



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 11-05-2018

Αριθμός απόφασης:2372

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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **18-1-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, [συζύγου του-ΑΦΜ], κατοίκου Αθηνών, επί της οδού, με ΑΦΜ:, κατά: Της υπ' αριθμ./**19-12-2017 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Φ.Π.**, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2011) και της υπ' αριθμ./**19-12-2017 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Φ.Π.**, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2012) εκδοθέντων από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Με τις παραπάνω πράξεις καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα τα ακόλουθα ποσά φόρων, προσθέτων φόρων κλπ συμβεβαιουμένων ποσών:

Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	Διαφορά φορολογικής βάσης	Ποσό διαφοράς φόρου	Εισφορά Αλληλεγγύης	Ποσό πρόσθετου φόρου	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
----------------	-------------------	-------------	-------------------------------------	---------------------------	---------------------	---------------------	----------------------	----------------------------

.....	19/11/2017	Φόρος Εισοδήματος	01-01/31-12- 2011	46.174,99	19.388,24	1.396,28	21.690,92	42.475,44
.....	19/11/2017	Φόρος Εισοδήματος	01-01/31-12- 2012	10.804,06	3.867,65	216,08	3.967,09	8.050,82
		ΣΥΝΟΛΑ		56.979,05	23.255,89	1.612,36	25.658,01	50.526,26

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 19-12-2017 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος των ελεγκτών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 Τμήματος όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **18-1-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (ΚΟΙΝ/ΣΗ 21-12-2017) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων καθώς και του με Α.Π./23-4-2018 (ΔΕΔ ΕΙ 2018 ΕΜΠ) εγγράφου Αποστολής πληροφοριών – Διενέργεια προσθέτων ελεγκτικών επαληθεύσεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, στην συνέχεια αποστολής ερωτημάτων μας με Α.Π. ΕΞ 2018 ΕΜΠ και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Αρχικά εκδόθηκε από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η υπ' αριθμ./3-2-2014 εντολή μερικού ελέγχου , για τον σύζυγο της προσφεύγουσας , – ΑΦΜ, που αφορούσε τις χρήσεις 2009 -2010 -2011 και **με αιτία ελέγχου την αποστολή εμβασμάτων στο εξωτερικό**. Στη συνέχεια και έπειτα από την υπ' αριθμ. Α.Β.Μ. ΟΙΚ. ΕΙΣ. ΠΕ/5-9-2012 παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος , κι αφού διαβιβάσθηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. **οπτικός δίσκος (CD) με τα τραπεζικά δεδομένα του συζύγου [.....]** διενεργήθηκε έρευνα για την διαπίστωση διαφορών μεταξύ του ύψους των τραπεζικών του καταθέσεων και των δηλωθέντων εισοδημάτων του. Ακολούθησε η τροποποίηση της παραπάνω αναγραφόμενης εντολής ελέγχου που αφορούσε το σύζυγο της προσφεύγουσας προκειμένου να αξιοποιηθούν τα δεδομένα του CD , **επεκτείνοντας τον έλεγχο στις χρήσεις 2000 έως και 2012 [οικονομικά έτη 2001-2013]** , σε σχέση με τα δεδομένα των τραπεζικών καταθέσεων του και προκειμένου να διαπιστώσουμε αν συντρέχει εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 § 3 του Ν. 2238/1994. Από την επεξεργασία αυτών των τραπεζικών δεδομένων προέκυψαν πιστώσεις – καταθέσεις χρηματικών ποσών στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, που δεν συνάδουν με τα δηλωθέντα εισοδήματά του. Στο ίδιο cd του Ε.Ο.Ε. και σε άλλο φύλλο επεξεργασίας (excel) , περιείχονταν πληροφορίες σχετικά με τους συνδικαιούχους των τραπεζικών του λογαριασμών και μεταξύ αυτών των συνδικαιούχων , συμπεριλαμβανόταν και η προσφεύγουσα [σύζυγος του αρχικά ελεγχόμενου]. Στη συνέχεια εκδόθηκε από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η υπ' αριθμ./**30-12-2016** εντολή μερικού ελέγχου και έπειτα από την **ΑΒΜ:ΕΟΕ ΣΣ/2017 ποινική δικογραφία** διαβιβάσθηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., από το Γραφείο Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος , συνημμένος κλειστός φάκελος που περιείχε έναν **οπτικό δίσκο (CD) με τα τραπεζικά δεδομένα της προσφεύγουσας**, για την

διενέργεια ποινικής προκαταρκτικής εξέτασης για τα αδικήματα της φοροδιαφυγής και της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα (Ν.4174/2013 όπως τροποποιήθηκε με το Ν. 4337/2015 ,Ν. 3691/2008). Το ηλεκτρονικό αρχείο (CD), που μας παραδόθηκε από τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος , περιελάμβανε αναλυτικές κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, χρήσεων 2000 έως και 2012 και κατόπιν της επεξεργασίας του διαπιστώθηκαν πιστώσεις – καταθέσεις χρηματικών ποσών στους κοινούς τραπεζικούς της λογαριασμούς, που δεν συνάδουν τόσο με τα δηλωθέντα εισοδήματά της, όσο και με τα εισοδήματα των συνδικαιούχων της . Επίσης στο CD που παραδόθηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. περιλαμβάνονταν, μεταξύ άλλων στοιχείων σε ιδιαίτερο φύλλο επεξεργασίας δεδομένων (excel), τα εμβάσματα που απέστειλε η προσφεύγουσα στο εξωτερικό.

Ο μερικός έλεγχος που διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. περιορίστηκε αποκλειστικά και μόνο στην επεξεργασία των δεδομένων του οπτικού δίσκου [CD] που παρελήφθη από τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος και στην κάλυψη των εμβασμάτων που εστάλησαν στο εξωτερικό καθώς και των λοιπών στοιχείων που υποβλήθηκαν (αντίγραφα κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών, λοιπά έγγραφα), προκειμένου να εξακριβωθεί αν συντρέχει εφαρμογή των διατάξεων της παρ.3 του άρθρου 48 Ν.2238/1994, ως προς την διαπίστωση προσαύξησης περιουσίας που προήλθε από πιστωτικές κινήσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς που η προσφεύγουσα είναι δικαιούχος ή συνδικαιούχος. Με τα στοιχεία που διαβιβάστηκαν στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. [αποστολή εμβασμάτων στο εξωτερικό και οπτικός δίσκος (CD) με τα τραπεζικά δεδομένα], διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας της προσφεύγουσας από καταθέσεις, όπως αυτή προσδιορίστηκε και αναλυτικά προκύπτει στην Έκθεση μερικού ελέγχου φορ. Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/94.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή της**, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** των ανωτέρω Πράξεων, προβάλλοντας ότι στους παρακάτω λογαριασμούς οι καταθέσεις των οποίων καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας φέρεται ως συνδικαιούχος η προσφεύγουσα για λόγους ασφαλείας των υπερήλικων γονέων της και οι κινήσεις έγιναν από τον πατέρα της από φορολογημένα εισοδήματά του και όχι από την προσφεύγουσα και συγκεκριμένα:

1. Για τις κινήσεις του λογ.των χρήσεων 2011 και 2012

Ημερομηνία	Ποσό	Αιτιολογία
4/8/2011	95.000,00	Πρόκειται για κατάθεση από τον πατέρα μου ο οποίος είναι πρώτο όνομα στο λογαριασμό από ανάληψη από το λογαριασμό επιταγή την ίδια ημέρα 4/8/2011 (συν. 1& 2)
6/9/2011	4.000,00	Πρόκειται για κατάθεση από τον πατέρα μου ο οποίος είναι πρώτο όνομα στο λογαριασμό από εισπραχθέντα ενοίκια εκτός τραπεζικού συστήματος. (συν. 4)

22/9/2011	1.770,00	Πρόκειται για κατάθεση από τον πατέρα μου ο οποίος είναι πρώτο όνομα στο λογαριασμό από εισπραχθέντα ενοίκια εκτός τραπεζικού συστήματος. (συν. 4)
11/11/2011	636,80	Πρόκειται για επιταγή μεταφορά από άλλο λογαριασμό
1/12/2011	570,00	Πρόκειται για κατάθεση από τον πατέρα μου ο οποίος είναι πρώτο όνομα στο λογαριασμό από εισπραχθέντα ενοίκια εκτός τραπεζικού συστήματος. (συν. 4)
13/12/2011	512,87	Πρόκειται για επιταγή μεταφορά από άλλο λογαριασμό
29/12/2011	21.035,29	Πρόκειται για κατάθεση από τον πατέρα μου ο οποίος είναι πρώτο όνομα στο λογαριασμό από ανάληψη από το λογαριασμό 250.000€ την ίδια ημέρα 29/12/2011 (συν. 3)
16/2/2012	712,18	Πρόκειται για επιταγή μεταφορά από άλλο λογαριασμό
13/3/2012	11.000,00	Πρόκειται για κατάθεση από τον πατέρα μου ο οποίος είναι πρώτο όνομα στο λογαριασμό από ανάληψη από το λογαριασμό 250.000€ την 29/12/2011 (συν. 3)
31/5/2012	5.000,00	Πρόκειται για κατάθεση από τον πατέρα μου ο οποίος είναι πρώτο όνομα στο λογαριασμό από ανάληψη από το λογαριασμό 250.000€ την 29/12/2011 (συν. 3) και από εισπραχθέντα ενοίκια εκτός τραπεζικού συστήματος (συν. 4)
6/6/2012	1.000,00	Πρόκειται για κατάθεση από τον πατέρα μου ο οποίος είναι πρώτο όνομα στο λογαριασμό από εισπραχθέντα ενοίκια εκτός τραπεζικού συστήματος. (συν. 4)

2. Για τις κινήσεις του λογ.των χρήσεων 2011 και 2012

Ημερομηνία	Ποσό	Αιτιολογία
25/1/2011	10.000,00	Πρόκειται για κατάθεση από τον πατέρα μου ο οποίος είναι πρώτο όνομα στο λογαριασμό από εισπραχθέντα ενοίκια εκτός τραπεζικού συστήματος. (συν. 4)
21/2/2011	19.999,80	Πρόκειται για επιταγή μεταφορά από άλλο λογαριασμό
27/12/2011	20.394,00	Πρόκειται για έμβασμα μεταφορά από άλλο λογαριασμό

25/1/2012	4.200,00	Πρόκειται για κατάθεση από τον πατέρα μου ο οποίος είναι πρώτο όνομα στο λογαριασμό από ανάληψη από το λογαριασμό 250.000€ την 29/12/2011 (συν. 3)
13/3/2012	9.800,00	Πρόκειται για κατάθεση από τον πατέρα μου ο οποίος είναι πρώτο όνομα στο λογαριασμό από ανάληψη από το λογαριασμό 250.000€ την 29/12/2011 (συν. 3)

3. Για τις κινήσεις του λογ.των χρήσεων 2011 και 2012

Ημερομηνία	Ποσό	Αιτιολογία
15/2/2011	500,00	Πρόκειται για κατάθεση από τον πατέρα μου ο οποίος είναι πρώτο όνομα στο λογαριασμό από εισπραχθέντα ενοίκια εκτός τραπεζικού συστήματος. (συν. 4)
1/12/2011	2.500,00	Πρόκειται για κατάθεση από τον πατέρα μου ο οποίος είναι πρώτο όνομα στο λογαριασμό από εισπραχθέντα ενοίκια εκτός τραπεζικού συστήματος. (συν. 4)
30/1/2012	2.500,00	Πρόκειται για κατάθεση από τον πατέρα μου ο οποίος είναι πρώτο όνομα στο λογαριασμό από ανάληψη από το λογαριασμό250.000€ την 29/12/2011 (συν. 3)
23/4/2012	1.000,00	Πρόκειται για κατάθεση από τον πατέρα μου ο οποίος είναι πρώτο όνομα στο λογαριασμό από εισπραχθέντα ενοίκια εκτός τραπεζικού συστήματος. (συν. 4)

Εξ άλλου σύμφωνα με το Αρ. Πρ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 5 Νοεμβρίου 2015 ΥΠΟΙΚ. σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

Το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με το με Α.Π. /23-4-2018 (ΔΕΔ ΕΙ 2018 ΕΜΠ) έγγραφο Αποστολής πληροφοριών – Διενέργεια προσθέτων ελεγκτικών επαληθεύσεων, στην συνέχεια αποστολής ερωτημάτων μας με Α.Π. ΕΞ 2018 ΕΜΠ μας έκανε γνωστά τα παρακάτω: «Μετά το πέρας του παρόντος ελέγχου , κι ενώ συντάχθηκε η από 15/12/2017 σχετική Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της υπηρεσίας μας, η ελεγχόμενη προσκόμισε νέα στοιχεία, ήτοι αποσπασματικές κινήσεις του με αριθμό τραπεζικού λογ/σμού της , με δικαιούχους μόνο στους γονείς της , & , από όπου προκύπτουν δύο αναλήψεις μεγάλων ποσών , ήτοι στις 4/8/2011. έκδοση επιταγής Ν., ύψους 95.000.00 € και στις 29/12/2011 ανάληψη μετρητών 250.000.00 €.

Με τα νέα αυτά δικαιολογητικά - παραστατικά τραπεζών ζήτησε να αιτιολογηθούν οι πιστώσεις που αναλυτικά αναφέρετε και εσείς στο αίτημα σας, οι οποίες θεωρήθηκαν και καταλογίσθηκαν στον παρόντα μερικό έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας της, όπως αυτές αναλυτικά απεικονίζονται στον ΠΙΝΑΚΑ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ /ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ [ΣΕΛ. 29] της από 15/12/2017 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της υπηρεσίας μας και φέρουν α/α αρίθμησης και

Συμπληρωματικά , αναφέρουμε ότι από τις προαναφερόμενες πιστώσεις, η με α/α πιστωτική κίνηση ύψους 4.200.00 € στον τραπεζικό λογ/σμό..... είχε ήδη δικαιολογηθεί από την ελεγχόμενη, ως επανακατάθεση ποσού από δύο (2) προγενέστερες αναλήψεις από τον ίδιο τραπεζικό λογ/σμό , όπως προκύπτει και από την συνταχθείσα έκθεση μερικού ελέγχου και βεβαίως δεν είχε χαρακτηριστεί ως προσαύξηση περιουσίας της, αλλά στη συνέχεια με την ενδικοφανή προσφυγή , προέβαλε άλλον ισχυρισμό και μάλιστα άτι πρόκειται για επανακατάθεση ποσού , από τον πατέρα της ο οποίος είναι δικαιούχος (πρώτο όνομα) στην τραπεζικό λογαριασμό και ότι προέρχεται από ανάληψη που έκανε ο ίδιος στις 29/12/2011. ποσού 250.000.00 €.

Συγκεκριμένα, από την εν λόγω ανάληψη των 250.000,00 € (του λογ/σμού) ζητούσε να αιτιολογήσει και τις άλλες πιστώσεις για τις οποίες κι εσείς μας ζητάτε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, όπως αν το ποσό αυτό της ανάληψης μπορεί να χρησιμοποιήθηκε για την αγορά περιουσιακών στοιχείων ή την κάλυψη άλλων καταθέσεων των δύο (2) συνδικιούχων του λογαριασμού αυτού .

Έχουμε, λοιπόν να σας παρατηρήσουμε ότι ο τραπεζικός λογ/σμός της που έχει ως δικαιούχους τους γονείς της ελεγχόμενης [..... &] δεν ελέγχθηκε. αφού ορθώς δεν συμπεριλαμβανόταν στον οπτικά δίσκο (CD) που μας παραδόθηκε από τον Οικονομικό Εισαγγελέα, γιατί αφορούσε τραπεζικό λογ/σμό των συνδικιούχων της ελεγχόμενης και όχι της ίδιας.

Επίσης, δεν ελέγχθηκαν οι συνδικαιούχοι γονείς της ελεγχόμενης, όποτε δεν γνωρίζουμε ούτε την προέλευση των χρηματικών διαθεσίμων, τόσο αυτού του τραπεζικού λογ/σμού, όσο κι άλλων πιθανώς τραπεζικών λογαριασμών των γονέων της, κι επομένως βεβαίως και δεν γνωρίζουμε αλλά και ούτε ελέγχουμε, αν το ποσό αυτό της συγκεκριμένης ανάληψης των 250.000,00 €, είτε δαπανήθηκε από τους συνδικαιούχους γονείς της για αγορές περιουσιακών τους στοιχείων, είτε χρησιμοποιήθηκε από αυτούς για τυχόν κάλυψη άλλων καταθέσεων (επανακαταθέσεις) τόσο σε αυτόν τον ίδιο λογαριασμό που έγινε η ανάληψη όσο και σε άλλους τυχόν λογαριασμούς που δικαιούχοι είναι οι γονείς της ελεγχόμενης, κι επομένως δεν συμπεριλαμβάνονται στο CO του Οικονομικού Εισαγγελέα.

Συγκεκριμένα, για την πίστωση/πρωτογενή κατάθεση με α/α, ύψους 95.000,00 € στις 4/8/2011, στο τραπεζικό λογ/σμό πράγματι πρόκειται για κατάθεση επιταγής, όπως αναφέρεται στην αιτιολογία -περιγραφή συναλλαγής της τράπεζας και στο CD , χωρίς όμως να προκύπτει ο αριθμός επιταγής που κατατέθηκε εκείνη την ημ/νία σε αυτόν τον τραπεζικό λογαριασμό . Από τα προσκομισθέντα νέα στοιχεία βεβαίως προκύπτει έκδοση της με αριθμό Ν. /4/8/2011 τραπεζικής επιταγής [ιδίου ποσού και ημ/νίας] με χρέωση του τραπεζικού λογαριασμού

αλλά δεν γνωρίζουμε αν πρόκειται για αυτήν την ίδια επιταγή που κατατέθηκε την ημ/νία

Αυτή στον τραπεζικό λογ/σμό της οποίας αιτηθήκαμε την δικαιολόγηση της κατά την διενέργεια αυτού του μερικού ελέγχου, αφού η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε όλα τα προσήκοντα δικαιολογητικά για την απόδειξη των ισχυρισμών της και πάντως πριν την ολοκλήρωση του ελέγχου, ώστε να προβούμε στις δέουσες ελεγκτικές επαληθεύσεις και ενέργειες για την επιβεβαίωση του ισχυρισμού της ήτοι, βεβαίωση τράπεζας, αποδεικτικό κατάθεσης της επιταγής, κ.λ.π. Εξάλλου, όπως ήδη αναφέρθηκε πρόκειται για επιταγή που εκδόθηκε από τραπεζικό λογαριασμό των συνδικισιούχων γονέων της, που δεν ελέγχεται ούτε ο λογαριασμός αλλά και ούτε οι γονείς της [.....-.....], για να γνωρίζουμε την εξέλιξη αυτής της εκδοθείσας, επ' ονόματι του συνδικισιούχου πατέρα της, τραπεζικής επιταγής και για το αν χρησιμοποιήθηκε ή κατατέθηκε σε κάποιον άλλον τραπεζικό λογαριασμό ή στον προς διερεύνηση τραπεζικό λογ/σμό

Επιπρόσθετα, επειδή ακριβώς ο έλεγχος είχε ήδη ολοκληρωθεί και τα νέα αυτά στοιχεία που προσκομίσθηκαν εκ των υστέρων, δεν θεωρήθηκαν επαρκή για να αιτιολογήσουν τις αιτούμενες πιστώσεις /καταθέσεις, που ήδη είχαν χαρακτηριστεί ως προσαύξηση περιουσίας της ελεγχόμενης, για το λόγο αυτό, απλώς έγινε αναφορά των νέων στοιχείων, στο υπό 24/1/2018 ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΩΝ ΑΠΟΨΕΩΝ [ΑΡΘΡΟΥ 63 ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) J της υπηρεσίας μας, και δεν πήραμε θέση για αυτά, αφού χρειάζονταν κι άλλες ελεγκτικές επαληθεύσεις που αφορούσαν κυρίως τους συνδικισιούχους (γονείς) της ελεγχόμενης, που όμως δεν ελέγχονταν.

Σημειωτέον, ότι με την ενδικοφανή προσφυγή, η ελεγχόμενη ισχυρίσθηκε για κάποιες πιστώσεις /καταθέσεις, που ήδη είχαν δικαιολογηθεί κατά την εξέλιξη και πορεία του παρόντος ελέγχου, ότι αφορούσαν επανακαταθέσεις προγενέστερων αναλήψεων κι ενώ είχαν γίνει αποδεκτές από τον έλεγχο, με την κατατεθείσα προσφυγή προέβαλλε άλλους ισχυρισμούς για αυτές τις ίδιες πιστώσεις, χρησιμοποιώντας κυρίως την προαναφερόμενη ανάληψη των 250.000,00 € που έγινε από τον πατέρα της,, στις 29/12/2011.

Κατόπιν όλων των προαναφερομένων, σχετικά με το νέα προσκομισθέντα στοιχεία και τραπεζικά δικαιολογητικά, για τα οποία μας ζητάτε να πάρουμε θέση, ο έλεγχος αδυνατεί να προβεί σε βέβαια και ασφαλή αποτελέσματα, αφού προσκομίσθηκαν μετά το πέρας του σχετικού ελέγχου και κρίθηκαν τόσο ανεπαρκή όσο και ελλιπή, ώστε να μπορούν να δικαιολογήσουν τις σχετικές με αυτά καταθέσεις /πιστώσεις, που ήδη είχαν κριθεί ως προσαύξηση περιουσίας της ελεγχόμενης.

Επομένως, αδυνατούμε να σας δώσουμε ακριβείς απαντήσεις σχετικά με τα ερωτήματα που τίθενται στο αίτημα σας αυτό, αφού δεν μπορούμε να προβούμε σε νέες ελεγκτικές επαληθεύσεις και κυρίως δεν ελέγχονται τόσο οι γονείς της ελεγχόμενης, όσο και οι τραπεζικοί τους λογαριασμοί.»

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1095/2011 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.» ... 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 χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ.

Σύμφωνα με τα ερμηνευθέντα στην απόφαση Σ.τ.Ε. 884/2016 «...Επομένως (ο φορολογούμενος), οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, **ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του** (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 □ πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, ECLI:EU:C:1989:387, σκέψεις 35-41, στο πεδίο του δικαίου του ανταγωνισμού), **αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής** (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17). ... Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, **όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, τεκμήρια)**, ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να

προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) □ πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα στο εξωτερικό, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν. 4174/2013), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ' αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού [πρβλ. ΣτΕ 2136/2012 και αποφάσεις του γαλλικού Conseil d'Etat της 20.12.1978 στην υπόθεση 5486, Rec. Lebon 1978 σελ. 519, της 5.4.1978, Rec. Lebon 1978 σελ. 178, της 5.3.1999 στην υπόθεση 176799 και της 19.3.2001 στην υπόθεση 187012 (οι τελευταίες δύο αποφάσεις είναι δημοσιευμένες στον ιστοχώρο του Conseil d'Etat)].»

Από τα αναφερόμενα στην έκθεση ελέγχου, προκύπτει ότι σε βάρος της προσφεύγουσας καταλογίζονται ποσά καταθέσεων ως προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 για τα οποία δεν προέκυψε η πηγή, ενώ εξαιρέθηκαν από τα τον έλεγχο όλες οι καταθέσεις που κατά τον έλεγχο κρίθηκε ότι μπόρεσαν να ταυτοποιηθούν με δηλωθέντα εισοδήματα της προσφεύγουσας. Του καταλογισμού προηγήθηκαν τα με αρ. πρωτ./13-11-2017 σημειώματα διαπιστώσεων ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 28 και 62 του ν.4174/2013 (σελ.16 έκθεσης ελέγχου) στο οποίο η προσφεύγουσα ουδέν αποδεικτικό στοιχείο για τους κρίση καταλογισμούς

προσκόμισε πέραν των με αρ. πιστωτικών κινήσεων τις οποίες ο έλεγχος εξαίρεσε. Επειδή μετά τη σύνταξη του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και πάντως πριν την κοιν/σή του, προσκομίσθηκε στην υπηρεσία μας και η με αριθμ. πρωτ./10-11-2017 απάντηση της, προς τον Κο, επιβεβαιώνοντας ότι η χρήση του λογ/σμού με Νο διενεργείται αποκλειστικά από τους τρεις (3) δικαιούχους .[.....//.....] . Η διαδικασία αυτή έχει κριθεί με την πρόσφατη νομολογία (Σ.τ.Ε. 884/2016) ως σύννομη. Μετά την αξιολόγηση των απαντήσεων των προσφευγόντων, κάποιες καταθέσεις χαρακτηρίστηκαν ως πρωτογενείς ενώ κάποιες άλλες αιτιολογήθηκαν επαρκώς και δεν καταλογίστηκαν ως αποκρυβέν εισόδημα.

Επειδή το βάρος της απόδειξης της «προσαύξησης περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη (με την έννοια ότι δεν προκύπτει από τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος) ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία», φέρει καταρχήν η φορολογική αρχή βάσει του άρθρου 64 του ν.4174/2013, η οποία, εν συνεχεία, ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

Συνεπώς σύμφωνα την διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 και με τα νομολογιακά κριθέντα (Σ.τ.Ε. 884/2016), η φορολογική Αρχή πρέπει καταρχήν να αποδείξει ότι υφίσταται αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας και συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

Επειδή με την με **Αρ.Πρωτ. ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015 / Αθήνα, 5 Νοεμβρίου 2015** Εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. κρίθηκε ότι: «...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.»

Επειδή με το άρθρο 1 παρ. 1 & 2 του Ν.5638/1932 ορίζεται ότι: « 1. Χρηματική κατάθεση παρά τραπεζής εις ανοιχτόν λογαριασμόν επ' ονόματι δύο ή πλειοτέρων από κοινού (compte joint, joint account) είναι εν τη εννοία του παρόντος νόμου η παρέχουσα τον όρον ότι του εκ ταύτης λογαριασμού δύναται να κάμνη χρήσιν, εν όλω ή εν μέρει, άνευ συμπράξεως των λοιπών, είτε εις, είτε τινές και πάντες κατ' ιδίαν οι δικαιούχοι.

2. Η χρηματική κατάθεση περί ης η προηγούμενη παράγραφος επιτρέπεται να ενεργείται και εις κοινόν λογαριασμόν επί προθεσμία ή ταμειυτηρίου υπό προειδοποίησιν.».

Επειδή με το άρθρο 4 του Ν.5638/1932 ορίζεται ότι: « Κατάσχεσις της καταθέσεως επιτρέπεται, έναντι όμως των κατασχόντων αυτή τεκμαίρεται αμαχήτως, ότι ανήκει εις πάντας τους δικαιούχους κατ' ίσα μέρη. ».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1228/2014 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων αναφέρεται ότι:« 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.».

Κατά συνέπεια, όσον αφορά τις κινήσεις με μετρητά που διενεργήθηκαν από τους δικαιούχους των υπό κρίση λογαριασμών μεταξύ των οποίων είναι και η προσφεύγουσα, η φορολογική αρχή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. σύμφωνα με τον τύπο ανταποκρίθηκε καταρχήν στην ευθύνη του βάρους απόδειξης που της αναλογεί και σύμφωνα με τη κρίση της τεκμηρίωσε το αποτέλεσμα του ελέγχου της, ότι δηλαδή κάποιες καταθέσεις των λογαριασμών που είναι συνδικαιούχος η προσφεύγουσα για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν στοιχεία αιτιολόγησής τους από τα οποία να προκύπτει η πηγή εάν αφορά την προσφεύγουσα ή ο καταθέτης αφορά άλλον συνδικαιούχο και μετά από ΙΣΟΜΕΡΗ κατανομή στους συνδικαιούχους, ελλείψει άλλης απόδειξης που δεν προσκομίστηκε από αυτούς (καταθετήρια κλπ), είναι εισόδημα που προήλθε από άγνωστη πηγή ή αιτία κατά το μέρος (αναλογία) που αφορά τουλάχιστον την προσφεύγουσα. Επομένως, ορθά οι καταθέσεις αυτές καταλογίστηκαν ως εισόδημα άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/94 από ελευθέρια επαγγέλματα μετά από επιμερισμό στην προσφεύγουσα. Με την παρούσα υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή –αν και η Υπηρεσία μας δεν υποκαθιστά τον πρωτογενή έλεγχο– εκ νέου για τις καταθέσεις αυτές δεν προσκομίστηκαν στοιχεία – καταθετήρια- από τα οποία να προκύπτει ότι ο καταθέτης δεν ήταν η προσφεύγουσα αλλά άλλος συνδικαιούχος του λογαριασμού ή άλλος επιμερισμός του λογαριασμού. Συνεπώς, ο ισχυρισμός αυτός δεν γίνεται δεκτός, επειδή δεν υποστηρίζεται - συνοδεύεται από αποδεικτικά.

Όσον αφορά την κίνηση με α/αστο τραπεζικό λογ/σμό, με κατάθεση επιταγής με αριθμό Ν. /4/8/2011 [ιδίου ποσού και ημ/νίας] με χρέωση του τραπεζικού λογαριασμού, ύψους 95.000,00 € που διενεργήθηκε στις 4/8/2011, τα παραπάνω προσκομιζόμενα στοιχεία (αντίγραφο επιταγής την ίδια ημέρα και ανάληψη την ίδια ημέρα) κρίνονται ως επαρκή για την αρκούντως τεκμηριωμένη εξαίρεση της κίνησης αυτής κατά την αναλογία της προσφεύγουσας ποσού (95.000,00/3=) 31.666,67€ από τη διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 καθώς συνιστά μεταφορά από άλλο λογαριασμό. Περαιτέρω δε, δοθέντων των αποδεικτικών που προσκομίστηκαν, ακόμα και εάν προκύψει ότι ο αριθμός της επιταγής κατάθεσης αυτής δεν είναι Ν. 5064930-2 /4/8/2011, ο έλεγχος έχει το βάρος της απόδειξης ότι συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων περί προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή αιτία καθώς ο αριθμός της επιταγής αφορά την καθεαυτού διαπίστωση μιας κατάθεσης ότι συνιστά προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή οι υπόλοιποι ισχυρισμοί δεν γίνονται δεκτοί σύμφωνα με την αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου.

Περαιτέρω, 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 των άρθρων 58 και 58Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58

Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις

εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

Άρθρο 58^Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

[...] 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της με αρ./19-12-2017 **ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Φ.Π**, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2011) και της υπ' αριθμ./19-12-2017 **ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Φ.Π**, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2012) εκδοθέντων από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αντίστοιχα, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4 509/2017, ως επικριέστερη καθότι:

		(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	
Αριθμός Πράξης αναφοράς	Ποσό Διαφοράς Φόρου + Ε.Ε.Α. απόφασης	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ + ΤΟΚΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
.....	4.329,64	5.195,57	2.164,82	1.675,14	3.839,96	3.839,96
.....	3.867,65	3.967,09	1.933,83	1.496,39	3.430,22	3.430,22

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από **18-1-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, [συζύγου του-ΑΦΜ] με ΑΦΜ:, και συγκεκριμένα: **Α) την τροποποίηση** της προσβαλλόμενης υπ'αρίθμ./**19-12-2017 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Φ.Π**, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2011) εκδοθείσας από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσης, **Β) την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής** για όλους τους υπόλοιπους ισχυρισμούς σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσης και Γ) την τροποποίηση των προσθέτων φόρων των προσβαλλομένων πράξεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017).

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας ΣΠΑΝΑΚΟΥ ΜΑΡΙΑΣ του ΠΕΤΡΟΥ:

Αριθμός πράξης αναφοράς	Ημερομηνία πράξης αναφοράς	Είδος φόρου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	Διαφορά φορολογικής βάσης ελέγχου	Διαφορά φορολογικής βάσης Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Ποσό διαφοράς φόρου Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Εισφορά Αλληλεγγύης Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Ποσό πρόσθετο υ φόρου Απόφασης Δ.Ε.Δ. (επικεκτεστημένη κύρωση)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Παρατηρήσεις
.....	19/11/2017	Φόρος Εισοδήματος	01-01/31-12-2011	46.174,99	14.508,32	4.178,92	150,72	3.839,96	8.169,60	Τροποποίηση πράξης
.....	19/11/2017	Φόρος Εισοδήματος	01-01/31-12-2012	10.804,06	10.804,06	3.867,65	216,08	3.430,22	7.513,95	Τροποποίηση πράξης
		ΣΥΝΟΛΑ		56.979,05	25.312,38	8.046,57	366,80	7.270,18	15.683,55	

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ακριβές αντίγραφο, ο υπάλληλος του

Τμ. Διοικητικής Υποστήριξης

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.