



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 04.05.2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Αριθμός απόφασης: 882

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ. κατά της υπ' αρ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Την υπ' αρ.-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Το με αρ. εισ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2018 ΕΜΠ/.....2018 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

➤ Με την με αριθμό-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 12.588,33€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 15.106,00€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης 1.511,50€, μείον έκπτωσης λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου 102,73€ ήτοι συνολικό ποσό **29.103,10€**, για το οικονομικό έτος 2012 (εισοδήματα έτους 2011).

Η ως άνω προσαλλόμενη πράξη εδράζεται επί των από2017 εκθέσεων ελέγχου Φόρου Εισοδήματος & Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης της Δ.Ο.Υ., κατόπιν μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αρ.-2016 εντολής του Προϊσταμένου της. Ο έλεγχος αφορούσε το οικονομικό έτος 2012 και συγκεκριμένα την αξιοποίηση των δεδομένων των τραπεζικών καταθέσεων του προσφεύγοντος, προκειμένου να διαπιστωθεί αν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48§3 του Ν. 2238/1994 (προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία).

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ.-2014 έγγραφο της Ανεξάρτητης Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης του άρθρου 7 του Ν. 3691/2008, το οποίο διαβιβάστηκε από την Περιφερειακή Διεύθυνση του Σ.Δ.Ο.Ε. με το υπ' αρ. πρωτ.2017 έγγραφό τους (αρ. πρωτ. εισερχ.2017) μαζί με τον φάκελο της υπ' αρ.2014 υπόθεσης. Σύμφωνα με το έγγραφο της Αρχής του άρθρου 7 του Ν. 3691/2008 το σύνολο των πιστώσεων του 2011 των τραπεζικών λογαριασμών της BANK, στους οποίους ο προσφεύγων και η σύζυγός του ήταν συνδικαιούχοι, ανέρχεται σε 438.728,75€, ενώ το συνολικό δηλωθέν εισόδημα σύμφωνα με τη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος οικ. έτους 2012 (χρήση 2011) ήταν 75.819,00€.

Σε εκτέλεση της ως άνω εντολής ο έλεγχος προέβη σε ανάκτηση των πληροφοριών από το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, σχετικά με τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος κατά την περίοδο 01.01.2011-31.12.2011.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, στους τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσε ο προσφεύγων το επίμαχο διάστημα διαπιστώθηκε προσαύξηση της περιουσίας του από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με το αρ. 48§3 του Ν. 2234/94, για το οικ. έτος 2012 (εισοδήματα περιόδου 01.01.-31.12.2011) ύψους 39.575,00€.

Συγκεκριμένα, οι πρωτογενείς πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς, οι οποίες σύμφωνα με τον φορολογικό έλεγχο δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς και επιμερίστηκαν ισομερώς στον προσφεύγοντα και την σύζυγό του (συνδικαιούχο των λογαριασμών),, είναι οι ακόλουθες:

(εκτός των πιστώσεων με α/α 3 & 7 που καταλογίζονται εξ' ολοκλήρου στην σύζυγο του προσφεύγοντος, οι λοιπές πιστώσεις ύψους 79.150,00€, επιμερίζονται ισομερώς και στους δύο).

Α/Α	ΗΜΕΡ. ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ
1	19/01/2011	.....	9.000,00 €
2	26/04/2011	.....	20.000,00 €
3	13/5/2011	.....	200,00 €
4	25/05/2011	.....	10.000,00 €
5	25/05/2011	.....	16.000,00 €
6	14/07/2011	.....	2.050,00 €
7	08/09/2011	.....	7.500,00 €
8	5/10/2011	.....	3.000,00 €
9	13/10/2011	.....	100,00 €
10	10/11/2011	.....	8.000,00 €
11	09/12/2011	.....	6.500,00 €
ΣΥΝΟΛΟ			82.350,00 €
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ			39.575,00€ ((82.350-3.200)/2))

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

- **Παραβίαση των διατάξεων του άρθρου 48§3 του Ν. 2238/1994, όπως προστέθηκε με το άρθρο 15§3 του Ν. 3888/2010, σε συνδυασμό με το άρθρο 1§§ 1 & 2 του Ν. 5368/1932 και το άρθρο 493 Α.Κ.** Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή. Η φορολογική αρχή όφειλε να επιμερίσει ισομερώς τα ποσά των πιστώσεων στους συνδικαιούχους των υπό κρίση λογαριασμών, δη τον προσφεύγοντα, την σύζυγό του και τα δύο ενήλικα τέκνα τους. Με τον ισομερή επιμερισμό μεταξύ των συνδικαιούχων, το ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα υπερκαλύπτεται από το διαθέσιμο εισόδημά του.

- **Αιτιολόγηση πιστώσεων από τα ακαθάριστα έσοδα λιανικών συναλλαγών του**
υπό τη μορφή ατομικής επιχείρησης «.....» από 01/01/2011 έως 4/2/2011 και της εταιρίας
«.....» από 09-02-2011 έως 31-12-2011. Επίσης, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη τα
χρηματικά ποσά που κατατέθηκαν στους λογαριασμούς και αφορούν εισπράξεις του που
διατηρούσε η σύζυγος του προσφεύγοντος έως τις 9/2/2011, καθώς και οι εισπράξεις της
εταιρίας

**Ως προς τον ισχυρισμό περί αιτιολόγησης των επίμαχων πιστώσεων από τα ακαθάριστα
έσοδα των ατομικών επιχειρήσεων του προσφεύγοντος και της συζύγου τους καθώς και
των εταιριών αυτών.**

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

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

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

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

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

Επειδή, στην **ΠΟΛ 1095/29-4-2011** ορίζεται ότι: «1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.» 2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά. 3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και **καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη.** Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. 4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. 5. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες.».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας: «.....2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, **εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία,** είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος **οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της**

ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. 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.....5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:.....**5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός.** Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

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.** την 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..... **Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση.....»**

Επειδή, σύμφωνα με την ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015: «....3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. **Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.....»**

Επειδή, σύμφωνα με την 884/2016 απόφαση του Β΄ Τμήματος του ΣτΕ: «..... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, προέκυψαν πιστώσεις χρηματικών ποσών συνολικού ύψους 82.350,00€, για τις οποίες δεν δικαιολογήθηκε η αιτία και η προέλευσή τους και κατ' επέκταση θεωρήθηκαν ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας. Από το ποσό των 82.350,00€ ο έλεγχος αφαίρεσε δύο πιστώσεις συνολικού ποσού 3.200,00€, κρίνοντας ότι αφορούσαν προσαύξηση περιουσίας της συζύγου του προσφεύγοντος και το υπόλοιπο ποσό, ύψους 79.150,00€, το επιμέρισε ισομερώς στον προσφεύγοντα και στην σύζυγό του.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα χρήματα που εισπράττονταν υπό τη μορφή μετρητών από τις πωλήσεις των και των λοιπώντων ατομικών επιχειρήσεων του ιδίου και της συζύγου του, καθώς και των εταιριών, στις οποίες συμμετείχαν, κατατίθεντο περιοδικά στους υπό κρίση τραπεζικούς λογαριασμούς και ως εκ τούτου οι επίμαχες καταθέσεις αιτιολογούνται πλήρως και καμία αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας δεν υφίσταται. Προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού προσκομίζονται αντίγραφα του τηρούμενου βιβλίου εσόδων - εξόδων της ατομικής επιχείρησης της συζύγου του προσφεύγοντος «.....» καθώς και των εταιριών στις οποίες συμμετείχαν ο προσφεύγων και η σύζυγός του, δη των εταιριών «.....» και «.....» αντίστοιχα.

Επειδή, αναφορικά με τα έσοδα των εταιριών ο ισχυρισμός κρίνεται αναπόδεικτος, δεδομένου ότι αφενός τα κατατεθειμένα ποσά δεν ταυτίζονται με τις ημερήσιες εισπράξεις των εταιριών, ως αυτές εμφανίζονται στα βιβλία τους και αφετέρου οι εταιρίες αυτές αποτελούν χωριστές οντότητες, οι οποίες διαθέτουν τραπεζικούς λογαριασμούς όψεως, οι κινήσεις των οποίων για την αντίστοιχη περίοδο δεν προσκομίστηκαν ούτε στον έλεγχο, αλλά ούτε και στο στάδιο εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής, έτσι ώστε να αποκλειστεί η περίπτωση κατάθεσης των επίμαχων χρηματικών ποσών στους εν λόγω λογαριασμούς.

Επειδή, ως προς τις εισπράξεις των ατομικών εταιριών του προσφεύγοντος και της συζύγου του κρίνεται καταρχήν θεμιτό και εύλογο να κατατίθενται στους υπό εξέταση λογαριασμούς. Ωστόσο

ούτε στον έλεγχο ούτε στο στάδιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής δεν προσκομίστηκε το βιβλίο εσόδων εξόδων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος για την υπό κρίση περίοδο, από το οποίο να προκύπτουν οι ημερήσιες εισπράξεις αυτής. Όσον αφορά την ατομική επιχείρηση της συζύγου του προσφεύγοντος, από το βιβλίο εσόδων εξόδων προκύπτουν τα ακόλουθα έσοδα (καθαρή αξία πωλήσεων εμπορευμάτων πλέον Φ.Π.Α.) Σημειώνεται ότι δεν λαμβάνονται υπόψη τα έσοδα πωλήσεων προςκαθώς οι καταθέσεις χρηματικών ποσών από τις εν λόγω πωλήσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της συζύγου του προσφεύγοντος δεν εκλήφθηκαν αρχικώς από τον έλεγχο ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας. Περαιτέρω, ο προσφεύγων δεν συμπεριλαμβάνει στην ενδικοφανή προσφυγή του στις εισπράξεις από την ατομική επιχείρηση της συζύγου του, που κατατέθηκαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς, την καθαρή αξία και τον Φ.Π.Α. φορολογικού στοιχείου εκδοθέντος προς τον (υπ' αρ.) καθαρής αξίας 990,00€ πλέον Φ.Π.Α. 128,70€, καθώς και την καθαρή αξία 40,00€ πλέον Φ.Π.Α. 8,20€ πωληθέντος παγίου.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ημερήσιες εισπράξεις της ατομικής επιχείρησης της συζύγου του προσφεύγοντος κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα ύψους 12.543,83€ θα πρέπει να αφαιρεθούν από την προσδιορισθείσα αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας συνολικού ποσού 82.350,00€, δεδομένου ότι ο έλεγχος δεν απέδειξε ότι τα εν λόγω ποσά δαπανήθηκαν, ώστε να ήταν αδύνατον να κατατεθούν στους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος αναφορικά με την δικαιολόγηση των ποσών που κατατίθεντο στους υπό κρίση λογαριασμούς γίνεται μερικώς δεκτός ως προς το ποσό των 12.543,83€, που αφορά τις εισπράξεις της ατομικής επιχείρησης της συζύγου του.

Ως προς τις λοιπές πιστώσεις για τις οποίες ο προσφεύγων επικαλείται εισπράξεις της ατομικής του επιχείρησης και των εταιριών, στις οποίες ο ίδιος και η σύζυγός του συμμετέχουν, ο ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι πιστώσεις χρηματικών ποσών, που αφορούν και τους δύο συζύγους, για τις οποίες δεν δικαιολογείται η αιτία και η προέλευσή τους ανέρχονται στο ποσό των 69.806,17€ (82.350,00€-12.543,83).

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη ισομερούς επιμερισμού της προσαύξησης περιουσίας στους συνδικαιούχους των επίμαχων λογαριασμών.

Επειδή με το άρθρο 1 παρ. 1 & 2 του Ν.5638/1932 ορίζεται ότι: « 1. Χρηματική κατάθεσις 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 κατάθεσις περί ης η προηγούμενη παράγραφος επιτρέπεται να ενεργείται και εις κοινόν λογαριασμόν επί προθεσμία ή ταμειευτηρίου 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 1033/21.02.2013: «Για τους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, το ποσό του εμβάσματος επιμερίζεται στους συνδικαιούχους **καταρχήν** ισομερώς και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1228/15.10.2014: «3.Κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους. Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται **καταρχήν** ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εκδίδεται εντολή ελέγχου σε όλα τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού και εφόσον συμμετέχει ανήλικος έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν. 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 εμπεριστατωμένη (σχετ. διατ. άρθ. 28 και 64 ν. 4174/2013)».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1050/17.02.2014: «Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών **καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο**, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων)».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών, στους οποίους ο προσφεύγων είναι συνδικαιούχος μαζί με την σύζυγό του, Α.Φ.Μ.και τα ενήλικα τέκνα τους, Α.Φ.Μ. και, Α.Φ.Μ.προέκυψαν πιστώσεις χρηματικών ποσών συνολικού ύψους 82.350,00€, για τις οποίες δεν δικαιολογήθηκε η αιτία και η προέλευσή τους και κατ' επέκταση θεωρήθηκαν ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας. Ήδη με την εν μέρει αποδοχή του έτερου ισχυρισμού του προσφεύγοντος το ποσό της μη δικαιολογημένης προσαύξησης περιουσίας μειώθηκε στις 69.806,17€. Από το εν λόγω ποσό θα πρέπει να αφαιρεθεί μια πίστωση στον λογαριασμό της Τράπεζας ποσού 200€, που αποτελεί προσαύξηση περιουσίας της συζύγου του προσφεύγοντος και το υπόλοιπο ύψους 69.606,17€ να επιμεριστεί στους συνδικαιούχους των λογαριασμών.

Επειδή η προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος, προέκυψε από τον έλεγχο των ακόλουθων τραπεζικών λογαριασμών, δικαιούχοι των οποίων εμφανίζονται οι εξής:

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ Τράπεζα – Σύνολο 77,000,00€

Δικαιούχοι:

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ –Τράπεζα – Σύνολο 2.150,00€

Δικαιούχοι:

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ-Τράπεζα – Σύνολο 3.000,00€

Δικαιούχοι:

Επειδή ούτε από την απόέκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Θεσσαλονίκης, αλλά ούτε και από τις απόψεις της ως άνω φορολογικής αρχής προκύπτουν οι πραγματικοί δικαιούχοι των ανωτέρω πιστώσεων, ενώ ταυτόχρονα δεν αιτιολογείται η μη ισομερής κατανομή αυτών στο σύνολο των συνδικαιούχων, δεδομένου ότι όλοι το υπό κρίση έτος 2011 ήταν ενήλικες και διέθεταν εισόδημα, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους.

Επειδή κατ' εφαρμογή των προαναφερθεισών εγκυκλίων της φορολογικής διοίκησης, η ελεγκτική αρχή όφειλε εφόσον δεν επιμέρισε ισομερώς τις επίμαχες πρωτογενείς καταθέσεις, να αιτιολογήσει επαρκώς την αναλογία που επικαλέστηκε, προσδιορίζοντας τους πραγματικούς δικαιούχους των χρημάτων. Ο ισομερής επιμερισμός στους δύο από τους τέσσερις συνολικά συνδικαιούχους των λογαριασμών δεν τεκμηριώνεται από τον έλεγχο και ως εκ τούτου κρίνεται αβάσιμος, ενώ ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι προσδιορισθείσες πρωτογενείς καταθέσεις θα πρέπει να επιμεριστούν **ισομερώς στους συνδικαιούχους των τραπεζικών λογαριασμών**, με αποτέλεσμα οι συνολικές πιστώσεις που αναλογούν στον προσφεύγοντα και του καταλογίζονται ως αδικαιολόγητη προσαύξηση της περιουσίας του βάσει του άρθρου 48§3 του Ν. 2238/94 να είναι οι εξής:

Λογαριασμός	Σύνολο προσαύξησης περιουσίας βάσει ελέγχου	Σύνολο πιστώσεων που δικαιολογήθηκαν δια της ενδικοφανούς προσφυγής	Σύνολο προσαύξησης περιουσίας βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Προσαύξηση περιουσίας που αναλογεί στον προσφεύγοντα
.....	77.000,00€	12.543,83€	64.456,17€	(1/4) 16.114,04€
.....	2.150,00€	0,00€	2.150,00€	537,50€
.....	200,00€	0,00€	200,00€	0,00€
.....	3.000,00€	0,00€	3.000,00€	(1/2) 1.500,00€
ΣΥΝΟΛΟ	82.350,00€	12.543,83€	69.806,17€	18.151,54€

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

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά βάσει της παρούσας απόφασης		Διαφορά απόφασης - ελέγχου
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
A - B. Από ακίνητα		1.891,50		1.891,50		1.891,50	0,00
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις	10.169,90	10.583,08	10.169,90	10.583,08	10.169,90	10.583,08	0,00
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις		432,95		432,95		432,95	0,00
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες							
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα							
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης			39.575,00		18.151,54		-21.423,46
Συνολικό εισόδημα	10.169,90	12.907,53	49.744,90	12.907,53	28.321,44	12.907,53	-21.423,46
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	10.169,90	12.907,53	49.744,90	12.907,53	28.321,44	12.907,53	-22.923,46
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							
Άθροισμα	10.169,90	12.907,53	49.744,90	12.907,53	28.321,44	12.907,53	-21.423,46
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994							
Φορολογητέο εισόδημα	10.169,90	12.907,53	49.744,90	12.907,53	28.321,44	12.907,53	-21.423,46

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	10.169,90	49.744,90	28.321,44	-21.423,46
	Της συζύγου	12.907,53	12.907,53	12.907,53	0,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	18.167,96	5.579,63	13.900,76	8.321,13
	Χρεωστικό ποσό				
Προκαταβολή φόρου		391,68	391,68	391,68	0,00
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		49,50	49,50	49,50	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		18,56	18,56	18,56	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			15.106,00	5.120,64	-9.985,36
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)					
Εισφορά Αλληλεγγύης		1.341,56	2.853,06	2.210,36	-642,70
Τέλος επιτηδεύματος		41,67	41,67	41,67	0,00
Έκπτωση λόγω υποβολής δήλωσης μέσω διαδικτύου		27,64	130,37	27,64	102,73

Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		12.750,47		-12.750,47
	για επιστροφή	16.352,63		6.095,99	6.095,99

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Εισόδημα επιβολής εισφοράς προσφύγοντος	32.425,83€	72.000,83€	50.577,37€	--21.423,46€
Συντελεστής εισφοράς	2%	3%	3%	
Εισφορά προσφύγοντος	648,52€	2.160,03€	1.517,32€	-642,71€

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

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

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. ...

5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου. 6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή, με την ΠΟΛ **1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. ...».

Επειδή, στο άρθρο **58§1 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση».

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

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

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 (περιόδου

01/01-31/12/2011), επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επεικέστερη, ως ακολούθως:

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

Διαφορά φόρου: 4.267,20€

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	5.120,64€	2.133,60€	1.650,98€	3.784,58€	3.784,58€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

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

Οριστική φορολογική υποχρέωση υπόχρεου- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:(τροποποίηση της πράξης σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης και κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου).

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά ελέγχου- απόφασης
Διαφορά φόρου	12.588,33€	4.267,20€	-8.321,13€
Πρόσθ. φόρος λόγω ανακρίβειας	15.106,00€	0,00€	-15.106,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	0,00€	2.133,60 €	2.133,60 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00€	1.650,98€	1.650,98€
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	1.511,50€	868,80€	-642,70€

Διαφορά έκπτωσης	-102,73€	0,00€	102,73€
Σύνολο φόρου για καταβολή	29.103,10€	8.920,58€	-20.182,52€

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.