



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

28.05.2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης:

1803

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604514

ΦΑΞ : 2131604567

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 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. Την με ημερομηνία κατάθεσης **28.01.2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ., με έδρα στην, κατά **α)** της υπ' αριθ. / **2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013 (χρήση 1.1.2012 – 31.12.2012) **β)** της υπ' αριθ. / **2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014 (χρήση 1.1.2013 – 31.12.2013) **γ)** της υπ' αριθ. / **2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορ. έτους 2014 (φορολ. περίοδος 1.1.2014 – 31.12.2014) και **δ)** της υπ' αριθμ. / **2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορ. έτους 2015 (φορολ. περίοδος 01.01.2015 – 31.12.2015) του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών .
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **28.01.2019** 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 των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ'αριθμ. /**2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχ/κής περιόδου 01/01-31/12/2012 καταλογίστηκε διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 18.563,87€ πλέον τού προστίμου άρθ. 58 του Ν. 4174/2013 ποσού 9.281,94 € πλέον των τόκων του αρθ.53 Κ.Φ.Δ ποσού 8.130,98 € πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.854,74€ ήτοι συνολικού ποσού **37.831,52 €**.

- Με την υπ'αριθμ. /**2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχ/κής περιόδου 01/01-31/12/2013 καταλογίστηκε διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 8.948,52€ πλέον τού προστίμου άρθ. 58 του Ν. 4174/2013 ποσού 4.770,00 € πλέον των τόκων του αρθ.53 Κ.Φ.Δ ποσού 4.178,52 € πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 853,61€ ήτοι συνολικού ποσού **19.342,13 €**.

- Με την υπ'αριθμ. /**2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014 καταλογίστηκε διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 59.535,04€ πλέον τού προστίμου άρθ. 58 του Ν. 4174/2013 ποσού 17.860,51€ πλέον Εισφορά Αλληλεγγύης ποσού 8.049,71€ , ήτοι συνολικού ποσού **85.445,26 €**.

- Με την υπ'αριθμ. /**2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 καταλογίστηκε διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 47.194,15 € πλέον τού προστίμου άρθ. 58 του Ν. 4174/2013 ποσού 23.597,08 € πλέον Εισφορά Αλληλεγγύης ποσού 9.781,79€, ήτοι συνολικού ποσού **80.573,01 €**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εδράζονται επί της 27/12/2018 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ.4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 (περί προσαύξησης περιουσίας προερχόμενης από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία) για τα φορολογικά έτη 2012-2013-2014 και 2015, η οποία συντάχθηκε μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ'αριθ. /2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ της διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2012-31/12/2015. Συνεπεία του ως άνω ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ...../...../2016 εγγράφου της ΑΡΧΗΣ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗΣ ΤΗΣ ΝΟΜΙΜΟΠΟΙΗΣΗΣ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΕΓΚΛΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗΣ ΤΗΣ ΤΡΟΜΟΚΡΑΤΙΑΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ (άρθρου 7 του ν.3691/2008), σχετικά με την διενέργεια συναλλαγών στα τραπεζικά ιδρύματα από τον ελεγχόμενο, οι οποίες δεν δικαιολογούνταν από τα εισοδήματα που ο ίδιος δήλωσε στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Συγκεκριμένα ο έλεγχος προέβη σε ελεγκτικές επαληθεύσεις από την επεξεργασία των στοιχείων που ελήφθησαν κατόπιν ηλεκτρονικών αιτημάτων, από το Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών τα οποία περιλαμβάνουν κινήσεις **αρχικά** του με αριθ. επίμαχου τραπεζικού λογαριασμού του ελεγχόμενου στην, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2014 έως 31/12/2015 και στη συνέχεια από όλες τις τράπεζες και για όλους τους υπόλοιπους λογαριασμούς, στους οποίους ο προσφεύγων εμφανίζεται ως δικαιούχος.

Από την διενέργεια του ελέγχου και από το με αριθ. /2018 Υπόμνημά του προσφεύγοντα διαπιστώθηκαν τα εξής;

1) Ο προσφεύγων από την 01/01/2012 τουλάχιστον, **διατηρεί ατομική επιχείρηση**, με κύρια δραστηριότητα δραστηριότητες ταξιδιωτικών πρακτορείων, ενώ από την έναρξη του ελέγχου, χρησιμοποιεί ως έδρα του, κατάστημα επί της οδού στην Η επιχείρηση λειτουργεί από το 2012 κανονικά, χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τη συγκεκριμένη εγκατάσταση, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36§1 περ. β' του ν. Φ.Π.Α.

Ο έλεγχος μετέβη στην δηλωμένη ως διεύθυνση της κατοικίας του επί της οδού στην Αθήνα, όπου διαπιστώθηκε ότι στο ευρισκόμενο επί του ίδιου κτιρίου κατάστημα, ο προσφεύγων **διατηρούσε ατομική επιχείρηση**, με κύρια δραστηριότητα **δραστηριότητες ταξιδιωτικών πρακτορείων**, χρησιμοποιώντας δηλαδή ως έδρα του την με αριθ. 2 εγκατάσταση (υποκατάστημα) του εργοδότη του, του, με Α.Φ.Μ., ο οποίος δήλωσε στις 22/12/2015 έναρξη υποκαταστήματος με την ίδια κύρια δραστηριότητα.

2) Τα αεροπορικά εισιτήρια εκδίδονταν στην ονομαστική τους αξία και παραδίδονταν στον πελάτη, χωρίς κάποια έκπτωση ή επιβαρυνμένα με την προμήθεια, που ο ελεγχόμενος εισέπραττε για την παροχή της εν λόγω υπηρεσίας. Για την **προμήθεια** αυτή, η οποία αποτελούσε το **πραγματικό του έσοδο**, δεν εξέδιδε κανένα φορολογικό παραστατικό.

3) Ο ελεγχόμενος **δεν τήρησε λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)** για την παρακολούθηση των εργασιών της ατομικής του επιχείρησης.

4) Σύμφωνα με το ως Υπόμνημα, ο προσφεύγων υποστήριξε ότι **εξέδιδε αεροπορικά εισιτήρια**, για λογαριασμό των αντίστοιχων αεροπορικών εταιρειών και **φόρτιζε προπληρωμένες κάρτες**. Προς απόδειξη των ισχυρισμών του, προσκόμισε σε ηλεκτρονική μορφή ή σε φωτοτυπίες αντίγραφα των **ηλεκτρονικών κρατήσεων των εισιτηρίων** που εξέδιδε, συμπληρώνοντας επίσης κάθε φορά (στο αρχικό του υπόμνημα με αριθμ. πρωτ. /2018) το συνολικό ποσό **προμήθειας** που λάμβανε ως αμοιβή του για την παροχή της υπηρεσίας, το οποίο κατά σαφή δήλωσή του ήταν **5,00 ευρώ** για κάθε εισιτήριο που εξέδιδε. Οι εν λόγω κρατήσεις γίνονταν κυρίως από τις ηλεκτρονικές διευθύνσεις:

1)

2)

3)

οι οποίες δήλωσε ότι ανήκουν στον ίδιο και γίνονταν **με χρέωση της προσωπικής κάρτας** του ελεγχόμενου, με αριθμό

Υπήρξαν όμως και περιπτώσεις, στις οποίες δεν αναγράφονταν τα στοιχεία του ελεγχόμενου και δεν έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο.

Σύμφωνα με τις βεβαιώσεις αποδοχών του ελεγχόμενου, εργοδότες του ήταν :

Κατά το έτος 2013, ο του, με Α.Φ.Μ., κύρια δραστηριότητα λιανικό εμπόριο συσκευών κινητής τηλεφωνίας και εξαρτημάτων και ως δευτερεύουσα δραστηριότητα άλλες υπηρεσίες χρηματικής διαμεσολάβησης π.δ.κ.α. και έδρα επί της οδού στην

Κατά το έτος 2014, 1) Ο του, με Α.Φ.Μ., με ημερομηνία έναρξης 24/10/2014, κύρια δραστηριότητα δραστηριότητες ταξιδιωτικών πρακτορείων, με διακριτικό τίτλο «.....».

2) Η του, με Α.Φ.Μ., κύρια δραστηριότητα παραγωγή ψωμιού, νωπών ειδών ζαχαροπλαστικής και γλυκισμάτων.

3) Ο του, Α.Φ.Μ.

Κατά το έτος 2015 1) Ο του, με Α.Φ.Μ.

2) Η του, με Α.Φ.Μ.

Ο έλεγχος απέστειλε την με αρ. πρωτ./2018 Πρόσκληση στην ως διαχειρίστρια της εταιρείας Ο.Ε.», με Α.Φ.Μ.

..... και την με αρ. πρωτ./2018 Πρόσκληση στον ως ομόρρυθμο μέλος. Επίσης στον του, με Α.Φ.Μ.

..... την με αρ. πρωτ./2018 Πρόσκληση και στον του, με Α.Φ.Μ., την με αρ. πρωτ./2018

Πρόσκληση ώστε να διερευνηθεί εάν οι εν λόγω εργοδότες του ελεγχόμενου ήταν ενήμεροι για την επαγγελματική δραστηριότητά του στις ελεγχόμενες χρήσεις, η οποία γίνονταν παράλληλα με τις υπηρεσίες που τους προσέφερε ως υπάλληλός τους.

Ο του, καταθέτοντας το με αρ. πρωτ./2018 Υπόμνημά του, δήλωσε ότι δεν γνώριζε τίποτα για την ως ανωτέρω επαγγελματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου, ενώ προχώρησε σε εξώδικη διαμαρτυρία και καταγγελία της σύμβασης που είχε υπογραφεί με τον ελεγχόμενο/

Ο ως ομόρρυθμο μέλος και η ως διαχειρίστρια της εταιρείας «..... Ο.Ε.», με Α.Φ.Μ., καταθέτοντας το με αρ. πρωτ./2018 Υπόμνημά τους, δήλωσαν ότι ο ελεγχόμενος δεν είχε καμία σχέση με τις οικονομικές συναλλαγές, αποχώρησε από την εταιρεία στις 31/05/2012 και έκτοτε δεν υπήρξε καμία επαφή ή συναλλαγή μεταξύ τους.

Ο του δεν προσήλθε στην Δ.Ο.Υ, ενώ η συστημένη επιστολή που του στάλθηκε επιστράφηκε από τα Ε.Λ.Τ.Α. ως αζήτητη.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη του όλα τα στοιχεία που είχε στην διάθεση του σε συνδυασμό με την αξιοποίηση των χρηματοπιστωτικών δεδομένων των ηλεκτρονικών αρχείων (cd και Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.) καθώς και τα προσκομισθέντα στοιχεία από τον προσφεύγοντα του κοινοποίησε το με αριθ. πρωτ./2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων και τον με αριθμ...../...../2018 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2012, τον με αριθμ./...../2018 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2013, τον με αριθμ./...../2018 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, τον με αριθμ./...../2018 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015. Επί των ως άνω σημειωμάτων και

των διαπιστώσεων του ελέγχου, ο προσφεύγων διατύπωσε τις απόψεις τους με το υπ' αριθ. . πρωτ./2018 Υπόμνημά του και τα συνημμένα σε αυτό έγγραφα.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του όλα τα νεότερα στοιχεία που προσκομίστηκαν, έκρινε ότι έχει επέλθει προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντα, ως αναλυτικά αναφέρονται στην από 27.12.2018, έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (καταστάσεις σελ.6-181) προερχόμενη από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 21 του ν.4172/201, ανά έτος ως κάτωθι:

ΧΡΗΣΕΙΣ/ΦΟΡΟΛ. ΕΤΗ	2012	2013	2014	2015
Εισόδημα άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994, άρθρου 21 παρ.4 του ν.4172/2013	58.150,00	40.220,00	187,935,29	149.224,55
Δηλωθέντα εσοδα από προμήθειες(5,00€ έκαστη συναλλαγή)	235,00	400,00	3.080,00	4.395,00
ΣΥΝΟΛΟ	58.385,00 €	40.620,00	191.015,29	153.619,55

Σημειώνεται ότι κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας, ο προσφεύγων υπέβαλλε το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ/2019 Υπόμνημα με το οποίο προσκομίστηκαν συμπληρωματικά στοιχεία ενώπιον της Υπηρεσίας μας,.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση η άλλως τροποποίηση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1.Ανυπαρξία – εσφαλμένος νομικός χαρακτηρισμός των πραγματικών περιστατικών που φέρονται να στοιχειοθετούν την συνδρομή των προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) - Μη νόμιμος τρόπος προσδιορισμού φερόμενης προσαύξησης περιουσίας μου για τις κρινόμενες χρήσεις 2012-2015.

- Η Φορολογική Αρχή, ουδόλως διευκρινίζει αλλά ούτε και εξηγεί την μέθοδο που ακολούθησε προκειμένου να προσδιορισθεί η δήθεν αποκρυβείσα περιουσιακή προσαύξηση, καθώς και το χρόνο που αυτή προέκυψε, δεδομένου ότι ουδόλως προκύπτει ότι ακολουθήθηκε κάποια από τις καθιερωθείσες μεταγενεστέρως από την ψήφιση και τη θέση σε ισχύ του Ν. 3888/2010 Έμμεσες Τεχνικές Ελέγχου όπως αυτές προβλέπονται ρητά στο άρθρο 67B του Ν. 2238/1994.

-Η Φορολογική Αρχή δεν ακολούθησε καμία απολύτως νόμιμη μέθοδο φορολογικού ελέγχου, τουναντίον υιοθέτησε μια εντελώς αυθαίρετη και μη προβλεπόμενη στο νόμο συλλογιστική χωρίς μάλιστα ουδόλως να ληφθούν υπόψη τα υπολοίπα των τραπεζικών μας καταθέσεων στην αρχή και το τέλος εκάστης χρήσης, από τα οποία προκύπτει ότι ουδεμία προσαύξηση περιουσίας υφίσταται.

-Μεσολαβούσε στην έκδοση αεροπορικών εισιτηρίων έναντι προμήθειας 5 ευρώ για κάθε εισιτήριο. Τα σχετικά ποσά κατατίθονταν στους τραπεζικούς του λογαριασμούς και μετά πλήρωνε τα σχετικά εισιτήρια, τα οποία και παρέδιδε στους πελάτες. Ο έλεγχος δέχεται τον ως άνω ισχυρισμό, τουναντίον εντελώς αποσπασματικά και επιλεκτικά δέχεται ορισμένες καταθέσεις ως γενόμενες στο πλαίσιο της άσκησης της ανωτέρω δραστηριότητάς του,

καταλογίζοντάς μόνο την προμήθεια των 5 ευρώ για κάθε εισιτήριο, ενώ ορισμένες τις εξαιρεί τελείως αυθαίρετα και ανατιολόγητα, προς διευκόλυνση του ελέγχου προσκομίζει και επικαλείται σχετικούς Πίνακες Χρεώσεων για Αγορά Εισιτηρίων, οι οποίοι αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι της παρούσας. Κατά συνέπεια και σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, οι ερευνώμενες πιστώσεις θα πρέπει να μου καταλογιστούν μόνο κατά το σκέλος που αφορούν την ως άνω προμήθειά μου των 5 ευρώ ανά εισιτήριο και ασφαλώς να αφαιρεθεί από την προκύπτουσα διαφορά το ποσό που αντιστοιχεί στην αγορά εισιτηρίων.

2. Υπολογισμός προσθέτου φόρου λόγω ανακρίβειας – Εφαρμογή ευνοϊκότερου καθεστώτος.

Η Φορολογική Αρχή όφειλε να εφαρμόσει την αρχή της ευνοϊκότερης ρύθμισης και να εφαρμόσει μειωμένους συντελεστές κατά τον προσδιορισμό των προσθέτων φόρων λόγω ανακρίβειας και δη εκείνες του ήδη ισχύοντος άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει. Στην προκειμένη περίπτωση οι εν λόγω προσαυξήσεις υπολογίστηκαν με βάση την διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 και 2 του Ν. 4509/2017.

Επομένως, οι τυχόν επιβληθησόμενες προσαυξήσεις (πρόσθετος φόρος) θα έπρεπε να υπολογιστούν κατά τα ανωτέρω ως εξής :

Φόρος Εισοδήματος :

- Οικ. έτος 2013 : $18.563,87 \text{ €} \times 50\% = \underline{9.281,94 \text{ €}}$ (αντί για 17.412,91 €)
- Οικ. έτος 2014 : $9.540,00 \text{ €} \times 50\% = \underline{4.770,00 \text{ €}}$ (αντί για 8.948,52 €)

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48§3 του Ν. 2238/1994, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010: «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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 § 4 του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

«4. 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, 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 το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1095/29-01-2011**, με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010», μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«.....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.»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1175/2017** με θέμα: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» στην οποία αναφέρεται ότι:

« 1.

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, αναγκαιών, 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:

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

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

«Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από

επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

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

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

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 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.

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.

Επειδή, σύμφωνα και με την δημοσιευθείσα στις 07-04-2016 απόφαση του **ΣτΕ 884/2016 Β'** Τμήμα επταμ. : «(Α) ...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 και, συνεπώς, 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 άρθ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) –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 –.....».

Επειδή, από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα, ο έλεγχος στο πλαίσιο παροχής εξηγήσεων του αρθ.28 ν.4174/2015 έκανε αποδεκτές τις περιπτώσεις των καταθέσεων /πιστώσεων,που κατέστη δυνατόν να αντιστοιχιστούν με την έκδοση εισιτηρίων.

Οι πιστώσεις-πρωτογενείς καταθέσεις,των οποίων η πηγή ή αιτία προέλευσης δεν αιτιολογήθηκε, και, ο έλεγχος θεώρησε ότι τα ποσά αυτά αποτελούν φορολογητέο εισόδημα από Υπηρεσίες Ελευθέρων Επαγγελματιών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 είναι ανά έτος ως κάτωθι:

ΧΡΗΣΕΙΣ/ΦΟΡΟΛ. ΕΤΗ	2012	2013	2014	2015
Εισόδημα άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994, άρθρου 21 παρ.4 του ν.4172/2013	58.150,00	40.220,00	187,935,29	149.224,55
Δηλωθέντα έσοδα από προμήθειες (5,00€ έκαστη συναλλαγή)	235,00	400,00	3.080,00	4.395,00
ΣΥΝΟΛΟ	58.385,00 €	40.620,00	191.015,29	153.619,55

Επειδή,ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εξέδιδε αεροπορικά εισιτήρια, για λογαριασμό των αντίστοιχων αεροπορικών εταιρειών και φόρτιζε προπληρωμένες κάρτες δηλαδή ότι μεσολαβούσε στην έκδοση αεροπορικών εισιτηρίων έναντι προμήθειας πέντε ευρώ για κάθε εισιτήριο. Τα σχετικά ποσά κατατίθονταν στους τραπεζικούς του λογαριασμούς και μετά πλήρωνε τα σχετικά εισιτήρια, τα οποία και παρέδιδε στους πελάτες. Αυτό προκύπτει από την κίνηση των τραπεζικών του λογαριασμών, δεδομένου ότι τις σχετικές πιστώσεις ακολουθούν πάντοτε και αντίστοιχες χρεώσεις προς τις αεροπορικές εταιρείες.

Επειδή ως προκύπτει από τα δεδομένα του ελέγχου οι εν λόγω κρατήσεις γίνονταν τις περισσότερες φορές με χρέωση της προσωπικής κάρτας του ελεγχόμενου , με αριθμό στις οποίες αναφέρεται ως παραλήπτης των e-mails ο προσφεύγων ενώ σε μερικές αναφέρεται επιπροσθέτως και ο διακριτικός τίτλος «.....», ενώ συχνά αναγραφόταν και ο αριθμός του τηλεφώνου του προσφεύγοντα συνήθως του κινητού του (.....).

Επειδή οι περιπτώσεις των καταθέσεων/πιστώσεων που δεν έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο, ήταν αυτές που δεν ήταν δυνατόν να αντιστοιχιστούν με την έκδοση εισιτηρίων, διότι στα προσκομιζόμενα σε ηλεκτρονική μορφή ή σε φωτοτυπίες, αντίγραφα των ηλεκτρονικών κρατήσεων των εισιτηρίων, δεν αναγράφονταν πουθενά κάποιο στοιχείο του προσφεύγοντος (ονοματεπώνυμο, αριθμός κινητού του τηλεφώνου, αριθμός της προσωπικής κάρτας του, κλπ.), ή ήταν περιπτώσεις για τις οποίες ο προσφεύγων δεν υπέβαλλε κανέναν ισχυρισμό ή δεν κατέθεσε κανένα αποδεικτικό έγγραφο.

Ακολουθως, ο ισχυρισμός του ότι τις σχετικές πιστώσεις ακολουθούσαν πάντοτε και αντίστοιχες χρεώσεις προς τις αεροπορικές εταιρείες ουδόλως δεν ευσταθεί, δεδομένου ότι στις περισσότερες περιπτώσεις δεν υπήρχε ούτε χρονική αντιστοιχία των καταθέσεων/πιστώσεων με αναλήψεις/χρεώσεις, αλλά ούτε και ποσοτική αντιστοιχία, αφού οι πληρωμές για την έκδοση των αεροπορικών εισιτηρίων γίνονταν πολλές φορές ή με χρέωση ηλεκτρονικής κάρτας ή μέσω ΑΤΜ από κάποια τράπεζα, με διαφορετικά ποσά, χωρίς συχνά να αναφέρονται και τα στοιχεία του καταθέτη και σε διαφορετικές ώρες ή και ημέρες.

Επειδή αναφορικά το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ/2019 Υπόμνημα με το οποίο προσκομίστηκαν συμπληρωματικά στοιχεία προς την Υπηρεσία μας από τον προσφεύγοντα, τα επικαλούμενα αυτά στοιχεία αναφέρονται α) σε έναν πίνακα (excel) όπου αναγράφεται η χρέωση και η αιτολογία συνναλαγής των εισιτηρίων που εξεδωσε ο προσφεύγων ανα έτος και β) σε 44 εισιτήρια, ενδεικτικά για κάθε έτος, που εξέδωσε ο προσφεύγων στα οποία δεν αναγράφονταν πουθενά κάποιο στοιχείο του προσφεύγοντος.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω συνάγεται ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε κατά τον έλεγχο ούτε κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας κανένα στοιχείο η αντίστοιχο παραστατικό από τα τραπεζικά ιδρύματα προκειμένου να αιτιολογήσει ότι οι ως άνω καταθέσεις αποτελούν πίστωσης αφορούν την έκδοση αεροπορικών εισιτηρίων.

Ως εκ τούτου ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός δεν γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον ισχυρισμό «ότι δεν ακολουθήθηκε κάποια από τις καθιερωθείσες μεταγενεστέρως από την ψήφιση και τη θέση σε ισχύ του Ν. 3888/2010 Έμμεσες Τεχνικές Ελέγχου όπως αυτές προβλέπονται ρητά στο άρθρο 67B του Ν. 2238/1994.»

Επειδή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, στηρίχθηκε στις ισχύουσες διατάξεις του ν.2238/1994 και του ν.4172/2013, όπως και ρητά αναφέρεται στην έκθεση και ειδικότερα στην παράγραφο των ισχυουσών διατάξεων (σελ.182-193), ενώ σε κανένα σημείο της δεν γίνεται αναφορά και χρήση των διατάξεων του Ν. 3888/2010 (Έμμεσες Τεχνικές Ελέγχου), όπως αυτές προβλέπονται ρητά στο άρθρο 67B του Ν. 2238/1994, οι οποίες προστέθηκαν με τις διατάξεις της παρ. 14 του άρθρου 4 του Ν. 4038/2012 και τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του Πέμπτου Άρθρου του Κεφ. Β' του Ν. 4079/2012 με ισχύ από 20.9.2012, αλλά ούτε και του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι αβάσιμος και απορριπτέος.

Επί της εφαρμογής ευμενέστερου νομοθετικού καθεστώτος σύμφωνα με τη νομοθετική διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 και 2 ν. 4509/2017

Επειδή με το άρθρο 49 παρ.1,2 του ν.4509/2017 ορίζεται:«1.Η παρ.17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013(Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

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

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

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58 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:

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.»

Οι περιπτώσεις β' και γ' της παρ. 1 αντικαταστάθηκαν ως άνω με το άρθρο 3 παρ.7 Ν.4337/2015, ΦΕΚ Α 129/17.10.2015.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 73 του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι:

Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ'ιδίαν διατάξεις.

Επειδή, με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 9 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζονται «2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν.....»

Επειδή στην υπό κρίση υπόθεση για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί των ποσών της διαφοράς φόρων όπως αυτά προσδιορίζονται, επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014 ως επιεικέστερη, για δε τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 εφαρμόζονται οι διατάξεις του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) όπως ισχύουν.

Ως εκ τούτου ορθώς και νομίμως υπολογίστηκαν τα εν λόγω πρόστιμα με το ευνοϊκότερο καθεστώς προστίμου, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4509/2017.:

Κατόπιν των ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **28.01.2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ. κατά **α)** της υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013 (χρήση 1.1.2012 – 31.12.2012) Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

β) της υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014 (χρήση 1.1.2013 – 31.12.2013) Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

γ) της υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορ. έτους 2014 (φορολ. περίοδος 1.1.2014 – 31.12.2014) Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών και

δ) της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορ. έτους 2015 (φορολ. περίοδος 1.1.2015 – 31.12.2015) του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/2018)

Διαχειριστική περίοδος		Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
01/01/2012-31/12/2012				
Φορολογητέο εισόδημα (ατομικό)		3.439,65	61.824,65	58.385,00
Φόρος				
	Χρεωστικό	20,99	18.584,86	18.563,87
Προκαταβολή φόρου				
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58Α Ν.4174/2013			9.281,94	9.281,94
ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013			8.130,98	8.130,98
Εισφορά αλληλεγγύης			1.854,74	1.854,74
Τέλος επιτηδεύματος				
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ			37.831,52	37.831,52

Β) ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/2018)

Διαχειριστική περίοδος		Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
01/01/2013-31/12/2013				
Φορολογητέο εισόδημα (ατομικό)		4.640,00	45.260,00	40.620,00
Φόρος				
	Χρεωστικό		9.540,00	9.540,00
Προκαταβολή φόρου				
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013			4.770,00	4.770,00
ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013			4.178,52	4.178,52
Εισφορά αλληλεγγύης			853,61	853,61
Τέλος επιτηδεύματος				
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ			19.342,13	19.342,13

Γ) ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/2018)

Διαχειριστική περίοδος		Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
01/01/2014-31/12/2014				
Φορολογητέο εισόδημα (ατομικό)		9.727,48	200.742,77	191.015,29
Φόρος				
	Χρεωστικό	39,71	59.574,75	59.535,04
Προκαταβολή φόρου				
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘ. 58 (προ Ν.4337/2015) 30%			17.860,51	17.860,51
Εισφορά αλληλεγγύης			8.049,71	8.049,71
Τέλος επιτηδεύματος				
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		39,71	85.484,97	85.445,26

Δ) ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/2018)

Διαχειριστική περίοδος		Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
01/01/2014-31/12/2014				
Φορολογητέο εισόδημα (ατομικό)		9.411,68	163.031,23	153.619,55
Φόρος	Πιστωτικό	0,01		
	Χρεωστικό		47.194,14	47.194,14
Προκαταβολή φόρου				
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘ. 58 Κ.Φ.Δ			23.597,08	23.597,08
Εισφορά αλληλεγγύης			9.781,79	9.781,79
Τέλος επιτηδεύματος				
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ			80.573,01	80.573,01

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΤΙΜΟΛΕΩΝ

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.