



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 08 / 05 / 2018

Αριθμός Απόφασης **2320**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

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. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)

γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)

δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»

ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' 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. Την από **17/01/2018** και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ:**, και της, με **ΑΦΜ:**, που κατοικούν στην Κηφισιά Αττικής, επί της οδού, τ.κ 14562, κατά των από **14/12/2017** και με αριθμούς και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικον. ετών **2012** και **2013** αντίστοιχα, που εξέδωσε η προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα:

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις της προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, καθώς και την από **14/12/2017** έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος**, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **17/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** του, με **ΑΦΜ:**, και της, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων στους προσφεύγοντες, έγινε στις **19/12/2017** μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με τις υπ' αριθμ./**29-12-2015** και/**29-12-2015** αρχικές εντολές ελέγχου γραφείου του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, και με τις υπ' αριθμ./**24-01-2017** και/**16-11-2016** τροποποιητικές, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος στους προσφεύγοντες, για τα οικον. έτη **2012 – 2013**, εξαιτίας της παραλαβής ηλεκτρονικού αρχείου που περιείχε κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών των προσφευγόντων, σε εκτέλεση των υπ' αριθμ. **Α.Β.Μ Ε.Ο.Ε.**/**2015** και/**2015** Παραγγελιών του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος αντίστοιχα, προκειμένου να εξακριβωθεί αν συντρέχει εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 15 – 19 και 48 § 3 του ν. 2238/1994.

Αιτία για τη διενέργεια του ελέγχου αποτέλεσε η αποστολή εμβάσματος ποσού **3.003.000 \$** Η.Π.Α. στις 29-07-2010 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό της με δικαιούχους την προσφεύγουσα κ., και τη μητέρα της, προς την τράπεζα στο Ηνωμένο Βασίλειο (αρ. λογαριασμού) και η υπ' αριθμ./**26-10-2015 Απόφαση** της Υπηρεσίας μας, σύμφωνα με την οποία, από την αποστολή των επίμαχων εμβασμάτων κατά το οικ. έτος 2011, δεν προέκυπτε προσαύξηση περιουσίας της 2^{ης} από τους προσφεύγοντες, δεδομένου ότι αυτά προέρχονταν από εισερχόμενα εμβάσματα σε προηγούμενα έτη.

Από τον έλεγχο του ψηφιακού δίσκου, και μετά την επεξεργασία των κινήσεων που περιείχονταν σ' αυτόν, προέκυψαν πιστώσεις μετρητών, μεταφορές χρηματικών ποσών κλπ, οι οποίες, σε όσες περιπτώσεις δεν συσχετιζονταν με χρεώσεις των τραπεζικών λογαριασμών και δεν προέκυπτε η αιτία τους σύμφωνα με τα δεδομένα του ψηφιακού δίσκου, χαρακτηρίστηκαν από τη φορολογική Αρχή του ΚΕΦΟΜΕΠ ως **πρωτογενείς καταθέσεις**, για τις οποίες αφού ελήφθησαν υπόψη τα σχετικά υπομνήματα των προσφευγόντων, καθώς και οι απαντήσεις τους στο σημείωμα διαπιστώσεων, η ελέγχουσα φορολογική Αρχή κατέληξε στο πόρισμά της, το οποίο μαζί με τις διαπιστώσεις των ελεγκτών, καταγράφεται στην από **14/12/2017** έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος**

Σύμφωνα με το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου, διαπιστώθηκε για τους προσφεύγοντες:

1) **Προσαύξηση περιουσίας** (άρθρου 48§3 ν. 2238/1994), ως ακολούθως:

Οικ. Έτος	Υπόχρεου	Συζύγου
2012	196.500,00€	9.500,00€
2013	330.595,14€	6.000,00€
Σ ύ ν ο λ ο	527.095,14€	15.500,00€

2) **Εισόδημα από κινητές αξίες** (άρθρου 24 ν. 2238/1994), ως ακολούθως:

Οικον. Έτος	Υπόχρεου	Συζύγου
2012	101.593,32€	0,00€
2013	0,00€	0,00€
Σ ύ ν ο λ ο	101.593,32€	0,00€

3) **Εισόδημα από ακίνητα** (άρθρου 20 ν. 2238/1994), ως ακολούθως:

Οικον. Έτος	Υπόχρεου	Συζύγου
2012	0,00€	1.722,00€
2013	0,00€	4.720,89€
Σ ύ ν ο λ ο	0,00€	6.442,89€

Μετά τα ανωτέρω, η προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, εξέδωσε τις κατωτέρω οριστικές πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Οικον. Έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου (€)	Προσαύξηση (€)	Συνολικό ποσό που βεβαιώθηκε
1	 - 14/12/17	Φόρου Εισοδήματος	2012	309.229,22 €	146.291,38 €	175.549,65 €	321.841,03 €
2	 - 14/12/17	Φόρου Εισοδήματος	2013	341.174,40 €	163.994,43 €	177.113,98 €	341.108,41 €
Σύνολα				650.403,62 €	310.285,81 €	352.663,63 €	662.949,44 €

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, καθώς και με το υπ' αριθμ. **ΔΕΔ/12-03-2018 υπόμνημα** που υπέβαλαν στην υπηρεσία μας, ζητούν την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** των ανωτέρω Πράξεων, προβάλλοντας ότι έγινε εσφαλμένος και μη νόμιμος καταλογισμός προσαύξησης περιουσίας κατά την έννοια του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994, όπως προστέθηκε με το άρθρο 15§3 ν. 3888/2010, για τις υπό κρίση πιστώσεις, όπως αναφέρονται για καθεμιά απ' αυτές, στη συνέχεια της παρούσας.

1. Ως προς την προσαύξηση περιουσίας των προσφευγόντων

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του ως προσαύξηση περιουσίας, οι κατωτέρω πρωτογενείς πιστώσεις:

2011 Αθροισμα					215.500,00 €		196.500,00 €	9.500,00 €
6	2012	.....	.....	13/2/2012	40.000,00 €	3	40.000,00 €	
7	2012	.....	.....	23/2/2012	70.200,00 €	3	70.200,00 €	
22	2012	.....	.....	29/8/2012	5.000,00 €	3		5.000,00 €
23	2012	.....	.....	30/8/2012	1.000,00 €	2		1.000,00 €
25	2012	.....	.....	21/9/2012	70.000,00 €	3	70.000,00 €	
30	2012	.....	.....	17/12/2012	30.395,14 €	3	30.395,14 €	
31	2012	.....	.....	20/12/2012	120.000,00 €	3	120.000,00 €	
2012 Αθροισμα					336.595,14 €		330.595,14 €	6.000,00 €
Γενικό Αθροισμα					552.095,14 €		527.095,14 €	15.500,00 €

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **48 § 3** εδαφίου **β'** του **ν. 2238/94**, όπως αυτή προστέθηκε με τη διάταξη του άρθρου **15 § 3** του **ν. 3888/2010**, ορίζεται ότι «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 επαγγελμάτων της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση»,

Επειδή με την εγκύκλιο του Υπ. Οικ **ΠΟΛ 1095/2011**, διευκρινίστηκαν μεταξύ των άλλων τα ακόλουθα: «... **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, οικοπέδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως

χρεώγραφα, (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. ... **7)** Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται. **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 ΚΦΕ. **9)** Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.... **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. **12)** Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος».

Επειδή περαιτέρω, με το με αρ πρωτ. **ΔΕΑΦΑ1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015** έγγραφο του Υπ. Οικ. διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: **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 παρ. 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 χρεώγραφα, (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)** Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. **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)** Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ. πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (πχ τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κλπ). **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. 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. 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. 2238/1994.

Επειδή όπως έχει κριθεί από το **ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές**, επί προδικαστικών αιτημάτων:

(**Σκέψη 7**) ..., ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του **των μεγάλων ποσών** που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, ... Επομένως, 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 δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος. ..., 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

(**Σκέψη 8**) ..., Επειδή, η καταστολή της φοροδιαφυγής, ..., συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. ..., 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 προαναφερόμενων 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. ...

(**Σκέψη 9**) ..., 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,

1.1. Ως προς τις υπ' αριθμ. 29/2011 και 23/2012 πιστώσεις

Επειδή, καταλογίστηκαν στους προσφεύγοντες ως προσαύξηση περιουσίας οι πιστώσεις:

α/α	Έτος	Τράπεζα	Λογαριασμός	Αιτιολογία	Ημερομηνία	Πρωτογενείς καταθέσεις	Συνδικαιούχοι	Αναλογούντα ποσά	
								Υπόχρεου	Συζύγου
29	2011	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	15/12/2011	1.500,00 €	2	1.500,00 €	
23	2012	.....	.....		30/8/2012	2.000,00 €	2		1.000,00 €
Σύνολα						3.500,00 €		1.500,00 €	1.000,00 €

Επειδή η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας του φορολογουμένου, πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το ύψος και το είδος των εισοδημάτων του, το επάγγελμά του, την περιοδικότητα των καταθέσεων του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ το δε τιθέμενο όριο καταθέσεων πάνω από το οποίο θα πρέπει να ζητείται από τον φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας κατάθεσης πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος ουσιαστικά να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική δυνατότητα των προσφευγόντων, όπως προκύπτει από τα δηλωθέντα εισοδήματά τους, οι οποίοι ήταν συνδικαιούχοι των υπό κρίση λογαριασμών, σύμφωνα με τους κανόνες της **λογικής** και τα διδάγματα της **κοινής πείρας**, γίνεται δεκτό ότι το ποσό των ως άνω πιστώσεων, που αφορούν καταθέσεις μετρητών, λόγω του ύψους τους (ήτοι μέχρι 1.000€ ανά συνδικαιούχο) **δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994, και πρέπει να **διαγραφούν**:

Ως εκ τούτου, δεν επήλθε καμιά προσαύξηση περιουσίας με τις ανωτέρω πιστώσεις, και επομένως πρέπει να γίνει **δεκτός** ο εδώ λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής και **να αφαιρεθεί** από την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας του 1^{ου} από τους προσφεύγοντες, το ποσό των 1.500€ από το οικ. έτος 2012 και της 2^{ης} από τους προσφεύγοντες, το ποσό των **1.000€** από το **οικ. έτος 2013**.

1.2. Ως προς τις υπ' αριθμ. 17, 20, 22 και 25 πιστώσεις του έτους 2011 και τις υπ' αριθμ. 6, 7, 25, 30 και 31 πιστώσεις του έτους 2012

Επειδή, για τις κατωτέρω πιστώσεις:

α/α	REC ID	Επωνυμία Target P.I.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Είδος Κίνησης	Νόμισμα	"Απέναντι" Λογαριασμός	Χώρα Εμβάσματος	Αποστολέων εμβάσματος
17/2011	8912	.....	.....	7/7/2011	.....	30.000,00€	Π	EUR	.....	LU	.....
20/2011	9081	.....	.....	16/9/2011	.....	40.000,00€	Π	EUR	.....	LU	.....
22/2011	9113	.....	.....	30/9/2011	.....	40.000,00€	Π	EUR	.....	LU	.....
25/2011	9219	.....	.....	24/11/2011	.....	70.000,00€	Π	EUR	.....	LU	.....
2011 Αθροισμα						180.000,00€					
06/2012	9410	.....	.....	13/2/2012	.....	40.000,00€	Π	EUR	.....	LU	.....
07/2012	9433	.....	.....	23/2/2012	.....	70.200,00€	Π	EUR	.....	LU	.....
25/2012	9903	.....	.....	21/9/2012	.....	70.000,00€	Π	EUR	.....	LU	.....
30/2012	10071	.....	.....	20/12/2012	.....	120.000,00€	Π	EUR	.....	LU	.....
31/2012	10058	.....	.....	17/12/2012	.....	30.395,14€	Π	USD	.....	LU	.....
2012 Αθροισμα						330.595,14€					
Γενικό Αθροισμα						510.595,14€					

Οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι αφορούν σε **εμβάσματα** που πραγματοποιήθηκαν από την (μητέρα της προσφεύγουσας) και προέρχονται από υπόλοιπο λογαριασμού που τηρούνταν στην και μεταφέρθηκε το 2010 στην, και εν συνεχεία σε λογαριασμό της Λουξεμβούργου, προσκομίζουν δε και επικαλούνται τα κατωτέρω στοιχεία:

- 1) Φωτοαντίγραφο της από 13/12/2017 επιστολής της τράπεζας του Λονδίνου (συνοδευόμενης από την μετάφραση της δικηγόρου) στην οποία επισυνάπτεται η κίνηση του υπ' αριθμ. λογαριασμού με δικαιούχους την προσφεύγουσα και τη μητέρα της (**Σχετ. 4**),
- 2) Φωτοαντίγραφο της πίστωσης ποσού 9.949.599,87 \$ στον υπ' αριθμ. κατ' εντολή της εταιρείας στις 8/04/2011 (**Σχετ. 3**),
- 3) Αντίγραφο της κίνησης του υπ' αριθμ. λογαριασμού για χρονικό διάστημα 1/7/2011 – 31/12/2012 (**Σχετ. 1**), αντίγραφο της κίνησης του υπ' αριθμ. λογαριασμού για χρονικό διάστημα 1/10/2011 – 31/3/2012 και 1/7/2012 – 31/12/2012 καθώς και αντίγραφο της κίνησης του υπ' αριθμ. λογαριασμού για χρονικό διάστημα 1/10/2012 – 31/12/2012 (**Σχετ. 2**),

4) Φωτοαντίγραφο του εγγράφου της τράπεζας από το οποίο προκύπτει ότι ο κωδικός πελάτη αφορά τη και ότι ένας εκ των δικαιούχων του υπ' αριθμ. λογαριασμού είναι η, ισχυριζόμενοι ότι από τα ανωτέρω προσκομισθέντα αντίγραφα λογαριασμών, προκύπτει ότι τα υπό κρίση εμβάσματα δεν αφορούν σε νέα εισροή χρήματος αλλά σε μεταφορά από κοινούς λογαριασμούς των ελεγχόμενων στο εξωτερικό και δεν συνιστούν σε προσαύξηση περιουσίας, αφού είχαν ήδη αποκτηθεί στο παρελθόν.

Επειδή τα ανωτέρω προσκομισθέντα στοιχεία κίνησης των λογαριασμών είναι αποσπασματικά, και δεν προκύπτουν απ' αυτά οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων, δεδομένου ότι:

- 1) Από το προσκομισθέν έγγραφο της τράπεζαςδεν προκύπτουν όλοι οι δικαιούχοι του υπ' αριθμ. λογαριασμού από τον οποίο μεταφέρθηκε συνολικά ποσό ύψους 480.200€ στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της τράπεζας στην Ελλάδα με δικαιούχους τους:,και
- 2) Δεν προσκόμισαν αντίγραφο της κίνησης του υπ' αριθμ. λογαριασμού από τον οποίο προήλθε η πίστωση ποσού 40.000\$ (30.395,14 €) στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της τράπεζαςστις 17/12/12 με δικαιούχους τους:, και
- 3) Δεν προσκόμισαν βεβαίωση της τράπεζας Λουξεμβούργου από την οποία να προκύπτουν οι δικαιούχοι των υπ' αριθμ..... και λογαριασμών.
- 4) Δεν προσκόμισαν οποιοδήποτε έγγραφο από το οποίο να προκύπτει η σχέση μεταξύ των και της εταιρείας στην οποία εμπιστεύτηκαν ποσό ύψους 9.942.426,48 \$.
- 5) Δεν προσκόμισαν αντίγραφο της κίνησης του υπ' αριθμ. λογαριασμού για την χρονική περίοδο από 1/1/2011 – 30/9/2011.
- 6) Δεν αιτιολόγησαν την τροφοδότηση του υπ' αριθμ. λογαριασμού από τον οποίο μεταφέρθηκαν ποσά στον υπ' αριθμ. λογαριασμό (από τον οποίο μεταφέρθηκαν τα ποσά στην Ελλάδα στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της τράπεζας).
- 7) Δεν προσκόμισαν αντίγραφο της κίνησης του υπ' αριθμ. λογαριασμού της τράπεζας Λουξεμβούργου στον οποίο πιστώθηκε στις 8/4/2011 το ποσό των 9.949.599,87\$
- 8) Δεν προσκόμισαν την κίνηση των λογαριασμών από 17/12/2010 (ημερομηνία εξερχόμενου εμβάσματος ποσού 9.942.426,48\$ από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό της τράπεζας Λονδίνου προς την εταιρεία) έως 8/4/2011 (ημερομηνία κατά την οποία πιστώθηκε το ποσό ύψους 9.949.599,87 \$ στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της τράπεζας Λουξεμβούργου κατ' εντολή της εταιρείας).
- 9) από τις υποβληθείσες εκ μέρους των προσφευγόντων δηλώσεις Φ.Ε., δεν προκύπτει η δήλωση τόκων ή εισοδημάτων από κινητές αξίες αλλοδαπής.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων, **απορρίπτονται**.

1.3. Ως προς τις υπ' αριθμ. 3, 11 και 26 πιστώσεις του έτους 2011 που καταλογίστηκαν ως εισόδημα από κινητές αξίες εξωτερικού (άρθρο 24§1 ν.2238/1994)

Επειδή, για τις κατωτέρω πιστώσεις:

α/α	Έτος	Τράπεζα	Λογαριασμός	Αιτιολογία	Ημερομηνία	Πρωτογενείς καταθέσεις	Εισόδημα Κινητών Αξιών Υπόχρεου	Συζύγου
3	2011	.....	.....		15/2/2011	37.009,62 €	37.009,62 €	
11	2011	.....	.....		11/5/2011	34.826,22 €	34.826,22 €	
26	2011	.....	.....		5/12/2011	29.757,48 €	29.757,48 €	
Σύνολα						101.593,32 €	#####	0,00 €

Οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι **δεν συνιστούν εισόδημα από κινητές αξίες αλλοδαπής** προέλευσης, καθώς προέρχονται από ανακυκλώσεις ήδη υφισταμένων επενδυτικών προϊόντων τα οποία ξεκινούν από την περίοδο πριν την 1/1/2006,

Επειδή από την έκθεση ελέγχου (σελ. 23-24) προκύπτει ότι «... τα εν λόγω ποσά προέρχονται από την επενδυτική εταιρεία και κρίνει ότι το συνολικό ποσό ύψους **140.000\$** ή **101.593,32€** αφορά εισόδημα από κινητές αξίες αλλοδαπής προέλευσης για τη χρήση 2011 που φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις, επειδή α) η ως άνω εταιρεία είναι επενδυτική, β) από την προσκομισθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλαν οι ελεγχόμενοι στις Η.Π.Α. προκύπτουν εισοδήματα από κινητές αξίες και γ) στη ΣΑΔΦ Ελλάδος - ΗΠΑ δεν υπάρχει ειδική διάταξη που να ρυθμίζει τον τρόπο φορολόγησης κινητών αξιών όταν πηγή

εισοδήματος είναι οι Η.Π.Α., όπως συμβαίνει στην εν λόγω περίπτωση, και ως εκ τούτου ισχύουν οι διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας της Ελλάδας ήτοι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 24 § 1Β'»,

Επειδή περαιτέρω, οι προσφεύγοντες δεν προσκομίζουν ούτε με την ενδικοφανή προσφυγή, ούτε με το υποβληθέν στην υπηρεσία μας υπόμνημά τους, την κίνηση του εν λόγω επενδυτικού λογαριασμού στην Αμερική, ο δε έλεγχος σε συνδυασμό με την υποβληθείσα, εκ μέρους τους, δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην αλλοδαπή και την σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και ΗΠΑ, έκρινε ότι για τις εν λόγω πιστώσεις ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 24§1β' του ν. 2238/1994, άποψη την οποία αποδέχεται η υπηρεσία μας,

1.4. Ως προς την υπ' αριθμ. 18 πίστωση του έτους 2011

Επειδή, καταλογίστηκε στη 2^η από τους προσφεύγοντες ως προσαύξηση περιουσίας η κατωτέρω πίστωση:

α/α	Έτος	Τράπεζα	Λογαριασμός	Αιτιολογία	Ημερομηνία	Πρωτογενείς καταθέσεις	Συνδίκαιοι-σύχοι	Αναλογούντα ποσά	
								Υπόχρεου	Συζύγου
18	2011	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	9/8/2011	19.000,00 €	2		9.500,00 €
Σύνολα						19.000,00 €		0,00 €	9.500,00 €

Για την οποία οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι «ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό μου, ότι το ανωτέρω ποσό προέρχεται από έσοδα της εταιρείας, με την αιτιολογία ότι δεν προσκομίστηκαν στοιχεία, επισημαίνω καταρχήν ότι έχουν προσκομιστεί πλήθος τραπεζικών παραστατικών για τις καταθέσεις στον συγκεκριμένο λογαριασμό με συνημμένα αντίγραφα επιταγών στις οποίες φαίνεται αποδέκτης η παραπάνω εταιρεία. Από το σύνολο των προσκομισθέντων εγγράφων, προκύπτει ότι όλες οι συναλλαγές που διενεργούνται στο συγκεκριμένο λογαριασμό, αφορούν συναλλαγές της εταιρείας και κατά συνέπεια θα έπρεπε να ληφθούν υπόψη από τον έλεγχο συγκεντρωτικά και σφαιρικά. Επισημαίνεται περαιτέρω, ότι ο καταθέτης στην συγκεκριμένη συναλλαγή, ο οποίος παρουσιάζεται ως καταθέτης και σε προγενέστερες καταθέσεις, οι οποίες δεν εξετάζονται στη παρούσα έκθεση, πλην όμως ζητήθηκαν από τον έλεγχο και προσκομίστηκαν, ήταν υπάλληλος της εταιρείας και προέβαινε σε καταθέσεις για λογαριασμό αυτής. Συνεπώς, το ποσό αυτό προέρχεται από τιμολογημένο και φορολογημένο στο όνομα της εταιρείας έσοδο, και δεν συγκεντρώνει τα βασικά εννοιολογικά στοιχεία της προσαύξησης περιουσίας, (σχετ. 1)»

Επειδή με την ΠΟΛ 1175/16-11-2017 διευκρινίστηκε ότι «Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι **ποσό που αποδεικνύεται** ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, **δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης**. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου»

Επειδή από το παραστατικό κατάθεσης, σε συνδυασμό με το προσκομιζόμενο στοιχείο (**Σχετ. 1**), προκύπτει πράγματι ότι το πρόσωπο που κατέθεσε τα μετρητά χρήματα της επίμαχης πίστωσης ήταν υπάλληλος της ανωτέρω εταιρείας, πλην όμως τα στοιχεία αυτά **δεν είναι ικανοποιητικά** προκειμένου να δικαιολογήσουν την πηγή και την αιτία του ποσού της επίμαχης πίστωσης, δεδομένου ότι δεν προσκομίζονται καρτέλα ταμείου ή καρτέλα τραπεζικών λογ/σμών από τα βιβλία της εταιρείας ή κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών της εταιρείας (extrait), και ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013, (Α' 170) όπου 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», οι εδώ ισχυρισμοί των προσφευγόντων πρέπει να **απορριφθούν ως αναπόδεικτοι**.

1.5. Ως προς την υπ' αριθμ. 22 πίστωση του έτους 2012

Επειδή, καταλογίστηκε στη 2^η από τους προσφεύγοντες ως προσαύξηση περιουσίας η κατωτέρω πίστωση:

α/α	Έτος	Τράπεζα	Λογαριασμός	Αιτιολογία	Ημερομηνία	Πρωτογενείς καταθέσεις	Συνδίκαιοι	Αναλογούντα ποσά	
								Υπόχρεου	Συζύγου
22	2012	.....	.....		29/8/2012	10.000,00 €	3		5.000,00 €
Σύνολα						10.000,00 €		0,00 €	5.000,00 €

Για την οποία οι προσφεύγοντες προβάλουν τον νέο ισχυρισμό ότι καλύπτεται από τα έσοδα του,

Επειδή οι νέοι ισχυρισμοί εξετάστηκαν από την αρμόδια φορολογική Αρχή (ΚΕΦΟΜΕΠ), η οποία στην έκθεση απόψεων που συνέταξε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 2 του ν. 4174/2013, και απέστειλε στην υπηρεσία μας μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή αναφέρει τα ακόλουθα: «Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στην προσφεύγουσα και στον σύζυγό της κ., με βάση τον υποβληθέντα εκ μέρους της προσφεύγουσας πίνακα αναλήψεων/πιστώσεων σε συνδυασμό με τον ισχυρισμό της ότι δεν διατηρούσε μεγάλα ποσά εκτός τραπεζικού συστήματος, αποδεχθήκαμε ότι καταθέσεις μετρητών ύψους 50.100,00 € σε τραπεζικούς λογαριασμούς με δικαιούχους είτε μόνο τον κ. είτε με συνδικαιούχο και τη σύζυγό του κ. δύνανται να αφορούν καταθέσεις από προηγούμενες αναλήψεις καθώς και πιστώσεις από την ιδιωτική πελατεία του κ. ποσού όπως προκύπτει από το υποβληθέν εκ μέρους του έντυπο Ε3 της χρήσης 2012. Επισυνάπτουμε: α) απόσπασμα του υπ' αριθμ. πρωτ. /27-10-2017 υπομνήματος που υπέβαλε η προσφεύγουσα και ο σύζυγός της διαρκούντος του δικού τους ελέγχου το οποίο περιέχει πίνακα αναλήψεων/καταθέσεων (Συν. 2), β) πίνακα αναλήψεων/καταθέσεων με το οποίο ο έλεγχος αποδέχθηκε ότι καταθέσεις συνολικού ποσού 50.100,00 € δύνανται να προέρχονται από προηγούμενες αναλήψεις και από τα έσοδα από ατομικό επιτήδευμα (Συν. 3) και γ) εκτύπωση από το ηλεκτρονικό αρχείο των τραπεζικών λογαριασμών της κ. για το διάστημα 28/8/2012 – 30/8/2012 (Συν. 4). Από τον βάσει ελέγχου πίνακα το ποσό που δύναται να επικαλεσθεί η προσφεύγουσα για τη χρήση 2012 ως εισόδημα από το επιτήδευμα του κ., ανέρχεται σε 3.021,38 €.»

Επειδή από τις αιτιολογημένες απόψεις της αρμόδιας φορολογικής Αρχής που συντάχθηκαν αφού ελήφθησαν υπόψη οι επικαλούμενοι με την ενδικοφανή προσφυγή νέοι ισχυρισμοί, προκύπτει ότι η επίμαχη πίστωση δεν μπορεί να καλυφθεί από τα έσοδα του, δεδομένου ότι αυτά έχουν ήδη χρησιμοποιηθεί για να καλυφθούν από τον έλεγχο άλλες πιστώσεις. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων απορρίπτεται.

2. Ανακεφαλαιωτικός πίνακας πιστώσεων για τις οποίες δεν συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994

α/α	Έτος	Τράπεζα	Λογ/μός	Ημερ/νία κατάθεσης	Πρωτογενείς Καταθέσεις	Συν-δικαιούχοι	Καταλογισθέντα Ποσά		Ποσά που Διαγράφονται βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ		Λόγοι Διαγραφής
							Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
29	2011	.....	.....	15/12/2011	1.500,00 €	2	1.500,00 €		1.500,00 €		Ως κεφ. 1.1 της παρούσας
23	2012	.....	.....	30/8/2012	2.000,00 €	2		1.000,00 €		1.000,00 €	Ως κεφ. 1.1 της παρούσας

3. Επί της εφαρμογής των επιεικέστερων διατάξεων επί των προσαυξήσεων μη υποβολής ή ανακρίβειας υποβολής των δηλώσεων

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) 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», με τις διατάξεις του **άρθρου 53** του **ίδιου νόμου**, ότι «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» και με τις διατάξεις του **άρθρου 72§17** του **ίδιου νόμου**, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από 01/01/2018 με τις διατάξεις του **άρθρου 49§1** του **ν. 4509/2017** (Α' 201) ότι: «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»,

Με τις δε διατάξεις του άρθρου **49§2** του **ν. 4509/2017** (Α' 201) ορίζεται ότι: «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», και με την υπ' αριθμ. **ΠΟΛ 1003/2018** με την οποία δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής της επιεικέστερης κύρωσης, αναφέρεται μεταξύ των 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 ΣΤΕ»

Επειδή 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 συνδιασμένες διατάξεις του άρθρου **49 §§ 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, πέραν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από **14/12/2017** έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από **17/01/2018** και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ:**, και της, με **ΑΦΜ:**, που κατοικούν στην Κηφισιά Αττικής, επί της οδού, τ.κ 14562, και την **τροποποίηση** των από **14/12/2017** και με αριθμούς και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικονομικών ετών **2012** και **2013** αντίστοιχα, που εξέδωσε η προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π,

Α. Οριστική φορολογική υποχρέωση ανά έτος με βάση την παρούσα απόφαση

Φορολογητέα εισοδήματα Οικονομικού Έτους 2012

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου
A-B. Από Ακίνητα	1.746,00€	354.670,31€	1.746,00€	356.306,21€	1.746,00€	356.306,21€
Γ. Από Κινητές Αξίες						
Δ. Από Εμπορικές Επιχειρήσεις						
Ε. Από Γεωργικές Επιχειρήσεις						
ΣΤ. Από Μισθωτές Υπηρεσίες	2.687,56€		2.687,56€		2.687,56€	
Ζ. Από Ελευθέρια Επαγγέλματα	11.841,42€		11.841,42€		11.841,42€	
Από Εισόδημα Αλλοδαπής			101.593,32€		101.593,32€	
Από Εισόδημα άρθρου 48 § 3 ν. 2238/94			196.500,00€	9.500,00€	195.000,00€	9.500,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	16.274,98€	354.670,31€	314.368,30€	365.806,21€	312.868,30€	365.806,21€

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση εισφοράς αλληλεγγύης Οικον. Έτοι 2012

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Συνολικό Εισόδημα	16.274,98€	354.670,31€	314.368,30€	365.806,21€	312.868,30€	365.806,21€	307.729,22€
Προστ.Διαφ.Αντικ.Δαπανών							
Εκπτώσεις Εισοδ-Απαλλ/να							
Φορολογητέο Εισόδημα	16.274,98€	354.670,31€	314.368,30€	365.806,21€	312.868,30€	365.806,21€	307.729,22€
Φόρος Κλίμακας	1.488,75€	147.021,64€	128.885,74€	152.032,79€	128.210,74€	152.032,79€	131.733,14€
Μειώσεις από το φόρο							
Φόρος που αναλογεί	1.488,75€	147.021,64€	128.885,74€	152.032,79€	128.210,74€	152.032,79€	131.733,14€
Συμπληρωματικός φόρος	27,00€	10.987,89€	27,00€	11.013,72€	27,00€	11.013,72€	25,83€
Επιβάρυνση Αποδείξεων			999,99€		999,99€		999,99€
Κύριος & Συμπλ. Φόρος εισοδ.	1.515,75€	158.009,53€	129.912,73€	163.046,51€	129.237,73€	163.046,51€	132.758,96€
Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.	-792,64€	-85.507,45€	-792,64€	-85.507,45€	-792,64€	-85.507,45€	
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	723,11€	72.502,08€	129.120,09€	77.539,06€	128.445,09€	77.539,06€	132.758,96€
Τέλη χαρτί/μου		10.080,86€		10.080,86€		10.080,86€	
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτί/μο		2.016,17€		2.016,17€		2.016,17€	
Πλέον: Προκαταβ.Επομ.έτους	41,02€	86.905,24€	41,02€	86.905,24€	41,02€	86.905,24€	
Σύνολο	764,13€	171.504,35€	129.161,11€	176.541,33€	128.486,11€	176.541,33€	132.758,96€
Πλέον: Εισφορά Αλληλεγγύης	162,75€	14.186,81€	12.574,73€	14.632,25€	12.514,73€	14.632,25€	
Μείον: Εισφορά που παρακρ.							
Πλέον: Τέλος Επιτηδεύματος	500,00€		500,00€		500,00€		
Πλέον ή Μείον: Συμψηφισμοί							
Σύνολο	187.118,04€		333.409,42€		332.674,42€		145.556,38€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής				175.549,66€			
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβ. αρθ.58 ν.4174/13						72.778,19€	72.778,19€
Τόκοι εκπρ.κατ.αρ.53 ν.4174/13						56.315,76€	56.315,76€
53 μήνες x 0,73%							
Γενικό Σύνολο	187.118,04€		508.959,08€		461.768,37€		274.650,33€

Φορολογητέα εισοδήματα Οικονομικού Έτους 2013

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου
Α-Β. Από Ακίνητα	1.746,00€	273.212,13€	1.746,00€	277.791,39€	1.746,00€	277.791,39€
Γ. Από Κινητές Αξίες						
Δ. Από Εμπορικές Επιχειρήσεις						
Ε. Από Γεωργικές Επιχειρήσεις						
ΣΤ. Από Μισθωτές Υπηρεσίες	21.065,71€		21.065,71€		21.065,71€	
Ζ. Από Ελευθέρια Επαγγέλματα	5.508,57€	7.500,00€	5.508,57€	7.500,00€	5.508,57€	7.500,00€
Από Εισόδημα Αλλοδαπής						
Από Εισόδημα άρθρου 48 § 3 ν. 2238/94			330.595,14€	6.000,00€	330.595,14€	5.000,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	28.320,28€	280.712,13€	358.915,42€	291.291,39€	358.915,42€	290.291,39€

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση εισφοράς αλληλεγγύης Οικον. Έτοι 2013

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Συνολικό Εισόδημα	28.320,28€	280.712,13€	358.915,42€	291.291,39€	358.915,42€	290.291,39€	340.174,40€
Προστ. Διαφ. Αντικ. Δαπανών							
Εκπτώσεις Εισοδ.-Απαλλ/να							
Φορολογητέο Εισόδημα	28.320,28€	280.712,13€	358.915,42€	291.291,39€	358.915,42€	290.291,39€	340.174,40€
Φόρος Κλίμακας	4.732,10€	113.740,46€	148.931,94€	118.501,13€	148.931,94€	118.051,13€	148.510,51€
Μειώσεις από το φόρο	123,24€	62,57€	123,24€	62,57€	123,24€	62,57€	
Φόρος που αναλογεί	4.608,86€	113.677,89€	148.808,70€	118.438,56€	148.808,70€	117.988,56€	148.510,51€
Συμπληρωματικός φόρος	27,00€	8.286,69€	27,00€	8.428,32€	27,00€	8.428,32€	141,63€
Επιβάρυνση Αποδείξεων			500,00€		500,00€		500,00€
Κύριος & Συμπλ. Φόρος εισοδ.	4.635,86€	121.964,58€	149.335,70€	126.866,88€	149.335,70€	126.416,88€	149.152,14€
Μείον: Παρακρ.-Προκαταβ.	-5.742,58€	-88.405,24€	-5.742,58€	-88.405,24€	-5.742,58€	-88.405,24€	
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	-1.106,72€	33.559,34€	143.593,12€	38.461,64€	143.593,12€	38.011,64€	149.152,14€
Τέλη χαρτί/μου		8.022,77€		8.164,40€		8.164,40€	141,63€
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτί/μο		1.604,55€		1.632,88€		1.632,88€	28,33€
Πλέον: Προκαταβ.-Επομ. έτους		65.580,52€		65.580,52€		65.580,52€	
Σύνολο	-1.106,72€	108.767,18€	143.593,12€	113.839,44€	143.593,12€	113.389,44€	149.322,10€
Πλέον: Εισφορά Αλληλεγγύης	570,24€	11.228,49€	14.364,29€	11.651,66€	14.364,29€	11.611,66€	
Μείον: Εισφορά που παρακρ.	-421,31€		-421,31€		-421,31€		
Πλέον: Τέλος Επιτηδεύματος	650,00€		650,00€		650,00€		
Πλέον ή Μείον: Συμφηφισμοί		-5,11€					
Σύνολο		119.682,77€		283.677,20€		283.187,20€	163.504,43€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής				177.113,98€			
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβ. αρθ.58 ν.4174/13						81.752,22€	81.752,22€
Τόκοι εκπρ.κατ. αρ.53 ν.4174/13						63.259,86€	63.259,86€
53 μήνες x 0,73%							
Γενικό Σύνολο		119.682,77€		460.791,18€		428.199,28€	308.516,51€

B. Σύνολα Οριστικής φορολογικής υποχρέωσης που αναλογούν βάσει Απόφασης:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Οικον. Έτος	Συνολικό Ποσό καταλογισμού βάσει Ελέγχου	Παρούσας Απόφασης		
					Διαφορά φόρου (€)	Προσαύξηση	Συνολικό ποσό καταλογισμού
1	3527 - 14/12/17	Φόρου Εισοδήματος	2012	307.729,22€	145.556,38€	129.093,95€	274.650,33€
2	3528 - 14/12/17	Φόρου Εισοδήματος	2013	340.174,40€	163.504,43€	145.012,08€	308.516,51€
Σύνολα				647.903,62€	309.060,81€	274.106,03€	583.166,84€

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.