



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27-5-2019

Αριθμός απόφασης: 1718

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 25-1-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των α) με ΑΦΜ και β) με ΑΦΜ, κατοίκων, οδός κατά των κάτωθι πράξεων:

Α/Α	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		24-12-2018	27-12-2018	Εισόδημα	2012	46.805,86€
2		24-12-2018	27-12-2018	Εισόδημα	2013	2.339,86€
3		24-12-2018	27-12-2018	Εισόδημα	2014	42.493,15€
4		24-12-2018	27-12-2018	Εισόδημα	2015	1.253,25€

της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικών ετών 2013 & 2014 και φορολογικών ετών 2014 & 2015, αντίστοιχα, της

Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 24-12-2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25-1-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των α) με ΑΦΜ και β) με ΑΦΜ, 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 με αριθ. /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012), προσδιορίστηκε στους προσφεύγοντες διαφορά φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 25.252,23€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας σύμφωνα με τις επεικέστερες διατάξεις του ν.4509/2018, ποσού 21.553,63€.

Με την με αριθ. /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), προσδιορίστηκε στους προσφεύγοντες διαφορά φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 1.293,92€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας σύμφωνα με τις επεικέστερες διατάξεις του ν.4509/2018, ποσού 1.045,94€.

Με την με αριθ. /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 (χρήσης 2014), προσδιορίστηκε στους προσφεύγοντες διαφορά φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 29.583,51€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του ν.4174/2013, ποσού 12.909,63€.

Με την με αριθ. /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015 (χρήσης 2015), προσδιορίστηκε στους προσφεύγοντες διαφορά φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.080,00€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του ν.4174/2013, ποσού 173,25€.

Ιστορικό

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι με τις με αριθ. /.... /..... /2018 και /... /..... /2018 εντολές μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 & 2014 και φορολογικών ετών 2014 & 2015, αντίστοιχα, προκειμένου να διαπιστωθεί αν προκύπτουν διαφορές από τις πιστώσεις των

τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους οι προσφεύγοντες είναι δικαιούχοι ή συνδικαιούχοι και αφορούν καθαρές τραπεζικές καταθέσεις, που δεν δικαιολογούνται από τα εισοδήματά τους, σύμφωνα με το άρθρο 48 § 3 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151).

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη νόμιμη, η διενέργεια ελέγχου καθώς και η έκδοση των ανωτέρω οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος σε βάρος της προσφεύγουσας.
2. Εσφαλμένη εφαρμογή των άρθρων 48 παρ.3 του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151) και του άρθρου 21 παρ.4 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) αναφορικά με τις με αριθ. 7, 8, 9, 11, 12, 19, 40, 43 και 44 πιστώσεις του συγκεντρωτικού πίνακα μη δεκτών πιστώσεων των ετών 2012-2015, βάσει ελέγχου.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, οι προσφεύγοντες απέστειλαν στην Υπηρεσία μας το από 21-3-2019 συμπληρωματικό υπόμνημα το οποίο έλαβε από την Υπηρεσία μας αριθ. πρωτ. εισερχομένου ΔΕΔ ΕΙ/2019, στο οποίο συμπεριλαμβάνονται:

1. Η με αριθ. επιταγή ποσού 8.000,00€ της πρώην, το αποδεικτικό ανάληψης χρηματικού ποσού, που παρείχε η, η αίτηση προς το για την έκδοση της ως άνω επιταγής ποσού 8.000,00€, το παραστατικό έκδοσης της επιταγής από τοκαι το παραστατικό κατάθεσης της επιταγής στην τράπεζα.

2. Η αναλυτική κίνηση της για τον προμηθευτή που τηρεί στο λογιστικό σύστημα με την καταγραφή των τιμολογίων που εκδόθηκαν προς την εταιρεία και το συνολικό ποσό οφειλής της εταιρείας προς τον

3. Οι εγγραφές στο γενικό ημερολόγιο της εταιρείας των σταδιακών κινήσεων πληρωμής των τιμολογίων έναντι της οφειλής της ομόρρυθμης εταιρείας.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΜΗ ΝΟΜΙΜΗ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΤΗΝ ΕΚΔΟΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ ΣΕ ΒΑΡΟΣ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ν.4174/13 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να

επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους, που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 25 «Είσοδος σε εγκαταστάσεις» του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι, από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι, φέρουν, έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα, ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) το χαρακτηρισμό "πλήρης" ή "μερικός" έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.».

Επειδή, στην ΔΕΛ Α 1069048/02.05.2014 απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε., αναφέρονται τα εξής: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου. Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος. Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής: Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ. Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια

του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις. Η τροποποίηση της εντολής προκειμένου να παραταθεί η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου πρέπει να εκδίδεται πριν την ημερομηνία λήξης της διάρκειας που αναγράφεται στην τροποποιηθείσα εντολή. Σχετικά με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου. Πλήρης έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη ο οποίος είναι και οριστικός. Μερικός έλεγχος είναι αυτός που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους ελέγχου. Συνήθως θα εκδίδονται εντολές για διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1033/21-2-2013 «Διευκρινίσεις στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που έχουν αποστείλει εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-2011» αναφέρεται ότι: «... 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, στην υπό κρίση προσφυγή, αρχικά είχε εκδοθεί η με αριθ./.../...../2018 εντολή μερικού ελέγχου του προσφεύγοντος λόγω αποστολής εμβασμάτων στο εξωτερικό. Εν συνεχεία διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα είναι συνδικαιούχος σε κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς με τον προσφεύγοντα, από τους οποίους αποστάλθηκαν εμβάσματα στο εξωτερικό. Εξαιτίας του ανωτέρω γεγονότος εκδόθηκε η με αριθ./.../...../2018 εντολή μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π για έλεγχο των χρήσεων 2012-2015, προκειμένου να εξακριβωθεί το μερίδιό της, από ενδεχόμενη διαπίστωση προσαύξησης περιουσίας σε βάρος του προσφεύγοντος. Κατόπιν των διαπιστώσεων του ελέγχου εκδόθηκε το με αριθ. βιβλίου-...../28-11-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) καθώς και οι με αριθ./.....,/.....,/.....και/...../2018 προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2013-2014 και φορολογικών ετών 2014-2015, αντίστοιχα. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε., ως είχε το δικαίωμα εντός της 20ήμερης προθεσμίας που ορίζεται βάσει του άρθρου 28 του ν.4174/2013. Τέλος, ο έλεγχος εξέδωσε την από 24-12-2018 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος καθώς και τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2013-2014 και φορολογικών ετών 2014-2015, αντίστοιχα.

Επειδή, ο έλεγχος δεν προέβη σε έλεγχο των προσωπικών τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, ούτε και των κοινών τραπεζικών λογαριασμών της με τρίτα πρόσωπα πέρα από τον προσφεύγοντα. Συνεπώς, η διαδικασία διενέργειας του ελέγχου ήταν καθόλα νομότυπη και ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 48 ΠΑΡ.3 ΤΟΥ Ν.2238/1994 ΚΑΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 21 ΠΑΡ.4 ΤΟΥ Ν.4172/2013

- ΟΙΚ. ΕΤΗ 2013 & 2014

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175), ορίζεται ότι: «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 προέλευσης 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 την ΠΟΛ 1095/ 29-4-2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» αναφέρεται ότι: «Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

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 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.

6. ...

7. ...

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.

9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. Ειδικά για τις περιπτώσεις εκείνες των φορολογουμένων, οι οποίοι επικαλούνται έσοδα από εισοδήματα τα οποία έχουν φορολογηθεί τεκμαρτά με βάση τις ισχύουσες διατάξεις και λοιπές περιπτώσεις, όπως αναφέρονται ενδεικτικά παραπάνω στην παράγραφο 6 και εφόσον αυτά αποδεικνύονται από άλλα στοιχεία, ακαθάριστα έσοδα, βιβλία, τιμολόγια κλπ., οι εν λόγω διατάξεις δεν εφαρμόζονται για προσαύξηση περιουσίας που προκύπτει πριν τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του νόμου

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.».

- ΦΟΡ. ΕΤΗ 2014 & 2015

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 ισχύει ότι: «4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή

αδικοιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 29 «Φορολογικός συντελεστής» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).».

- ΟΙΚ. ΕΤΗ 2013 & 2014 ΚΑΙ ΦΟΡ. ΕΤΗ 2014 & 2015

Επειδή, κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/ 17-11-2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται ότι: «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.τλ.), 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. ...

3. Η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στη νομοθεσία χρόνος παραγραφής) και σε υποθέσεις, στις οποίες η περιουσιακή προσαύξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010 (ΣΤΕ 1225/2017, 884/2016, 1897/2016).

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣΤΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαιών, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣΤΕ 884/2016).

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 σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται ότι:

« ...

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 υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως 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 προσαύξησης της.

5. ...

6. ...

7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.).

8) Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές -κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9) Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

10) Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.».

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ 1897/2018:

«6. Επειδή, τα αναφερόμενα στην προηγούμενη σκέψη, τα οποία κρίθηκαν με την απόφαση ΣΤΕ 884/2016 του Δικαστηρίου, ισχύουν κατ' αναλογία και σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι δικαιούχος τραπεζικού λογαριασμού από κοινού με ένα ή περισσότερα άλλα πρόσωπα. Πράγματι, και σε τέτοια περίπτωση, το (σημαντικό) χρηματικό ποσό που εισέρχεται στον κοινό λογαριασμό και το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που έχουν δηλώσει στη φορολογική αρχή οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε επικαλείται ο ελεγχόμενος συνδικαιούχος του λογαριασμού είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και έρευνας (στα οποία περιλαμβάνεται και η κλήση των λοιπών συνδικαιούχων του λογαριασμού για παροχή πληροφοριών και, ενδεχομένως, συναφών αποδεικτικών στοιχείων, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικούς δεκτά στην προηγούμενη σκέψη), μπορεί να θεωρηθεί, κατ' εκτίμηση του συνόλου των στοιχείων και των συνθηκών της υπόθεσης (μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται η τυχόν μεταφορά του ποσού αυτού στον επίμαχο λογαριασμό από

ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου συνδικαιούχου του ή η κατάθεσή του από αυτόν, καθώς και χρεώσεις του επίμαχου κοινού τραπεζικού λογαριασμού, όπως η μεταφορά χρηματικού ποσού από το λογαριασμό αυτό σε ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου συνδικαιούχου ή σε τραπεζικό λογαριασμό προσωπικής ή κεφαλαιουχικής εταιρείας στην οποία αυτός είναι εταίρος ή μέτοχος ή σε λογαριασμό τρίτου προσώπου με το οποίο αυτός έχει επαγγελματική/οικονομική συνεργασία ή οικονομική συναλλαγή, ή η αφαίρεση από τον κοινό λογαριασμό χρημάτων για την κάλυψη αγορών που έγιναν μέσω της χρεωστικής ή πιστωτικής κάρτας του συγκεκριμένου συνδικαιούχου ή άλλης δαπάνης για την κτήση εκ μέρους του εμπράγματων ή ενοχικών δικαιωμάτων) ότι συνιστά εισόδημα του συγκεκριμένου συνδικαιούχου του λογαριασμού.».

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ 1895/2018: «Ωστόσο, η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίνεται στο εν λόγω βάρος της σε περίπτωση, που δεν προβαίνει στην κατά τα ανωτέρω (τεκμηριωμένη) κρίση, αλλά απλώς θεωρεί ότι πρόκειται για περιουσιακή προσαύξηση άγνωστης προέλευσης (επομένως, δυνάμενη να προέρχεται και από πηγή ή αιτία μη αναγόμενη στην άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος) και, συνακόλουθα, βάσει των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, για εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών. Και τούτο, διότι οι τελευταίες αυτές διατάξεις, εντασσόμενες στη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος (και όχι περί φορολογικών στοιχείων), στο μέτρο που προβλέπουν ότι εισόδημα άγνωστης πηγής ή αιτίας λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, απλώς υπάγουν, κατά πλάσμα δικαίου και για τις ανάγκες της επιβολής του φόρου εισοδήματος (όχι και για την εφαρμογή του Κ.Β.Σ. ή της νομοθεσίας περί επιβολής κυρώσεων, λόγω παραβίασης των διατάξεών του), το εισόδημα άγνωστης προέλευσης στη φορολογία εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών, η υπαγωγή δε αυτή δεν έχει την έννοια ότι το επίμαχο εισόδημα συνιστά πράγματι καρπό της άσκησης ελευθέρου επαγγέλματος, ώστε να επιβάλλεται η υποχρέωση έκδοσης αντίστοιχης απόδειξης παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με το Κ.Β.Σ. (ΣτΕ 886/2016, 7μελής).»

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ 1893/2018:

«4. ... 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 δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του, αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης

ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης παράβασης φοροδιαφυγής, η τέλεση της οποίας μπορεί να προκύπτει όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία. Περαιτέρω, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημα του μένει αφορολόγητο. Επομένως, κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου, (β) Η (προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010) διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ως προς το σκέλος της που αφορά σε προσαύξηση περιουσίας από τραπεζική κατάθεση σημαντικού χρηματικού ποσού «άγνωστης πηγής ή αιτίας» (ως «πηγή ή αιτία» της προσαύξησης της χρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου νοείται ο γενεσιουργός λόγος της εισαγωγής/ένταξης των αντίστοιχων ποσών στην περιουσία του), αποδίδει κατ' ουσίαν κανόνα που μπορούσε ήδη να συναχθεί, κατά τρόπο αρκούντως σαφή και προβλέψιμο, από το ισχύον πριν από τη δημοσίευση του ν. 3888/2010 νομικό πλαίσιο, σχετικά με τη δυνατότητα έμμεσης απόδειξης της ύπαρξης μη δηλωθέντος, φορολογητέου εισοδήματος, λογιζόμενου, συνεπεία της άγνωστης προέλευσής του, ως εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα. Συνεπώς, κατά το μέρος της αυτό, η παραπάνω διάταξη, σύμφωνα με την αληθή

έννοιά της, εφαρμόζεται και σε υπόθεση όπου οι κινήσεις μεγάλων ποσών τραπεζικού λογαριασμού, που λαμβάνονται υπόψη από τη φορολογική αρχή για τη διαπίστωση διαφυγούσας φορολογητέας ύλης, πραγματοποιήθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της (30.9.2010). Εξάλλου, η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, με το προαναφερόμενο αντικείμενο και εννοιολογικό περιεχόμενο, δεν επιβάλλει φόρο (εισοδήματος), κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος. ... (γ) Οι διατάξεις των εδαφίων α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όπως ερμηνεύθηκαν ανωτέρω, έχουν, περαιτέρω, την έννοια ότι το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που (τροφοδότησε έμβασμα και) λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά (με έμβασμα) χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου, στον οποίο δεν υπάρχει συνδικαιούχος, σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου δεν ενέχει (κατ' αρχήν) προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος είναι, κατ' αρχήν, όχι ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, με αφορμή το οποίο έγινε ο έλεγχος και διαπιστώθηκε η περιουσιακή προσαύξηση, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή, σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσής του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του, όπως ο χρόνος κατάθεσης του ποσού αυτού (ή τμήματος του) σε άλλον τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου, από τον οποίο το επίμαχο ποσό (ή μέρος του) μεταφέρθηκε στο λογαριασμό του μέσω του οποίου διενεργήθηκε το έμβασμα. ... (δ) Καταλογιστική πράξη της φορολογικής αρχής η οποία φορολογεί το (άγνωστης πηγής ή αιτίας) ποσό τραπεζικού λογαριασμού, που τροφοδότησε έμβασμα, ως εισόδημα της χρήσης/διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία πραγματοποιήθηκε το έμβασμα, χωρίς να εξετάζεται ο κατά τα προεκτεθέντα κρίσιμος χρόνος της επέλευσης της αντίστοιχης περιουσιακής προσαύξησης, αιτιολογείται (κατ' αρχήν) ελλιπώς. Ωστόσο, η τοιαύτη πλημμέλεια δεν άγει κατ' ανάγκη στην ακύρωση της πράξης από το διοικητικό δικαστήριο, το οποίο αποφαινεται επί ένδικης προσφυγής κατά του κύρους της. Ειδικότερα, η πραγματική βάση της προσβαλλόμενης πράξης συνίσταται, κατά τούτο, στο ότι η επίμαχη, άγνωστης προέλευσης, περιουσιακή προσαύξηση, που φορολογείται ως εισόδημα, επήλθε σε χρονικό σημείο ευρισκόμενο εντός της διαχειριστικής περιόδου κατά τη διάρκεια της οποίας διενεργήθηκε το αντίστοιχο έμβασμα. Η εν λόγω πραγματική βάση δεν είναι απαραίτητα εσφαλμένη, έστω κι αν αντανακλά την (κατ' αρχήν) απορριπτέα εκδοχή ότι κρίσιμος χρόνος είναι εκείνος του εμβάσματος. Πράγματι, η ανωτέρω πραγματική βάση είναι (κατ' αποτέλεσμα) ορθή, αν το επίμαχο ποσό (προκύπτει ότι) εισήχθη στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, αυξάνοντάς την, κατά την προαναφερόμενη διαχειριστική περίοδο, δηλαδή στην περίπτωση που το έτος της γένεσης της περιουσιακής προσαύξησης συμπίπτει με εκείνο της πραγματοποίησης του εμβάσματος. ...

7. Επειδή, στις περιπτώσεις στις οποίες αναφέρονται οι δύο προηγούμενες σκέψεις, ο ελεγχόμενος φορολογούμενος δύναται, μεταξύ άλλων, να επικαλεσθεί έναντι της φορολογικής Διοίκησης και,

περαιτέρω, ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου ότι το (σημαντικό) χρηματικό ποσό (σε δραχμές ή σε €) που βρέθηκε είτε σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό που έχει με άλλο ή άλλα πρόσωπα είτε σε τραπεζικό λογαριασμό τρίτων προσώπων προέρχεται από την εισαγωγή συναλλάγματος εκ μέρους ή υπέρ (όχι του ιδίου αλλά) άλλου προσώπου - συνδικαιούχου του επίμαχου λογαριασμού. Ωστόσο ένας τέτοιος ισχυρισμός (ανεξαρτήτως του ζητήματος της προέλευσης του συναλλάγματος και του οικονομικού λόγου της περιέλευσής του στον τρίτο που είναι συνδικαιούχος του λογαριασμού), προκειμένου να τεκμηριωθεί νομίμως και επαρκώς, πρέπει να στηρίζεται στα προβλεπόμενα από το νόμο παραστατικά εισαγωγής συναλλάγματος [αντίστοιχες βεβαιώσεις της τράπεζας, των ΕΛ.ΤΑ. ή της τελωνειακής/φορολογικής αρχής: βλ. σχετικά υπ' αριθμ. Ε.751/22.1.1979 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (Β' 173/21.2.1979), υπ' αριθμ. 1005428/26/0012 ΠΟΛ.1020/16.1.1989 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (Β' 76/1.2.1989) και υπ' αριθμ. υπ' αριθμ. 1035772/676/Α0012/17.4.2002 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (Β' 540/1.5.2002)], καθώς και στις αντίστοιχες πιστωτικές κινήσεις τραπεζικού λογαριασμού σε συνάλλαγμα σε τραπεζικό ίδρυμα της ημεδαπής ή/και σε πιστοποιητικά μετατροπής του εισαχθέντος συναλλάγματος στο εθνικό νόμισμα.

8. ... Από τις παραπάνω διατάξεις συνάγεται ότι η έννοια του όρου "δικαιούχος" ή "συνδικαιούχος" σε ατομικό ή κοινό τραπεζικό λογαριασμό, είναι συνυφασμένη με τη δυνατότητα του προσώπου αυτού να έχει απόλυτη πρόσβαση στον εν λόγω λογαριασμό και να κάνει επ' ονόματι του χρήση ολόκληρου ή μέρους του ποσού των καταθέσεων που βρίσκονται σ' αυτόν, όπως π.χ. να πραγματοποιεί καταθέσεις, αναλήψεις, μεταφορές ή πληρωμές ποσών ή άλλες πράξεις που να σχετίζονται με αυτόν. Ως εκ τούτου, εξυπακούεται ότι, λόγω και του απορρήτου και της ασφάλειας των καταθέσεων, δεν μπορεί να αποδοθεί κυριότητα οποιουδήποτε λογαριασμού ή ποσού αυτού σε τρίτο πρόσωπο το οποίο δεν ήταν δικαιούχος ή συνδικαιούχος του λογαριασμού και συνεπώς δεν μπορούσε να έχει πρόσβαση ή να κάνει οποιαδήποτε χρήση του λογαριασμού αυτού. Εξάλλου, σε περίπτωση που διενεργείται φορολογικός έλεγχος σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό προκειμένου να διαπιστωθεί προσαύξηση περιουσίας κάποιου από τους συνδικαιούχους του λογαριασμού, το ποσό του εν λόγω λογαριασμού θεωρείται κατ' αρχήν ότι ανήκει στους συνδικαιούχους κατ' ίσα μέρη είναι δε στην ευχέρεια της φορολογικής αρχής να αποδείξει το αντίθετο. Σε κάθε περίπτωση, όμως, στα πλαίσια του ίδιου ελέγχου, δεν μπορεί η φορολογική αρχή να ισχυριστεί ότι ολόκληρο ή μέρος του ποσού κοινού τραπεζικού λογαριασμού αφορά εισόδημα που ανήκει σε άλλο, τρίτο, πρόσωπο, το οποίο δεν είναι κύριος ή συνδικαιούχος του λογαριασμού αυτού. Και τούτο γιατί, όπως προαναφέρθηκε, πρόσωπο στο οποίο δεν ανήκει ο λογαριασμός ή δεν είναι συνδικαιούχος σ' αυτόν, δεν μπορεί το ίδιο, λόγω του απορρήτου και της ασφάλειας των καταθέσεων, να έχει οποιαδήποτε πρόσβαση ή να κάνει οιαδήποτε χρήση του λογαριασμού με την προαναφερθείσα έννοια.»

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

«Β. ... 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, ΣΤΕ 2442/2013, ΣΤΕ 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, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων...».

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣΤΕ 884/2016: «9. Επειδή, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην προηγούμενη σκέψη, στο πρώτο σκέλος του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος προσήκει η ακόλουθη απάντηση: Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.».

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, σύμφωνα με την από 24-12-2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικών ετών 2013 & 2014 και φορολογικών ετών 2014 & 2015 και κατόπιν του με αριθ. βιβλίου-/2018 Σημειώματος Διαπιστώσεων του Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) και των με αριθ.....-/2018 και-/2018 απαντητικών υπομνημάτων του προσφεύγοντος, προέκυψαν ανά έτος οι κάτωθι πιστώσεις, οι οποίες κρίθηκαν από τον έλεγχο ως ανατιολόγητες:

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΗ ΔΕΚΤΩΝ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΕΤΩΝ 2012-2015 & ΜΕΡΙΣΜΟΣ					
A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ/ΛΟΓ/ΜΟΣ	ΗΜ/ΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΜΕΡΙΔΙΟ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ	ΜΕΡΙΔΙΟ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ
1		5-1-2012	5.000,00€	1.000,00€	1.000,00€
2		15-2-2012	15,00€	3,00€	3,00€
3		12-4-2012	15,00€	3,00€	3,00€
4		23-4-2012	310,00€	62,00€	62,00€
5		12-6-2012	40,00€	8,00€	8,00€
6		28-6-2012	345,00€	69,00€	69,00€
7		24-7-2012	20.000,00€	4.000,00€	4.000,00€
8		20-8-2012	26.000,00€	5.200,00€	5.200,00€
9		21-8-2012	25.000,00€	5.000,00€	5.000,00€
10		29-8-2012	345,00€	69,00€	69,00€
11		12-10-2012	2.333,00€	466,60€	466,60€
12		14-12-2012	91.667,00€	18.333,40€	18.333,40€
13		28-12-2012	1.550,00€	310,00€	310,00€
ΣΥΝΟΛΟ ΜΗ ΔΕΚΤΩΝ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ 2012			172.620,00€	34.524,00€	34.524,00€
15		22-2-2013	2.000,00€	400,00€	400,00€
16		29-4-2013	15,00€	3,00€	3,00€
17		15-5-2013	30,00€	30,00€	
19		5-9-2013	8.000,00€	1.600,00€	1.600,00€
ΣΥΝΟΛΟ ΜΗ ΔΕΚΤΩΝ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ 2013			10.045,00€	2.033,00€	2.003,00€
35		10-11-2014	200,00€	40,00€	40,00€
38		26-11-2014	1.000,00€	200,00€	200,00€
40		29-12-2014	194.400,47€	38.880,09€	38.880,09€
ΣΥΝΟΛΟ ΜΗ ΔΕΚΤΩΝ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ 2014			195.600,47€	39.120,09€	39.120,09€
43		27-11-2015	3.000,00€	600,00€	600,00€
44		22-12-2015	4.500,00€	900,00€	900,00€

ΣΥΝΟΛΟ ΜΗ ΔΕΚΤΩΝ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ 2015	7.500,00€	1.500€	1.500€
ΓΕΝ. ΣΥΝΟΛΟ ΜΗ ΔΕΚΤΩΝ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ 2012-2015	385.765,47€	77.177,09€	77.147,09€

και συνιστούν προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΜΕ Α/Α 12 ΠΙΣΤΩΣΗ ΠΟΣΟΥ 91.667,00€

Επειδή, με την κρινόμενη προσφυγή, οι προσφεύγοντες προσκόμισαν την με ημερομηνία έκδοσης 18-1-2019 αναλυτική κίνηση του με αριθ. τραπεζικού λογαριασμού των προσφευγόντων που τηρούν στην, για την χρήση 2012, βάσει της οποίας προκύπτει ότι την 14-6-2012 πιστώθηκαν στον ανωτέρω τραπεζικό λογαριασμό ποσά 46.000,00€ και 44.016,00€, αντίστοιχα, προερχόμενα από εμβάσματα που στάλθηκαν στον ανωτέρω λογαριασμό την 12-6-2012 από τον με αριθ. αντίστοιχο λογαριασμό τηςστην Ελλάδα. Εν συνεχεία, την 14-6-2012 προκύπτει η έναρξη προθεσμιακής κατάθεσης ποσού 90.000,00€, η οποία έληξε την 14-12-2012 με υπόλοιπο ποσού 91.710,46€. Ακολουθώντας, σύμφωνα με τα ανωτέρω και την προσκομισθείσα κατά την διάρκεια του ελέγχου (σχετ. αριθ./2018 υπόμνημα του προσφευγόντος) εξερχόμενης εντολής πληρωμής / Swift outgoing credit transfer της διαπιστώθηκε η μεταφορά ποσού 91.667,00€, από τον με αριθ.τραπεζικό λογαριασμό των προσφευγόντων που τηρούν στην στον με αριθ.αντίστοιχο λογαριασμό της στην Ελλάδα. Συνεπώς, η με α/α 12 πίστωση του συγκεντρωτικού πίνακα μη δεκτών πιστώσεων των ετών 2012-2015, αιτιολογείται πλήρως ως προς την πηγή προέλευσής της από τον προσφεύγοντα και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων ως προς την εν λόγω πίστωση, γίνεται αποδεκτός.

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΜΕ Α/Α 11, 19 ΚΑΙ 40 ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, οι προσφεύγοντες απέστειλαν στην Υπηρεσία μας το από 21-3-2019 συμπληρωματικό υπόμνημα το οποίο έλαβε από την Υπηρεσία μας αριθ. πρωτ. εισερχομένου ΔΕΔ ΕΙ/2019, στο οποίο συμπεριλαμβάνονται:

1. Η με αριθ. επιταγή ποσού 8.000,00€ της πρώην, το αποδεικτικό ανάληψης χρηματικού ποσού, που παρείχε η, η αίτηση προς το για την έκδοση της ως άνω επιταγής ποσού 8.000,00€, το παραστατικό έκδοσης της επιταγής από το και το παραστατικό κατάθεσης της επιταγής στην τράπεζα.

2. Η αναλυτική κίνηση της για τον προμηθευτή που τηρεί στο λογιστικό σύστημα με την καταγραφή των τιμολογίων που εκδόθηκαν προς την εταιρεία και το συνολικό ποσό οφειλής της εταιρείας προς τον

3. Οι εγγραφές στο γενικό ημερολόγιο της εταιρείας των σταδιακών κινήσεων πληρωμής των τιμολογίων έναντι της οφειλής της ομόρρυθμης εταιρείας .

- ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΜΕ Α/Α 11 ΠΙΣΤΩΣΗ ΠΟΣΟΥ 2.333,00€

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. /2018 υπόμνημα του προσφεύγοντος αναφέρεται ότι η με α/α 11 πίστωση ποσού 2.333,00€ αποτελεί μεταφορά από τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρούν οι προσφεύγοντες στην τράπεζα «.....», λόγω μεταβίβασης εμπορευμάτων από τον προσφεύγοντα στην ανωτέρω εταιρεία.

Προς επίρρωση του ισχυρισμού του, ο προσφεύγων με την κρινόμενη προσφυγή προσκόμισε τα με αριθ., και /2011 Τ.Δ.Α. καθώς και το από 12-10-2012 αντίγραφο μεταφοράς από/σε λογαριασμό πελάτη του ανωτέρω ποσού.

Ωστόσο με το με αριθ. πρωτ. εισερχομένου ΔΕΔ ΕΙ/2019 συμπληρωματικό υπόμνημα, οι προσφεύγοντες προσκόμισαν στην Υπηρεσία μας αναλυτική κίνηση του λογαριασμού 50.00.00.0083 της εταιρείας «.....», που τηρεί στο λογιστικό της σύστημα για τον προσφεύγοντα και στην οποία έχουν καταγραφεί τα ανωτέρω Τ.Δ.Α. που εκδόθηκαν από τον προσφεύγοντα προς την εταιρεία καθώς και το συνολικό ποσό οφειλής της εταιρείας προς τον προσφεύγοντα, το οποίο την 25-7-2011 ανέρχεται σε ποσό 535.279,48€, το οποίο αποπληρώνεται σταδιακά. Επιπλέον ο προσφεύγων προσκόμισε την από 12-10-2012 εγγραφή μείωσης της ανωτέρω οφειλής κατά το ποσό των 2.333,00€, το οποίο κατατέθηκε στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρούν οι προσφεύγοντες στην τράπεζα «.....». Συνεπώς η με α/α 11 πίστωση του συγκεντρωτικού πίνακα μη δεκτών πιστώσεων των ετών 2012-2015, αιτιολογείται πλήρως ως προς την πηγή προέλευσής της και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων αναφορικά με την εν λόγω πίστωση, γίνεται αποδεκτός.

- ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΜΕ Α/Α 19 ΠΙΣΤΩΣΗ ΠΟΣΟΥ 8.000,00€

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. /2018 υπόμνημα του προσφεύγοντος αναφέρεται ότι η με α/α 19 πίστωση ποσού 8.000,00€ αφορά ανάληψη από το και ισόποση κατάθεση στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρούν οι προσφεύγοντες στην τράπεζα «.....».

Προς επίρρωση του ισχυρισμού του, ο προσφεύγων με την κρινόμενη προσφυγή προσκόμισε το σώμα της με αριθ. επιταγής ποσού 8.000,00€ του

....., σε διαταγή του προσφεύγοντος και πληρωτέα στην
....., η οποία δεν φέρει σφραγίδα εξόφλησης από την τράπεζα.

Ωστόσο με το με αριθ. πρωτ. εισερχομένου ΔΕΔ ΕΙ/2019 συμπληρωματικό υπόμνημα, οι προσφεύγοντες, πέραν του σώματος της ανωτέρω επιταγής, προσκόμισαν στην Υπηρεσία μας επιπλέον το αποδεικτικό ανάληψης του ανωτέρω χρηματικού ποσού, που τους παρείχε η την αίτηση προς το για την έκδοση της ως άνω επιταγής ποσού 8.000,00€, το παραστατικό έκδοσης της επιταγής από το καθώς και το παραστατικό κατάθεσης της ανωτέρω επιταγής στην τράπεζα.

Συνεπώς, κατόπιν των ανωτέρω, η με α/α 19 πίστωση του συγκεντρωτικού πίνακα μη δεκτών πιστώσεων των ετών 2012-2015, αιτιολογείται πλήρως ως προς την πηγή προέλευσής της και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων αναφορικά με την εν λόγω πίστωση, γίνεται αποδεκτός.

- ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΜΕ Α/Α 40 ΠΙΣΤΩΣΗ ΠΟΣΟΥ 194.400,47€

Επειδή, σύμφωνα με την από 24-12-2018 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος αναφέρεται ότι η με α/α 40 πίστωση ποσού 194.400,47€ αφορούσε σε επιταγή που εκδόθηκε από την προς εξόφληση οφειλής προς την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ Ειδικότερα, πρόκειται για επιταγή που εκδόθηκε από την εταιρεία, σε αντικατάσταση τριών επιταγών, αξίας 69.513,19€, 70.008,63€ και 54.878,65€, αντίστοιχα, έναντι οφειλών προς την εταιρεία Η εταιρεία καταχώρισε τις ανωτέρω πιστώσεις στο γενικό ημερολόγιο, στον λογαριασμό 33.90.00.0000, ενώ ακολούθως καταχώρησε στο γενικό ημερολόγιο και το ποσό των 194.400,47 ευρώ, στον λογαριασμό 30.00.00.0068, το οποίο αφορά την επιταγή που εξέδωσε η εταιρεία σε αντικατάσταση των τριών πρώτων επιταγών, που δεν είχαν πληρωθεί.

Επειδή, ο προσφεύγων με την κρινόμενη προσφυγή προσκόμισε τις ανωτέρω διενεργηθείσες εγγραφές στα βιβλία της εταιρείας, φωτοαντίγραφο της με αριθ. /2014 επιταγής της, από την οποία προκύπτει ότι η επιταγή εκδόθηκε από την εταιρεία υπέρ της εταιρείας και ακολούθως η εταιρεία οπισθογράφησε την εν λόγω επιταγή στον προσφεύγοντα. Επιπλέον προσκόμισε το από 29-12-2014 φωτοαντίγραφο πληρωμής επιταγής της από το οποίο προκύπτει ότι την 29-12-2014 η με αριθ. /2014 επιταγή πιστώθηκε στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρούν οι προσφεύγοντες στην

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, οι προσφεύγοντες με το με αριθ. πρωτ. εισερχομένου ΔΕΔ ΕΙ/2019 συμπληρωματικό υπόμνημα προσκόμισαν στην Υπηρεσία μας αναλυτική κίνηση του λογαριασμού 50.00.00.0083 της εταιρείας «.....», που τηρεί στο λογιστικό της σύστημα για τον προσφεύγοντα, βάσει της οποίας, την 28-1-2013 το συνολικό ποσό οφειλής της εταιρείας προς τον προσφεύγοντα ανέρχεται σε ποσό 529.871,48€, το οποίο αποπληρώνεται σταδιακά. Επιπλέον ο προσφεύγων προσκόμισε την από 29-12-2014 εγγραφή μείωσης της ανωτέρω οφειλής κατά το ποσό των 194.400,47€, το οποίο κατατέθηκε στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρούν οι προσφεύγοντες στην Συνεπώς η με α/α 40 πίστωση του συγκεντρωτικού πίνακα μη δεκτών πιστώσεων των ετών 2012-2015, αιτιολογείται πλήρως ως προς την πηγή προέλευσής της και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων αναφορικά με την εν λόγω πίστωση, γίνεται αποδεκτός.

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 58 του ν.4174/2013 «Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης» με τις τροποποιήσεις της παραγράφου 7 του άρθρου 3 του ν.4337/2015, ΦΕΚ Α 129/17.10.2015, 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201) ορίζεται ότι:« 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, σύμφωνα με τη διάταξη των παρ. 2 & 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 ορίζεται ότι: «2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. **Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου **εφαρμόζονται από 1.1.2018**».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1003/2018 αναφέρεται ότι:« Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 τροποποιείται η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. και 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. Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ. Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. για τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 62 Κ. Φ.Δ., μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ. ...

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».

Ως εκ τούτου, κατ' ορθή εφαρμογή των επίμαχων διατάξεων, ο υπολογισμός της οριστικής φορολογικής υποχρέωσης των προσφευγόντων για τα κρινόμενα έτη θα προσδιοριστεί με βάση την παρούσα απόφαση.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου αναφορικά με τις λοιπές πιστώσεις, όπως αυτές αναφέρονται στον συγκεντρωτικό πίνακα μη δεκτών πιστώσεων των ετών 2012-2015 της από 24-12-2018 οικείας έκθεσης ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό/ 25-1-2019 ενδικοφανούς προσφυγής των α) με ΑΦΜ και β) με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

Α) Την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		24-12-2018	27-12-2018	Εισόδημα	2012	46.805,86€
2		24-12-2018	27-12-2018	Εισόδημα	2013	2.339,86€
3		24-12-2018	27-12-2018	Εισόδημα	2014	42.493,15€

και

Β) Την επικύρωση της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		24-12-2018	27-12-2018	Εισόδημα	2015	1.253,25€

της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

1. ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/2018) Οικ. έτους 2013 (Χρήσης 2012)

Υπολογισμός φορολογητέου εισοδήματος

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

A-B. Από ακίνητα

Γ. Από κινητές αξίες

1		2				Διαφορά 2-1
Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά Απόφασης Δ.Ε.Δ.		
Ατομικό και τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Συζύγου	
14.466,00	2.786,42	14.466,00	2.786,42	14.466,00	2.786,42	0,00
						0,00

Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις							0,00
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							0,00
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	14.503,27		14.503,27		14.503,27		0,00
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα							0,00
Εισόδημα άρθρο 48§3 ν.2238/1994	0,00	0,00	34.524,00	34.524,00	15.724,00	15.724,00	31.448,00
Συνολικό εισόδημα	28.969,27	2.786,42	63.493,27	37.310,42	44.693,27	18.510,42	31.448,00
Αρνητικά στοιχεία εισοδ. που συμψηφίζονται							0,00
Υπόλοιπο	28.969,27	2.786,42	63.493,27	37.310,42	44.693,27	18.510,42	31.448,00
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							0,00
Άθροισμα	28.969,27	2.786,42	63.493,27	37.310,42	44.693,27	18.510,42	31.448,00
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν.2238/1994							
Φορολογητέο εισόδημα	28.969,27	2.786,42	63.493,27	37.310,42	44.693,27	18.510,42	31.448,00
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	11.536,93	11.481,44	11.536,93	11.481,44	11.536,93	11.481,44	0,00
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	40.506,20	14.267,86	75.030,20	48.791,86	56.230,20	29.991,86	31.448,00

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

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚ.ΕΤΟΥΣ 2013 ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ								
		Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3)-(1)
A. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΚΛΙΜΑΚΑΣ		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	
ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	Εισόδημα	28.969,27	4.959,24	63.493,27	17.417,31	44.693,27	10.603,44	
	Μείωση φόρου		225,20		16,40		16,40	
	Υπόλοιπο φόρου (α)		4.734,04		17.400,91		10.587,04	5.853,00
ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	Εισόδημα	2.786,42	0,00	37.310,42	7.878,65	18.510,42	2.047,61	2.047,61
	Μείωση φόρου							0,00
	Υπόλοιπο φόρου (β)				7.878,65		2.047,61	2.047,61
	Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)				2.432,76		2.432,76	2.432,76
B.ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ								0,00
	Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)		351,79		351,79		351,79	
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ (α) +(β) +(γ) +(δ)			5.085,83		28.064,11		15.419,20	10.333,37
Γ.ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ								
1.φορος που παρακρατήθηκε								
1(β)Εμπορικές επιχειρήσεις								
1(δ)Μισθωτές υπηρεσίες		655,97		655,97		655,97		
2.φορος που προκαταβλήθηκε								
2α.Το προηγούμενο οικονομικό έτος		55,76	711,73	55,76	711,73	55,76	711,73	0,00
Υπόλοιπο φόρου			4.374,10		27.352,38		14.707,47	10.333,37
ΠΡΟΣΤΙΘΕΝΤΑΙ ΚΑΙ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΑΦΑΙΡΟΥΝΤΑΙ								
								0,00
1.Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος			2.141,23		2.141,23		2.141,23	0,00
2.Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων			173,59		173,59		173,59	0,00
3.Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου			34,72		34,72		34,72	0,00
6. Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ν.2523/1997					27.573,94		12.400,04	0,00
10.Πρόσθετος φόρος βάσει των διατάξεων του ν.4509/2017					21.553,63		10.069,87	10.069,87
13.Εισφορά αλληλεγγύης			878,22		3.152,17		2.212,16	1.333,94
11.Τέλος επιτηδεύματος								0,00
12.Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης								0,00
Σύνολο κεφαλαίου Δ			7.601,86		54.407,72		29.339,04	21.737,18
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμψηφισμών. Ποσό άρθρου 74 § 3 ν.2238/1994								0,00
Τελικό Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			7.601,86		54.407,72		29.339,04	21.737,18

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗΣ ΚΥΡΩΣΗΣ

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ) = (Β) + (Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) ΚΑΙ (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν. 2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58 Α ΚΦΔ	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Κ.Φ.Δ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡ 49 Ν 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ ΠΡΟΣΤΙΜΟ	60 μήνες X2%=120% 10.333,37 X120% = 12.400,04€	10.333,37 X 50% = 5.166,68€	65μήνες X 0,73% = 47,45% 10.333,37 X 47,45% = 4.903,18€	5.166,68€+ 4.903,18€= 5.733,52€	10.069,87€

2. ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/2018) Οικ. έτους 2014 (Χρήσης 2013)

Υπολογισμός φορολογητέου εισοδήματος

	1		2		3		Διαφορά 2-1
	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά Απόφασης Δ.Ε.Δ.		
	Ατομικό και τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Συζύγου	
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ							
A-B. Από ακίνητα	14.466,00	5.185,52	14.466,00	5.185,52	14.466,00	5.185,52	0,00
Γ. Από κινητές αξίες							0,00
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις							0,00
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							0,00
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	13.000,32		13.000,32		13.000,32		0,00
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	0,00	0,00	2.033,00	2.003,00	433,00	403,00	836,00
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Συνολικό εισόδημα	27.466,32	5.185,52	29.499,32	7.188,52	27.899,32	5.588,52	836,00
Αρνητικά στοιχεία εισοδ. που συμψηφίζονται							0,00
Υπόλοιπο	27.466,32	5.185,52	29.499,32	7.188,52	27.899,32	5.588,52	836,00
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							0,00
Άθροισμα	27.466,32	5.185,52	29.499,32	7.188,52	27.899,32	5.588,52	836,00
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν.2238/1994							
Φορολογητέο εισόδημα	27.466,32	5.185,52	29.499,32	7.188,52	27.899,32	5.588,52	836,00
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	37.414,11	37.365,35	37.877,62	37.828,86	37.877,62	37.828,86	927,02
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	64.880,43	42.550,87	67.376,94	45.017,38	65.776,94	43.417,38	1.763,02

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

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚ.ΕΤΟΥΣ 2014 ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ								
		Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3)-(1)
A. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΚΛΙΜΑΚΑΣ		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	
ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	Εισόδημα	27.466,32	4.873,85	29.499,32	5.402,43	27.899,32	4.986,43	
	Μείωση φόρου		2.220,33		2.100,00		2.100,00	
	Υπόλοιπο φόρου (α)		2.653,52		3.302,43		2.886,43	232,91
ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	Εισόδημα	5.185,52	518,55	7.188,52	1.039,33	5.588,52	623,33	
	Μείωση φόρου		0,00		0,00		0,00	0,00
	Υπόλοιπο φόρου (β)		518,55		1.039,33		623,33	104,78
	Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)						0,00	0,00
B. ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ								0,00
	Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)	20.065,52	423,77	20.065,52	423,77		423,77	0,00
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ (α) +(β) +(γ) +(δ)			3.595,84		4.765,53		3.933,53	337,69
Γ. ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ								
1. Φορος που παρακρατήθηκε								
1(β) Εμπορικές επιχειρήσεις								
1(δ) Μισθωτές υπηρεσίες		688,88		688,88		688,88		
2. Φορος που προκαταβλήθηκε								
2α. Το προηγούμενο οικονομικό έτος		2.141,23	2.830,11	2.141,23	2.830,11	2.141,23	2.830,11	0,00
Υπόλοιπο φόρου			765,73		1.935,42		1.103,42	337,69
ΚΑΙ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΑΦΑΙΡΟΥΝΤΑΙ								
								0,00
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος			1.288,84		1.288,84		1.288,84	0,00
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων			245,57		245,57		245,57	0,00
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου			49,11		49,11		49,11	0,00
6. Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ν.2523/1997			0,00		1.263,27		364,71	364,71
10. Πρόσθετος φόρος βάσει των διατάξεων του ν.4509/2017					1.045,94		194,00	194,00
13. Εισφορά αλληλεγγύης			2.666,87		2.791,10		2.841,66	174,79
11. Τέλος επιτηδεύματος								0,00
12. Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης								0,00
Σύνολο κεφαλαίου Δ			5.016,12		7.355,98		5.722,60	706,48
Ποσό άρθρου 74 § 3 ν.2238/1994								0,00
Τελικό Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			5.016,12		7.355,98		5.722,60	706,48

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗΣ ΚΥΡΩΣΗΣ

	(Α) ΑΡΘΡΟ 1 Ν. 2523/1997	(Β) ΑΡΘΡΟ 58 Α ΚΦΔ	(Γ) ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Κ.Φ.Δ	(Δ) = (Β) + (Γ) ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡ 49 Ν 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) ΚΑΙ (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ ΠΡΟΣΤΙΜΟ	54 μήνες X2%=108% 337,69 X108% = 364,71€	337,69 X 10% = 33,77€	65μήνες X 0,73% = 47,45% 337,69 X 47,45% = 160,23€	33,77€+ 160,23€= 194,00€	194,00€

3. ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/2018) Φορ. έτους 2014

Υπολογισμός φορολογητέου εισοδήματος

	1		2				Διαφορά 2-1
	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά Απόφασης Δ.Ε.Δ.		
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ							
Ακίνητη περιουσία	14.136,00	5.529,15	14.136,00	5.529,15	14.136,00	5.529,15	0,00
Τόκοι	34.961,55	34.846,96	34.961,55	34.846,96	34.961,55	34.846,96	0,00
Μερίσματα	110,00		110,00		110,00		0,00
Δικαιώματα							0,00
Ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα							0,00
Εισόδημα του άρθρου 21 παρ. 4 ν.4172/13	0,00		39.120,09	39.120,09	240,00	240,00	480,00
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα							0,00
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	13.000,32		13.000,32		13.000,32		0,00
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							0,00
Ναυτικό εισόδημα							0,00
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	62.207,87	40.376,11	101.327,96	79.496,20	62.447,87	40.616,11	480,00
Αρνητικά στοιχεία εισοδ. που συμψηφίζονται							0,00
Υπόλοιπο	62.207,87	40.376,11	101.327,96	79.496,20	62.447,87	40.616,11	480,00
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών							0,00
Εκπτώσεις εισοδήματος							0,00
Φορολογητέο εισόδημα	62.207,87	40.376,11	101.327,96	79.496,20	62.447,87	40.616,11	480,00
Απαλλασσόμενα επιχειρημ. δραστηριότητας							0,00
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά							0,00
Συνολικό εισόδημα	62.207,87	40.376,11	101.327,96	79.496,20	62.447,87	40.616,11	480,00
Τεκμαρτό εισόδημα							0,00
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	62.207,87	40.376,11	101.327,96	79.496,20	62.447,87	40.616,11	480,00

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

	1		2				
Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά Απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά 2-1
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Φορολογητέο εισόδημα	62.207,87	40.376,11	101.327,96	79.496,20	62.447,87	40.616,11	480,00
Φόρος κλίμακας	10.140,18	5.835,25	23.049,81	18.744,88	10.219,38	5.914,45	158,40
Μείον: Μειώσεις από το φόρο							
	2.100,00	0,00	2.100,00	0,00	2.100,00	0,00	0,00
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων							0,00
							0,00
Φόρος που αναλογεί	8.040,18	5.835,25	20.949,81	18.744,88	8.119,38	5.914,45	158,40

Β. Μείον							0,00
							0,00
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :							0,00
α) Τόκους - Μερίσματα - Δικαιώματα	87,61	59,43	87,61	59,43	87,61	59,43	0,00
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα							0,00
γ) Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	760,08		760,08		760,08		0,00
δ) Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							0,00
ε) Αλλοδαπή προέλευση	3.446,01	3.446,01	3.446,01	3.446,01	3.446,01	3.446,01	0,00
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :							0,00
α) Το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος	918,07	370,77	918,07	370,77	918,07	370,77	0,00
β) Ειδικών περιπτώσεων							0,00
3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει							0,00
Μείωση επιστροφής φόρου							0,00
Υπόλοιπο φόρου (+/-)	2.828,41	1.959,04	15.738,04	14.868,67	2.907,61	2.038,24	158,40
Γ. Πλέον							
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος							
2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	414,00	125,10	414,00	125,10	414,00	125,10	0,00
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	82,80	25,02	82,80	25,02	82,80	25,02	0,00
Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)	3.325,21	2.109,16	16.234,84	15.018,79	3.404,41	2.188,36	158,40
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ			6.454,82	6.454,82			0,00
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.							0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου							0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.736,28	807,52	3.923,16	2.384,89	1.743,48	812,32	12,00
Τέλος επιτηδεύματος							0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης							0,00
							0,00
Συνολικά ποσά (+/-)	5.061,49	2.916,68	26.612,82	23.858,50	5.147,89	3.000,68	170,40
Δ. ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ							0,00
Διαφορά συμψηφισμού							0,00
Χρεωστικό ποσά για βεβαίωση	7.978,17		50.471,32		8.148,57		170,40
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή	0,00		0,00		0,00		0,00
<i>Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή</i>							0,00
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	7.978,17		50.471,32		8.148,57		170,40

ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ					
ΑΝΑΛΥΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ Κ.Φ.Δ.	ΥΠΟΧΡΕΟΥ		ΣΥΖΥΓΟΥ		ΣΥΝΟΛΟ διαφορών
	ΦΟΡΟΣ	ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	ΦΟΡΟΣ	ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	
Χαρακτηρισμός δήλωσης	Ανακρίβεια				
Διαφορά φόρου για επιβολή προστίμων ^{1"}	158,40				158,40
Διαφορά χαρτοσήμου για επιβολή προστίμων TM					
Ευνοϊκότερο πρόστιμο άρθρου 58 ⁽²⁾⁽³⁾	0,00				0,00

Διαφορά ποσών απόφασης ΔΕΔ/ποσό δήλωσης (%)	158,40				
Ποσοστό προστίμου άρθρου 58	0%				
Πρόστιμο άρθρου 58	0,00				
Διαπίστωση πρόθεσης	ΝΑΙ				
Ποσοστό προστίμου άρθρου 58 (προ ν.4337/2015)	100%				
Πρόστιμο άρθρου 58 (προ ν.4337/2015)	158,40				
Πρόστιμο άρθρου 54 ⁽⁴⁾					

4. ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/2018) Φορ. έτους 2015

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση

Χρεωστικό ποσό φόρου	990,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	173,25€
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	90,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.253,25€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.