



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27/12/2018
Αριθμός απόφασης:5156

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ 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 παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - δ. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
 - ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).
2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **03/09/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί του κτήματος κατά της υπ'αριθμ...../2018 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την υπ'αριθμ...../2018 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **03/09/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα: **Με την υπ'αριθμ...../2018 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος** οικ. έτους 2013 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 273.318,86 ευρώ, πρόσθετος φόρος άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 136.659,43 ευρώ, τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 ποσού 107.742,29 ευρώ, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 22.623,12 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό βεβαίωσης **540.343,70 ευρώ**.

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 11/06/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος των ελεγκτών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και

Συγκεκριμένα εκδόθηκε η υπ'αριθμ...../.../...../2016 εντολή ελέγχου από την Προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και δυνάμει αυτής διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής διατάξεων του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994. Κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου επί των τραπεζικών πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994 καθώς για τραπεζικές πιστώσεις συνολικού ποσού **633.037,74 ευρώ** δεν αιτιολογήθηκε η προέλευσή τους και συγκεκριμένα για τις παρακάτω τραπεζικές πιστώσεις:

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜ.ΣΥΝΑ- ΛΛΑΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ
1	ALPHA BANK	.....	13/01/2012	.....	5.036,94
2	ALPHA BANK	.....	02/03/2012	.....	2.760,00
3	ALPHA BANK	.....	30/03/2012	.....	6.190,00
4	ALPHA BANK	.....	20/06/2012	.....	33.256,80
5	ALPHA BANK	.....	27/06/2012	.....	2.000,00
6	ALPHA BANK	.....	27/06/2012	.....	40.000,00
7	ALPHA BANK	.....	27/06/2012	.....	40.000,00
8	ALPHA BANK	.....	28/06/2012	.....	40.000,00
9	ALPHA BANK	.....	20/07/2012	.....	60.000,00
10	ALPHA BANK	.....	05/09/2012	.....	3.794,00
11	ALPHA BANK	.....	18/09/2012	.....	30.000,00
12	ALPHA BANK	.....	19/09/2012	.....	30.000,00
13	ALPHA BANK	.....	29/10/2012	.....	50.000,00

14	ALPHA BANK	.....	30/10/2012	.....	50.000,00
15	ALPHA BANK	.....	31/10/2012	.....	50.000,00
16	ALPHA BANK	.....	14/11/2012	.....	60.000,00
17	ALPHA BANK	.....	30/11/2012	.....	50.000,00
18	ALPHA BANK	.....	03/12/2012	.....	50.000,00
19	ALPHA BANK	.....	04/12/2012	.....	30.000,00
					633.037,74

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η προσφυγή και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Μη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης λόγω μη νόμιμης ανεπαρκούς και αόριστης αιτιολογίας. Η φορολογική αρχή προέβη σε χαρακτηρισμό των υπό κρίση τραπεζικών πιστώσεων ως προσαύξηση λόγω μη κάλυψης αυτών από το δηλωθέν εισόδημα χωρίς ωστόσο να λάβει υπόψη τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών της 31/12/2011 και χωρίς να συντάξει οριστικό πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου και να διαπιστώσει εάν υφίσταται τελικώς θέμα προσαύξησης.
- Μη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης, ως ουσίας αβάσιμης κατά την πραγματική της βάση λόγω εσφαλμένης εκτίμησης των αποδείξεων. Ο έλεγχος απέρριψε τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς του ως προς τις ανωτέρω τραπεζικές πιστώσεις ως αναπόδεικτους, λόγω μη προσκόμισης σχετικών δικαιολογητικών ωστόσο όπως έχει γίνει δεκτό με την ΣΤΕ 884/2016 το Ελληνικό Δημόσιο μπορεί να αποδείξει και με έμμεσες αποδείξεις την παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος από τον φορολογούμενο, κατά συνέπεια για λόγους δικονομικής ισότητας το ίδιο πρέπει να γίνει δεκτό και για τον φορολογούμενο ότι δηλαδή μπορεί με έμμεσες και όχι πλήρεις αποδείξεις να δικαιολογήσει την προέλευση των τραπεζικών του καταθέσεων.
- Μη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης λόγω παράβασης της γενικής αρχής περί αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης. Κατά την διαδικασία επιλογής του ευνοϊκότερου καθεστώτος ως προς την επιβολή των κυρώσεων θα έπρεπε να συγκριθεί το καθεστώς του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017 με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ.7^α του ν.4337/2015 και όχι με του άρθρου 1 του ν.2523/1997.

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

«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4.Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο

φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.».

Επειδή στις παρ.1,2,3 και 11 της ΑΥΟ ΠΟΛ1095/29-04-2011 αναφέρεται:

«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 εισοδήματός 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 χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ.

.....

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο...».

Επειδή στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1175/2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» μεταξύ άλλων ορίζεται:

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 , στην περίπτωση κατά την οποία είναι

εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ΄ πηγής του Ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τ.λ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του Ν.2238/1994 ή του Ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.

5.4 ...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.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.

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. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός...».

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης ελέγχων μεταξύ άλλων αναφέρεται :

«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.».

Επειδή στο άρθρο 29 παρ.3 του ν.3986/2011 ορίζεται:

« Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ως εξής:

α) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από δώδεκα χιλιάδες ένα (12.001) ευρώ έως είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή ένα τοις εκατό (1%) επί ολόκληρου του ποσού.

β) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από είκοσι χιλιάδες ένα (20.001) ευρώ έως και πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) επί ολόκληρου του ποσού.

γ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από πενήντα χιλιάδες ένα (50.001) έως και εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) επί ολόκληρου του ποσού.

δ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα (100.001) ευρώ και άνω, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό (4%) επί ολόκληρου του ποσού.».

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013, ορίζεται :

«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 εν προκειμένω όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994 και κατόπιν επεξεργασίας τραπεζικών κινήσεων όπως αυτές ελήφθησαν υπόψη από τις αναλυτικές κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών (πιστώσεις-καταθέσεις και χρεώσεις αναλήψεις) που ήταν καταγεγραμμένες:

α) στον ψηφιακό δίσκο (CD) που παραδόθηκε από τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος,

β) στα επεξεργασμένα αρχεία με τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών βάσει του προγράμματος «Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (ΑΥΟ 4105/2015) και

γ) στα έγγραφα των ημεδαπών χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων και άλλων αρχών που απεστάλησαν στην ελεγκτική αρχή κατόπιν σχετικών αιτημάτων αυτής.

Η μεθοδολογία του εν λόγω ελέγχου, βασίζεται αρχικώς στα επεξεργασμένα αρχεία του ως άνω Λογισμικού και εν συνεχεία για όσες τραπεζικές πιστώσεις της ελεγχόμενης περιόδου δεν υπάρχει συσχέτιση με δηλωθέν εισόδημα ή με κίνηση γνωστής προέλευσης ζητείται από τον φορολογούμενο όπως αιτιολογήσει την προέλευση αυτών. Η εν λόγω αιτιολόγηση θα πρέπει να βασίζεται σε έγγραφα και παραστατικά από τα οποία να προκύπτει και η ροή του χρήματος στους υπό κρίση τραπεζικούς λογαριασμούς δεδομένου ότι ο έλεγχος αφορά αποκλειστικά σε κρίση επί τραπεζικών κινήσεων.

Συνεπώς οι επικαλούμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί διαφορετικής μεθοδολογίας ελέγχου όπως προσδιορισμού ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων χρήσεων αλυσιτελώς προβάλλονται καθώς δεν έχουν εφαρμογή στον υπό κρίση έλεγχο.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται τη μη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης, ως ουσίας αβάσιμης κατά την πραγματική της βάση λόγω εσφαλμένης εκτίμησης των αποδείξεων.

Από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι ο έλεγχος πριν προβεί στον οριστικό καταλογισμό της προσαύξησης ζήτησε από τον προσφεύγοντα τόσο με την πρόσκληση παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) όσο και με το σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, όπως προσκομίσει σχετικά στοιχεία που να αιτιολογούν τις τραπεζικές πιστώσεις οι οποίες εμφανίζονται ως πρωτογενείς τραπεζικές καταθέσεις.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε μόνο στην αρχική πρόσκληση του ελέγχου ενώ κατόπιν του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου δεν υπέβαλλε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. μέχρι την ημερομηνία σύνταξης της αντίστοιχης έκθεσης ελέγχου υπόμνημα με τις θέσεις και ενστάσεις του για τις διαπιστώσεις του ελέγχου και δεν προσκόμισε άλλα νεότερα αποδεικτικά στοιχεία.

Ως προς τα προσκομισθέντα στοιχεία ο έλεγχος αιτιολογεί επαρκώς την θέση του ως προς αυτά αναφέροντας συγκεκριμένα :

«1) Από τα στοιχεία που προσκομίσατε στην Υπηρεσία μας με τα απαντητικά σας υπομνήματα, προκειμένου να δικαιολογήσετε την πηγή προέλευσης των ποσών που χαρακτηρίστηκαν από τον παρόντα έλεγχο ως πρωτογενείς καταθέσεις, σύμφωνα με τα δεδομένα (πιστώσεις) του υπ' αριθ. κοινού (υπόχρεου και συζύγου) λογαριασμού σας με συνδικαιούχους

και τους υιούς σας Κ.Κ. και που διατηρούσατε στην τράπεζα «.....», ο έλεγχος διαπίστωσε και σας γνωρίζει τα εξής :

α) Σχετικά με την αιτιολόγηση εκ μέρους σας της παρακάτω πρωτογενούς κατάθεσης, ως αφορούσας «επανακατάθεση από την ιδιαίτερα γραμματέα σας κα χρημάτων που είχατε κάνει ανάληψη κατά το προγενέστερο διάστημα (02/01/2012 – 12/01/2012) εκ συνολικού ποσού 6.500,00 €», ο έλεγχος δεν αποδέχεται τον ισχυρισμό αυτό, καθώς το γεγονός της απόδειξης και μόνο ότι η κα υπήρξε εργαζόμενη στις εταιρείες του Ομίλου σας με την προσκόμιση του ιδιωτικού συμφωνητικού παροχής μισθωτής εργασίας δεν αποδεικνύει την αιτία της συναλλαγής και το σκοπό διάθεσης των χρημάτων.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΗ Α	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ – ΕΓΓΡΑΦΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ	ΠΟΣΑ	ΝΟΜ.
----------------	--	------	------

13/01/2012	.....	5.036,94	EUR
ΣΥΝΟΛΟ		5.036,94	EUR

β) Σχετικά με την αιτιολόγηση εκ μέρους σας της παρακάτω πρωτογενούς κατάθεσης, ως αφορούσας «επιταγή του Οίκου Δημοπρασιών CHRISTIE'S ποσού 42.439,00 Δολαρίων ΗΠΑ που σχετίζεται με εκποίηση αντικειμένων της οικογένειάς σας», ο έλεγχος δεν αποδέχεται τον ισχυρισμό αυτό, καθώς το γεγονός της προσκόμισης και μόνο του σώματος της εν λόγω επιταγής και του αποδεικτικού κατάθεσής της στον λογαριασμό σας δεν αποδεικνύει την αιτία και το αντικείμενο της συναλλαγής σας με τον Οίκο Δημοπρασιών.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΗ Α	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ – ΕΓΓΡΑΦΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ	ΠΟΣΑ	NOM.
20/06/2012	33.256,80	EUR
ΣΥΝΟΛΟ		33.256,80	EUR

γ) Σχετικά με την αιτιολόγηση εκ μέρους σας της παρακάτω πρωτογενούς κατάθεσης, ως αφορούσας «κατάθεση από τον επί χρόνια συνεργάτη σας κ. χρημάτων που προέρχονται από τον κοινό λογαριασμό με τον αδερφό σας κ.», ο έλεγχος δεν αποδέχεται τον ισχυρισμό αυτό, καθώς το γεγονός της απόδειξης και μόνο ότι ο κ. ήταν ο πληρωτής/καταθέτης με την προσκόμιση του αποδεικτικού συναλλαγής της τράπεζας «.....» δεν αποδεικνύει την πηγή προέλευσης των χρημάτων και την αιτία της συναλλαγής.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΗ Α	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ – ΕΓΓΡΑΦΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ	ΠΟΣΑ	NOM.
27/06/2012	2.000,00	EUR
ΣΥΝΟΛΟ		2.000,00	EUR

δ) Σχετικά με την αιτιολόγηση εκ μέρους σας των παρακάτω πρωτογενών καταθέσεων, «ως ποσών μεταφερόμενων από τον υπ' αριθ. λογαριασμό σας στην ελβετική τράπεζα, ο έλεγχος δεν αποδέχεται τον ισχυρισμό αυτό, καθώς το γεγονός και μόνο της προσκόμισης των σχετικών παραστατικών μεταφοράς (εμβασμάτων) των αντίστοιχων ποσών χωρίς την επίδειξη της αναλυτικής κίνησης του λογαριασμού της αλλοδαπής δεν αποδεικνύει την αρχική πηγή προέλευσης των χρημάτων (ήτοι την εισροή τους στο ελβετικό λογαριασμό) κι αν τα ποσά αυτά έχουν φορολογηθεί, ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ – ΕΓΓΡΑΦΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ	ΠΟΣΑ	NOM.
------------	--	------	------

27/06/2012	.....	40.000,00	EUR
27/06/2012	.....	40.000,00	EUR
28/06/2012	.....	40.000,00	EUR
20/07/2012	.....	60.000,00	EUR
29/10/2012	.....	50.000,00	EUR
30/10/2012	.....	50.000,00	EUR
31/10/2012	.....	50.000,00	EUR
14/11/2012	.....	60.000,00	EUR
30/11/2012	.....	50.000,00	EUR
03/12/2012	.....	50.000,00	EUR
04/12/2012	.....	30.000,00	EUR
ΣΥΝΟΛΟ		520.000,00	EUR

ε) Σχετικά με την αιτιολόγηση εκ μέρους σας των παρακάτω πρωτογενών καταθέσεων, «ως ποσών μεταφερόμενων από τον υπ' αριθ. λογαριασμό στη γαλλική τράπεζα», ο έλεγχος δεν αποδέχεται τον ισχυρισμό αυτό, καθώς το γεγονός και μόνο της προσκόμισης των σχετικών παραστατικών μεταφοράς (εμβασμάτων) των αντίστοιχων ποσών χωρίς την επίδειξη της αναλυτικής κίνησης του λογαριασμού της αλλοδαπής δεν αποδεικνύει την αρχική πηγή προέλευσης των χρημάτων (ήτοι την εισροή τους στο ελβετικό λογαριασμό) κι αν τα ποσά αυτά έχουν φορολογηθεί, ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ – ΕΓΓΡΑΦΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ	ΠΟΣΑ	ΝΟ Μ.
18/09/2012	30.000,00	EUR
19/09/2012	30.000,00	EUR
ΣΥΝΟΛΟ		60.000,00	EUR

στ) Σχετικά με την αιτιολόγηση εκ μέρους σας της παρακάτω πρωτογενούς κατάθεσης, ως αφορούσας «κατάθεση προς εξόφληση λογαριασμού Δ.Ε.Η.», ο έλεγχος δεν αποδέχεται τον ισχυρισμό αυτό, καθώς το γεγονός της εμφάνισης και μόνο της αιτιολογίας καταχώρησης της τράπεζας, χωρίς την προσκόμιση του αντίστοιχου παραστατικού, δεν αποδεικνύει την πηγή προέλευσης των χρημάτων ήτοι τον καταθέτη των χρημάτων προκειμένου να επιβεβαιωθεί και ο σκοπός διάθεσης των χρημάτων.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ – ΕΓΓΡΑΦΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ	ΠΟΣΑ	NOM.
05/09/2012	3.794,00	EUR
ΣΥΝΟΛΟ		3.794,00	EUR

2) Από τα στοιχεία που προσκομίσατε στην Υπηρεσία μας με τα απαντητικά σας υπομνήματα, προκειμένου να δικαιολογήσετε την πηγή προέλευσης των ποσών που χαρακτηρίστηκαν από τον παρόντα έλεγχο ως πρωτογενείς καταθέσεις, σύμφωνα με τα δεδομένα (πιστώσεις) του υπ' αριθ.κοινού λογαριασμού σας (υπόχρεος) με συνδικαιούχους τον υιό σας Κ. και την κα -, που διατηρούσατε στην τράπεζα «.....», ο έλεγχος διαπίστωσε και σας γνωρίζει τα εξής :
 Σχετικά με την αιτιολόγηση εκ μέρους σας των παρακάτω πρωτογενών καταθέσεων, «ως ποσών προερχόμενων από επανακαταθέσεις μετρητών που είχατε κάνει ανάληψη κατά το προγενέστερο διάστημα, ήτοι στις 29/02/2012 ποσού 6.000,00 € και στις 29-30/03/2012 ποσού 10.000,00 €», ο έλεγχος δεν αποδέχεται τον ισχυρισμό αυτό, καθώς δεν προσκομίσατε τα σχετικά τραπεζικά παραστατικά ανάληψης και κατάθεσης μετρητών για τις εν λόγω συναλλαγές, ώστε να προκύψουν τα πρόσωπα που διενήργησαν τις πράξεις αυτές καθώς και το είδος (τοίς μετρητοίς) των συναλλαγών.

<u>ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ</u>	<u>ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ – ΕΓΓΡΑΦΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΑ</u>	<u>ΝΟΜ.</u>
02/03/2012	2.760,00	EUR
30/03/2012	6.190,00	EUR
<u>ΣΥΝΟΛΟ</u>		<u>8.950,00</u>	<u>EUR</u>

...».

Επειδή επιπλέον όπως προκύπτει και από την εισήγηση απόψεων της ελεγκτικής αρχής, δεδομένου του γεγονότος ότι δεν προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα αναλυτική κίνηση λογαριασμών για τα χαρτοφυλάκια που διατηρούσε σε της Ελβετίας, ήτοι στην «.....» καθώς και σε της Γαλλίας, ήτοι στην «.....» και σχετικά με τη διερεύνηση αποστολής εμβασμάτων στο εξωτερικό αλλά και της εν γένει ύπαρξης λογαριασμών του κου σε της αλλοδαπής, είχε συνταχθεί κι αποσταλεί το υπ' αριθ. πρωτ./2018 έγγραφο της ελεγκτικής αρχής προς τη Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων (Δ.Ο.Σ.)/Τμήμα Γ', χωρίς όμως να έχει δοθεί απάντηση μέχρι και τη σύνταξη της οικείας Έκθεσης Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων των ελεγκτών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κ.κ. και, (βλ. σελ. 76 & 82 της σχετικής έκθεσης).

Με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΟΣ Γ 146231 ΕΞ 2018 ΕΜΠ 23/08/2018 (24178/27-08-2018/Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) έγγραφο της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων (Δ.Ο.Σ.)/Τμήμα Γ', διαβιβάστηκε στην ελεγκτική αρχή το ηλεκτρονικό αρχείο «Συνημμένο 5 :» που περιλαμβάνει την αναλυτική κίνηση του υπ' αριθ. λογαριασμού του προσφεύγοντος (Client Number) στην ελβετική τράπεζα «.....» για το χρονικό διάστημα από 01/01/2012 έως 31/12/2012.

Σύμφωνα με τα δεδομένα του ως άνω αλλοδαπού λογαριασμού, προκύπτουν τα εξής :

α) Το υπόλοιπο του λογαριασμού στις 31/12/2011 ανέρχονταν στο ποσό των 9.202,36 ευρώ, γεγονός που καταρρίπτει τον προβαλλόμενο στον έλεγχο ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι ο ελβετικός λογαριασμός είχε τροφοδοτηθεί με μεταφορές χρημάτων από την Ελλάδα, ήτοι ποσού 1.000.000,00 € στις 31.03.2010, ποσού 1.000.000,00 € στις 15.04.2010 και ποσού 500.000,00 € στις 23.04.2010, τα οποία είχαν παραμείνει στον λογαριασμό αυτό και ότι ήταν από αυτά τα χρήματα τα ποσά που εν συνεχεία κατά το έτος 2012 μεταφέρθηκαν στον υπό κρίση υπ' αριθ. κοινό λογαριασμό που διατηρούσε στην τράπεζα «.....».

β) Η τροφοδότηση του αλλοδαπού ελβετικού λογαριασμού κατά το έτος 2012 λάμβανε χώρα τις αμέσως προηγούμενες ημερομηνίες από την ημερομηνία αποστολής των ποσών στον λογαριασμό της τράπεζας «.....», με τα αντίστοιχα ποσά, ως ακολούθως, γεγονός το οποίο δεν επιβεβαιώνει τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος ότι τα ποσά αυτά προέρχονται από προγενέστερη χρήση και έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου. Οι υπό κρίση μεταφορές από τον ελβετικό λογαριασμό στον ημεδαπό λογαριασμό της “.....” απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

<u>ΤΡΑΠΕΖΑ</u>	<u>ΜΕΡΟΜΗΝΙΑ</u>	<u>ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ – ΕΓΓΡΑΦΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΑ</u>	<u>ΝΟΜ.</u>
.....	26/06/2012	.....	120.150,00	EUR
.....	27/06/2012	.....	40.000,00	EUR
.....	27/06/2012	.....	40.000,00	EUR
.....	28/06/2012	.....	40.000,00	EUR
.....	19/07/2012	.....	51.500,00	EUR
.....	20/07/2012	.....	60.000,00	EUR
.....	26/10/2012	.....	150.000,00	EUR
.....	29/10/2012	.....	50.000,00	EUR
.....	30/10/2012	.....	50.000,00	EUR
.....	31/10/2012	.....	50.000,00	EUR
.....	14/11/2012	.....	60.033,19	EUR
.....	14/11/2012	.....	60.000,00	EUR
.....	29/11/2012	.....	130.000,00	EUR
.....	30/11/2012	.....	50.000,00	EUR
.....	03/12/2012	.....	50.000,00	EUR
.....	04/12/2012	.....	30.000,00	EUR

Επειδή ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής αμφισβητεί την προσβαλλόμενη πράξη ωστόσο και στο στάδιο αυτό δεν προσκομίζει κανένα νεότερο στοιχείο που να διαφοροποιεί τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Επειδή στην **παρ.1 του άρθρου 49 του ν.4509/2017** ορίζεται:

« 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.»

Επειδή στην **παρ.7 του άρθρου 3 και στην παρ.1 και 2 του άρθρου 7 του ν.4337/2015** ορίζεται:

«Άρθρο 3 παρ.7

« α. Οι περιπτώσεις β΄ και γ΄ της παρ. 1 του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 αντικαθίστανται ως εξής:

«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.

β. Η παρ. 2 του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 αντικαθίσταται ως εξής:

«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 7 παρ.1 και 2

1. Οι διατάξεις των παραγράφων 6, 7, 8 και 9 του άρθρου 3 του παρόντος, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του Ν. 4174/2013, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται και για εκκρεμείς υποθέσεις. Ως εκκρεμείς υποθέσεις, νοούνται οι υποθέσεις οι οποίες, κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος, εκκρεμούν ενώπιον της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή

του Συμβουλίου της Επικρατείας κατά την άσκηση εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται και οι υποθέσεις για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί οριστική δικαστική απόφαση αλλά προδικαστική απόφαση και δεν έχει γίνει εκ νέου συζήτηση της υπόθεσης...».

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται τη μη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης λόγω παράβασης της γενικής αρχής περί αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης. Ισχυρίζεται ότι κατά την διαδικασία επιλογής του ευνοϊκότερου καθεστώτος ως προς την επιβολή των κυρώσεων θα έπρεπε να συγκριθεί το καθεστώς του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017 με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ.7^α του ν.4337/2015 και όχι με του άρθρου 1 του ν.2523/1997. Εν προκειμένω οι πρόσθετοι φόροι έχουν υπολογισθεί σύμφωνα με τις ισχύουσες στην περίπτωση διατάξεις του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017. Οι επικαλούμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 3 και 7 του ν.4337/2015 απορρίπτονται ως αβάσιμοι καθώς όπως προκύπτει από τις προαναφερθείσες διατάξεις δεν έχουν εφαρμογή στην υπό κρίση περίπτωση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **03/09/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, **ΑΦΜ**, και την επικύρωση της υπ'αριθμ...../2018 **Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος** οικ. έτους 2013 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Οικονομικό έτος 2013 (ΧΡΗΣΗ 2012)

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ

Διαφορά φόρου εισοδήματος	273.318,86
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας άρθρου 58 ν.4174/2013 50%	136.659,43
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 (54 μήνες Χ0,73%=39,42%)	107.742,29
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	22.623,12
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ(σε ευρώ)	540.343,70

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

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

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α
ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΜΠΟΣΟΣ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
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 .