς την κοινοποίηση του Σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, των προσβαλλόμενων πράξεων και της Έκθεσης Ελέγχου

Επειδή, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 10 του Ν. 4174/2013, όπως αυτή αντικαταστάθηκε και ισχύει με το άρθρο 40 παρ. 4 Ν.4223/2013 :

«4. Ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, υποχρεούται να ενημερώνει εγγράφως τη Φορολογική Διοίκηση εντός δέκα (10) ημερών για μεταβολές στην επωνυμία, το διακριτικό τίτλο, τη διεύθυνση κατοικίας ή τη διεύθυνση των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, την έδρα, το αντικείμενο της δραστηριότητας, τη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, καθώς και τις λοιπές πληροφορίες που παρασχέθηκαν κατά το χρόνο της εγγραφής. Ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλείται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης τις μεταβολές του προηγούμενου εδαφίου, μέχρι το χρόνο ενημέρωσης της. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται ο τρόπος ενημέρωσης και οι λεπτομέρειες εφαρμογής της παρούσας παραγράφου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 και 2 του άρθρου 5 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.»

Επειδή, στο μητρώο του συστήματος TAXIS, ο προσφεύγων εμφανίζεται ως κάτοικος επί της οδού Σε περίπτωση αλλαγής της κατοικίας του ήταν υποχρεωμένος, σύμφωνα με τα ανωτέρω, να δηλώσει την οποιαδήποτε μεταβολή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., κάτι το οποίο δεν έπραξε. Ως εκ τούτου, οι κοινοποιήσεις του Σημειώματος διαπιστώσεων με τις προσωρινές πράξεις προσδιορισμού του φόρου καθώς και οι εκθέσεις ελέγχου με τις οριστικές πράξεις προσδιορισμού του φόρου κοινοποιήθηκαν στην κατοικία του, όπως αυτή είχε δηλωθεί από τον ίδιο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4174/2013. Επίσης την ίδια ημέρα στάλθηκαν και στο προσωπικό του e-mail από το e-mail της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

Επειδή, σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στην από 18/12/2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και στις αιτιολογημένες απόψεις της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, μετά την έκδοση της υπ' αριθ./2016 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, των χρήσεων 2011, 2012, 2013, 2014 & 2015, κοινοποιήθηκε πρόσκληση την 19/10/2016 στον προσφεύγοντα, όπως προσέλθει για την έναρξη του ελέγχου προσκομίζοντας όλα τα δικαιολογητικά των φορολογικών δηλώσεων ενώ ταυτόχρονα υπήρξε και τηλεφωνική επικοινωνία. Αυθημερόν, προσήλθε στην Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας ο λογιστής προσκομίζοντας εξουσιοδότηση του προσφεύγοντος, η οποία είχε θεωρηθεί από το ΚΕΠ Δήμου την 17/10/2016. Στην πρόσκληση δεν ανταποκρίθηκε ο ανωτέρω, προβάλλοντας δικαιολογίες «ότι προσπαθεί να μαζέψει τα στοιχεία και θα έλθει αμέσως...» όμως ουδέποτε ήλθε η έστειλε κάποιο στοιχείο . Έκτοτε αν και έγιναν και άλλες τηλεφωνικές οχλήσεις και παρ' ότι ποτέ δεν αρνήθηκε τις προσκλήσεις, εντούτοις ποτέ δεν προσήλθε και δεν προσκόμισε τίποτε. Επίσης και ο λογιστής που εμφανίστηκε αρχικά με εξουσιοδότηση από τον προσφεύγοντα στο τέλος δήλωσε ότι πλέον δεν τον εκπροσωπεί. Μετά από όλα αυτά ο έλεγχος βασίστηκε στα στοιχεία που είχε στον φάκελο και συνέταξε το Σημείωμα διαπιστώσεων το οποίο θυροκολλήθηκε την 17/11/2017 στην οδό όπου δηλώνεται ως κατοικία του. Ταυτόχρονα, οι αρμόδιοι υπάλληλοι επικοινωνήσαν και τηλεφωνικά μαζί του, διότι στη διεύθυνση που δηλώνεται ως κατοικία του δεν υπάρχει κουδούνι ή γραμματοθυρίδα με το όνομα του, ο οποίος τους δήλωσε ότι αυτή είναι η διεύθυνση του, να τα θυροκολλήσουν και ότι θα στείλει το δικηγόρο του να τα παραλάβει. Επίσης ο δικηγόρος του σε τηλεφωνική επικοινωνία ζήτησε να προσέλθει την επομένη στην Δ.Ο.Υ. για να παραλάβει ότι άλλα έγγραφα μπορούσε. Οι αρμόδιοι υπάλληλοι του ζήτησαν να έχει εξουσιοδότηση και να έλθει όποτε θελήσει. Έκτοτε όμως δεν εμφανίστηκε κανένας.

Επομένως, βάσει των ανωτέρω διατάξεων και πραγματικών περιστατικών οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί άκυρης κοινοποίησης του Σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, των προσβαλλόμενων πράξεων και της Έκθεσης Ελέγχου και περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης και δικαστικής προστασίας κρίνονται αβάσιμοι και απορριπτέοι.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η χρήση 2011 έχει παραγραφεί

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι

διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί...».

Επειδή στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων, η χρήση 2011 (οικονομικό έτος 2012) παραγράφεται 31/12/2017. Οι δε προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις 21/12/2017, εντός της προθεσμίας περί παραγραφής. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί του αντιθέτου κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος.

Επειδή, όσον αφορά τις πρωτογενείς καταθέσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς κατά τα έτη 2011, 2012, 2013 και 2014 ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα από τα αναγκαία και εύλογα πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης και δεν προέβαλε επ' αυτών κανένα ισχυρισμό, ούτε κατά την διάρκεια του ελέγχου ούτε με την ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, για τις πρωτογενείς καταθέσεις ετών 2011, 2012, 2013 και 2014, στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα, δεν απεδείχθη η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής τους, ούτε ότι φορολογήθηκαν από άλλες διατάξεις, ή απαλλάχθηκαν από το φόρο με ειδική διάταξη,

προκειμένου αυτές να μην φορολογηθούν ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση, αποδεχόμεθα τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 18-12-2017 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, οι οποίες είναι νόμιμες, βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, με το άρθρο 58 «Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης» του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε κι ισχύει 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:

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 με το άρθρο 49 «Τροποποίηση του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του ν.4509/2017 ορίζεται:

«1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17.Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του

παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.».

Συνεπώς κατά τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων με την παρούσα Απόφαση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 49 παρ.2 του ν.4509/2017.

Επειδή, η ΠΟΛ 1003/2018 «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» αναφέρει, μεταξύ άλλων, ότι επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Από τα ως άνω αναφερθέντα προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από την 01/01/2018, κατά την έκδοση των αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδυασμένες διατάξεις των παρ. 1 και 2 του Ν. 4509/2017, σε κάθε υπόθεση, ασχέτως του αποτελέσματος αυτής και άσχετα από το γεγονός εάν ο προσφεύγων επικαλείται ή όχι την εν λόγω διάταξη.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν.4174/2013, ορίζεται ότι « παρ. 1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 «Πρόσθετοι φόροι» του ν.2523/1997 ισχύουν τα εξής: «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 απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 «Χρόνος υπολογισμού των πρόσθετων φόρων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς» του ν.2523/1997 με τις τροποποιήσεις του άρθρου 26 του ν.3943/2011,ΦΕΚ Α 66/31.3.2011, ισχύουν τα εξής: «4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ. Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.»

Επειδή, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 53 και 58 του ν.4174/2013, του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 και της ΠΟΛ 1003/2018, η υπηρεσία μας είναι σε θέση να προσδιορίσει το ύψος των πρόσθετων φόρων του προσφεύγοντος και να επιβάλλει την επιεικέστερη κύρωση βάσει του άρθρου 49 του ν.4509/2017, παρατίθενται οι κατωτέρω υπολογισμοί:

Οικονομικό έτος 2012 – Εισοδήματα 01/01/2011-31/12/2011

			(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ) = (Β)+(Γ)	
Υπολογισμός Πρόσθετων Φόρων	Διαφορά φόρου	Πλέον πιστ. δήλωσης	Άρθρο 1 ν.2523/1997	Άρθρο 58 ή 58Α παρ.2 ή 59 Κ.Φ.Δ.	Τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.	Σύνολο Προσ. Φόρ. άρθρ. 49 ν.4509/2017	Επιεικέστερη κύρωση μεταξύ (Α) και (Δ)
<u>Πράξη</u> <u>...../2017</u>	44.480,28 €	248,49 €	53.674,52 €	22.364,39€	17.305,56€	39.669,95 €	39.669,95 €
			53.674,52 €			39.669,95 €	

Στην προκειμένη περίπτωση το σύνολο των πρόσθετων φόρων βάσει του άρθρου 49 του ν.4509/2017 ανέρχεται σε 39.669,95 € και προκύπτει όφελος για τον προσφεύγοντα ποσού ύψους 14.004,57 €.

Οικονομικό έτος 2013 – Εισοδήματα 01/01/2012-31/12/2012

			(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ) = (Β)+(Γ)	
Υπολογι- σμός Πρόσθετων Φόρων	Διαφορά φόρου	Πλέον πιστ. δήλωσης	Άρθρο 1 ν.2523/1997	Άρθρο 58 ή 58Α παρ.2 ή 59 Κ.Φ.Δ.	Τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.	Σύνολο Προσ. Φόρ. άρθρ. 49 ν.4509/2017	Επιεικέστε- ρη κύρωση μεταξύ (Α) και (Δ)
<u>Πράξη</u> <u>...../2017</u>	1.068,93 €		1.197,20 €	534,47 €	413,57 €	948,03 €	948,03 €
			1.197,20 €			948,03 €	

Στην προκειμένη περίπτωση το σύνολο των πρόσθετων φόρων βάσει του άρθρου 49 του ν.4509/2017 ανέρχεται σε 948,03 € και προκύπτει όφελος για τον προσφεύγοντα ποσού ύψους 249,17 €.

Οικονομικό έτος 2014 – Εισοδήματα 01/01/2013-31/12/2013

			(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ) = (Β)+(Γ)	
Υπολογι- σμός Πρόσθετων Φόρων	Διαφορά φόρου	Πλέον πιστ. δήλωσης	Άρθρο 1 ν.2523/1997	Άρθρο 58 ή 58Α παρ.2 ή 59 Κ.Φ.Δ.	Τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.	Σύνολο Προσ. Φόρ. άρθρ. 49 ν.4509/2017	Επιεικέστε- ρη κύρωση μεταξύ (Α) και (Δ)
<u>Πράξη</u> <u>...../2017</u>	1.516,56 €		1.334,57 €	758,28 €	586,76 €	1.345,04 €	1.334,57 €
			1.334,57 €			1.345,04 €	

Στην προκειμένη περίπτωση το σύνολο των πρόσθετων φόρων βάσει του άρθρου 49 του ν.4509/2017 ανέρχεται σε 1.345,04 € και προκύπτει επιβάρυνση για τον προσφεύγοντα ποσού ύψους 10,47 €, οπότε για την παρούσα πράξη παραμένουν οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν.2523/1997..

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 22/01/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ

Η Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/2017) Οικονομικού Έτους 2012

Διαφορά φόρου	44.480,28 €
Πλέον πιστωτικό ποσό	248,49 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	39.669,95 €
Εισφορά αλληλεγγύης	4.577,19 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	88.975,91 €

ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/2017) Οικονομικού Έτους 2013

Διαφορά φόρου	1.068,93 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	948,03 €
Εισφορά αλληλεγγύης	47,65 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.064,61 €

ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/2017) Οικονομικού Έτους 2014

Διαφορά φόρου	1.516,56 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.334,57 €
Εισφορά αλληλεγγύης	16,67 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.867,80 €

ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/2017) Φορολογικού Έτους 2014

Διαφορά φόρου	1.914,08 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	708,85 €
Εισφορά αλληλεγγύης	206,20 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.332,75 €

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

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

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

**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.