



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 30.09.2020

Αριθμός απόφασης: 1927

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 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν.4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), όπως τροποποιήθηκε με την Α1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31.05.2020)

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

4. Τις με ημερομηνία κατάθεσης 19.02.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου και ενδικοφανείς προσφυγές του, με Α.Φ.Μ., και της συζύγου του, με Α.Φ.Μ., αντίστοιχα, κατοίκων, κατά της με αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, οικ. έτους 2013 (χρήση 2012) και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, οικ. έτους 2013 (χρήση 2012), της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις με αριθ. πρωτ./20.02.2020 και/20.02.2020 εκθέσεις απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.
7. Τις εισηγήσεις των ορισθέντων υπαλλήλων του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνονται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί των με ημερομηνία κατάθεσης 19.02.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου και ενδικοφανών προσφυγών του και της συζύγου του, οι οποίες κατατέθηκαν εμπρόθεσμα και συνεξετάζονται από την Υπηρεσία μας, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στους σχετικούς φακέλους εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων των ενδικοφανών προσφυγών, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012), καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος και της συζύγου του κύριος φόρος εισοδήματος 31.212,83 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (περιορισμός στο 120%) ποσού 36.101,98 ευρώ, πλέον εισφορά αλληλεγγύης 1.094,70 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 68.409,51 ευρώ.

Η ως άνω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος προέκυψε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των από 16.12.2019 εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος (διατάξεων του ν.2238/94 και ν.4172/2013) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, ο οποίος έλαβε υπόψη του τις διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα του ελέγχου που πραγματοποίησε το Τμήμα Φορολογικής Αστυνόμευσης & Ασφαλιστικής Προστασίας της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος με ελεγχόμενους τους προσφεύγοντες.

Συγκεκριμένα διενεργήθηκε έλεγχος στους προσφεύγοντες για την περίοδο από 1.01.2012-31.12.2012, δυνάμει των αριθ./2019 και/2019 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, οι οποίες εκδόθηκαν κατόπιν έκδοσης των αριθ. 1972/13.06.2019 και 1952/10.06.2019 αποφάσεων του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών σύμφωνα με τις οποίες ακυρώθηκαν οι με αριθ./2018 και/20.12.2018 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. Έτους 2013 του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. για λόγους τυπικής πλημμέλειας και συγκεκριμένα μη τήρησης των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η λήψη του με αριθ./14.12.2018 εγγράφου του Αρχηγείου της Ελληνικής Αστυνομίας – Τμήμα Φορολογικής Αστυνόμευσης και Ασφαλιστικής Προστασίας Βορείου Ελλάδος, σύμφωνα με την οποία πραγματοποιήθηκε έλεγχος στα φυσικά πρόσωπα και την, στο πλαίσιο προκαταρκτικής εξέτασης κατόπιν

παραγγελίας κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος και απεστάλη στη Δ.Ο.Υ. η σχετική έκθεση ελέγχου καθώς και τα ψηφιακά αρχεία από τα τραπεζικά ιδρύματα στα πλαίσια της διαδικασίας ανοίγματος λογαριασμών και λοιπά σχετικά έγγραφα. Η ανωτέρω υπηρεσία της Ελληνικής Αστυνομίας (Υ.Ο.Α.Β.Ε.) διενήργησε έλεγχο στους προσφεύγοντες, κατόπιν της από 19.06.2018 και με αριθ. Ε.Ο.Ε. Ε.Ο.Ε./2015 Παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος για την διακρίβωση εγκλημάτων φοροδιαφυγής (αρ.66,67,68 Ν.4174/2013 όπως ισχύουν με το Ν. 4337/2015) και της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες (αρ. 2,3 στοιχ. ιη' περ. Α', 45 Ν. 3691/2008), για εκτέλεση του ανεκτέλεστου τμήματος της δικογραφίας από το ΣΔΟΕ Αττικής – Αιγαίου, όπως αυτό αναφέρεται στην από 12-12-2018 έκθεση εν λόγω Υπηρεσίας (Υ.Ο.Α.Β.Ε.).

Στους προσφεύγοντες κοινοποιήθηκε το με αριθ. πρωτ./11.10.2019 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με τα αποτελέσματα του ελέγχου και συν/νη την προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ενώ η προθεσμία για την υποβολή απόψεων παρήλθε χωρίς να ανταποκριθούν.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης και τον μη καταλογισμό πρόσθετου φόρου, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Οι ίδιοι, μετά τη λήψη του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, υπέβαλλαν εμπρόθεσμα τις από 1.11.2019 αιτήσεις προς την αρμόδια Φορολογική Αρχή προκειμένου να τους χορηγήσει το σύνολο των αντιγράφων του φακέλου, όμως η Διοίκηση απέρριψε τα αιτήματά τους παραπέμποντάς τους σε κάποιον φάκελο που βρίσκεται στη Θεσσαλονίκη και απαιτώντας να προσδιορίσουν τα ζητηθέντα έγγραφα. Η άρνηση αυτή της Φορολογικής Αρχής συνιστά παραβίαση του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.
2. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση καταλογιστικής πράξης μετά την πάροδο πενταετίας, καθώς δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της παραγραφής.
3. Η Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης δεν διενήργησε ως όφειλε έλεγχο ουσίας αλλά προέβη σε αντιγραφή της έκθεσης ελέγχου του Τμήματος Φορολογικής Αστυνόμευσης και Ασφαλιστικής Προστασίας Βορείου Ελλάδας. Ο προσφεύγων είχε δηλώσει στις 13.01.2003 έναρξη επαγγέλματος με αντικείμενο εργασιών την αλιεία ψαριών, το εισόδημά του μέχρι 31.12.2013 προσδιοριζόταν τεκμαρτά βάσει του άρθρου 42 του ν.2238/1994 και ήταν μικρότερο του πραγματικού. Για τις λιανικές πωλήσεις δεν είχε υποχρέωση έκδοσης φορολογικού στοιχείου ενώ για τις χονδρικές εξέδιδαν στοιχεία οι αγοραστές, στοιχεία τα οποία απέστειλε στην Υπηρεσία Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος. Οι υπό κρίση πιστώσεις αποτελούν αποταμιεύσεις που διατηρούσε εκτός Τράπεζας και προέρχονται από την άσκηση της αλιευτικής του δραστηριότητας. Σημειώνει δε ότι η πίστωση ποσού 55.000,00 ευρώ αφορά κατάθεσή του στις 6.09.2012 στην πρώην προκειμένου να ενταχθεί στο επιχειρησιακό πρόγραμμα αλιείας 2007-2013. Ενδεικτικά αναφέρει ότι η

κατάθεση του αφορά χρήματα που του είχε δανείσει ο προσφεύγων τον Αύγουστο του 2011 και του τα επέστρεψε στις 7.03.2012 μέσω, πρόκειται για άτυπη σύμβαση μεταξύ ιδιωτών, η οποία δεν υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου. Ο προσφεύγων προσκομίζει δελτία αποστολής-τιμολόγια από το 2011-2014 εκδόσεως του, της εταιρείας, της εταιρείας και τον και που αφορούν την αγορά ψαριών από τον προσφεύγοντα. Ο ίδιος δεν ήταν σε θέση να παράσχει περισσότερα στοιχεία καθώς δεν του δόθηκε πρόσβαση στα έγγραφα του φακέλου.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης...».

Ειδικότερα, όσον αφορά την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό των προσφευγόντων

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης».

Επειδή με την με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ 1069048/02.05.2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του ΥΠ. ΟΙΚ. (ορθή επανάληψη) περί παροχής οδηγιών για την εφαρμογή των άρθρων 23,25,27,28,34,62 και 66 του ν. 4174/2013 ορίζονται τα κάτωθι :

«Άρθρο 28

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα

αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.....».

Επειδή, εν προκειμένω ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει των αριθ./2019 και/2019 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, οι οποίες εκδόθηκαν κατόπιν έκδοσης των αριθ. 1972/13.06.2019 και 1952/10.06.2019 αποφάσεων του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών σύμφωνα με τις οποίες ακυρώθηκαν οι με αριθ./2018 και/20.12.2018 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. Έτους 2013 του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. για λόγους τυπικής πλημμέλειας και συγκεκριμένα μη τήρησης των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013. Σύμφωνα δε με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 και της παρ. 7 της ΠΟΛ 1002/2013 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης προκύπτει ότι, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, πριν τη σύνταξη των οικείων εκθέσεων ελέγχου και την έκδοση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, επέδωσε στους προσφεύγοντες το με αριθ. πρωτ./11.10.2019 σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με συν/νο τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013.

Επειδή, οι προσφεύγοντες δεν ανταποκρίθηκαν στην κλήση σε ακρόαση αφού η προβλεπόμενη προθεσμία υποβολής των απόψεων τους επί των διαπιστώσεων του ελέγχου παρήλθε άπρακτη.

Επειδή άλλωστε οι προσφεύγοντες είχαν ήδη κληθεί σε ακρόαση δυνάμει του άρθρου 44§3 του ν.4249/2014 με τις αριθ. και αντίστοιχα προσκλήσεις του Τμήματος Φορολογικής Αστυνόμευσης & Ασφαλιστικής Προστασίας της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος, προκειμένου να παράσχουν διευκρινίσεις / εξηγήσεις από τις οποίες θα προέκυπτε η προέλευση των υπό διερεύνηση πιστώσεων καθώς και αν τα διακινηθέντα χρηματικά ποσά για την πραγματοποίησή τους έχουν φορολογηθεί ή απαλλαγεί με ειδική διάταξη από το φόρο, προσκομίζοντας ταυτόχρονα οποιοδήποτε έγγραφο-στοιχείο το οποίο να δικαιολογεί την προέλευση των ποσών. Οι προσφεύγοντες σε απάντηση των ως άνω κλήσεων απέστειλαν συστημένη επιστολή με συν/να φωτοαντίγραφα που αιτιολογούσαν τις υπό κρίση πιστώσεις και οι ισχυρισμοί τους έγιναν εν μέρει δεκτοί.

Επειδή, όσον αφορά τις με αριθ. πρωτ./1.11.2019 και/1.11.2019 αιτήσεις των προσφευγόντων προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης για παροχή στοιχείων, αυτές ήταν γενικές και δεν ανέφεραν τα συγκεκριμένα έγγραφα που ζητούσαν. Σε απάντηση των ως άνω αιτήσεων, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης απέστειλε στους προσφεύγοντες με συστημένη επιστολή τα αριθ. πρωτ./4.12.2019 και/4.12.2019 έγγραφα, στα οποία τους ζητούσε να απαριθμήσουν ακριβώς τα έγγραφα που θα ήθελαν και παράλληλα τους πληροφορούσε ότι ο πλήρης φάκελος της υπόθεσης βρισκόταν στα γραφεία της οικονομικής αστυνομίας Βορείου Ελλάδος.

Επειδή, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας και ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων τυγχάνει αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό των προσφευγόντων

Επειδή στο άρθρο 72, παρ. 11 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.

Επειδή όπως αναφέρεται στην ΠΟΛ. 1154/2017, για όλες τις χρήσεις μέχρι 31/12/2013, ισχύουν και οι λοιπές διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού που προβλέπονται με τα άρθρα 84 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και 57 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), ενώ για τις φορολογίες κεφαλαίου (Φ.Μ.Α., Φ.Μ.Α.Π., κ.λπ.) και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής.

Επειδή στην παρ. 6 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 ορίζεται:

«6. Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013):

«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού.

Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Επειδή, με το άρθρο 36 του ν.4174/2013, περί παραγραφής, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

.....

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά. ...».

Σύμφωνα με το αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 20156/03.11.2015 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4&5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017, σε συνδυασμό με την διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του ν.4174/2013, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Επειδή, όπως ανωτέρω αναφέρεται, ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε στους προσφεύγοντες με τις αριθ./2019 και/2019 εντολές ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, κατόπιν έκδοσης των αριθ./13.06.2019 και

...../10.06.2019 αποφάσεων του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών σύμφωνα με τις οποίες ακυρώθηκαν οι με αριθ./2018 και/20.12.2018 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. Έτους 2013 του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. για λόγους τυπικής πλημμέλειας και συγκεκριμένα μη τήρησης των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ορθώς εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη σύμφωνα με τις σχετικές οδηγίες της Διοίκησης, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση της πράξης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό των προσφευγόντων

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

«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4.

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

Επειδή, σύμφωνα με την **εγκύκλιο του Υπ. Οικ. ΠΟΛ 1095/2011**, ορίζεται μεταξύ των άλλων ότι: «... 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. 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' επήκληση 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, αναγκάων, 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.».

Επειδή, στο με Αρ.Πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/05-11-2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα « Διευκρινήσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας.» αναφέρεται:

«Απαντώντας σε προφορικά και γραπτά ερωτήματα περί της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα :

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 προσαύξησή της.

5.

6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.

7.

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.

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. 2238/94.».

Επειδή στο άρθρο 64 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή επίσης στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, ο οποίος έλαβε υπόψη του τις διαπιστώσεις του ελέγχου και τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενήργησε το

Τμήμα Φορολογικής Αστυνόμευσης και Ασφαλιστικής Προστασίας της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος με ελεγχόμενους τους προσφεύγοντες. Η εν λόγω έκθεση διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης με το αριθ. πρωτ./14.12.2018 έγγραφο του Αρχηγείου της Ελληνικής Αστυνομίας και αποτέλεσε την αιτία του ελέγχου.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως του ως άνω ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου (βλ. ΔΕΦ ΘΕΣΣΑΛ 41/2002, ΣτΕ 1315/1991, ΔιΔικτ. 4ος, 1992, σ. 987, το οποίο νομολόγησε προκειμένου για έκθεση ελέγχου του άρθρου 47 παρ. 3 του ΚΦΣ-Π.Δ.99/1977).

Επειδή, μεγάλο μέρος των προσκομισθέντων φωτοαντιγράφων (η από 23.06.2014 αναγγελία οικειοθελούς αποχώρησης μισθωτού, το από 23.09.2014 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ του προσφεύγοντος και του, δελτία αποστολής-τιμολόγια, μεταφορά κεφαλαίου σε λογαριασμό) δεν αφορούν την ελεγχόμενη χρήση, αλλά προγενέστερες ή μεταγενέστερες οι οποίες και δεν σχετίζονται με την υπό κρίση υπόθεση.

Επειδή, ο προσφεύγων κατά την ελεγχόμενη χρήση έχει ως αντικείμενο εργασιών την αλιεία και τυγχάνει απαλλαγής της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων και στοιχείων έως 31.12.2013, ενώ το εισόδημά του προσδιοριζόταν τεκμαρτά (άρθρο 42 του ν.2238/1994).

Επειδή, παρά το γεγονός ότι τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα δελτία αποστολής – τιμολόγια, δεν αφορούν τις επίμαχες συναλλαγές, ωστόσο από τα αριθ./13.08.2011,/21.03.2012,/25.03.2012,/23.05.2013,/27.02.2013,/6.05.2013 δελτία αποστολής – τιμολόγια προκύπτει επαγγελματική σχέση με τον οι σχετιζόμενες πιστώσεις συνολικού ποσού 4.150,00 ευρώ (πίστωση ποσού 850,00 ευρώ στις 23.11.2012 και πίστωση ποσού 3.300,00 ευρώ στις 13.12.2012) γίνονται δεκτές ως πιστώσεις γνωστής πηγής και αιτίας, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται εν μέρει δεκτός.

Επειδή, όσον αφορά τις υπόλοιπες πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν από τρίτους δεν προκύπτει επαγγελματική σχέση του προσφεύγοντος, ως εκ τούτου δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του ότι προέρχονται από την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας.

Επειδή, όσον αφορά την από 7.03.2012 πίστωση του ποσού 500,00 ευρώ, η οποία όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων αφορά επιστροφή δανείου που είχε χορηγήσει το 2011

στον, ο ισχυρισμός αυτός δεν αποδεικνύεται αφού ο προσφεύγων δεν προσκόμισε σύμβαση δανείου με βέβαιη ημερομηνία, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του τυγχάνει απορριπτός.

Εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης ως προς τους πρόσθετους φόρους

Επειδή 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: «Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31-12-2014 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 01-01-2015 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 01-01-2018.».

Επειδή περαιτέρω στην ΠΟΛ. 1003/2018 της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία παρασχέθηκαν οδηγίες αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, ως εξής:

« Με τις διατάξεις της [παρ. 1](#) τροποποιείται η [παρ. 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 01-01-2015 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 [παρ. 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 [παρ. 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».

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗΣ ΚΥΡΩΣΗΣ ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ) = (Β)+ (Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) ΚΑΙ (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 26 Ν. 3943/2011	ΑΡΘΡΟ 58 Ή 58 Α	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Κ.Φ.Δ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡ. 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	35.555,64 €	14.814,85 €	15.348,18 €	30.163,03 €	30.163,03 €

Επειδή, βάσει των όσων αναλυτικά προαναφέρθηκαν, το ποσό του φορολογητέου εισοδήματος προσαύξησης περιουσίας των προσφευγόντων για το οικ. έτος 2013, πρέπει να μειωθεί κατά το ποσό των 4.150,00 ευρώ (850+3.300=4.150) και η προσβαλλόμενη με αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου (χρήση 2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, να τροποποιηθεί ως εξής:

Τροποποίηση της υπ' αριθμ./**16.12.2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, **Οικονομικού Έτους 2013**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ-Δήλωσης
Φορολογητέο Εισόδημα υπόχρεου	7.186,74	48.098,99	46.023,99	38.837,25
Φορολογητέο Εισόδημα συζύγου	13.271,50	54.183,75	52.108,75	38.837,25
Υπόλοιπο φόρου	222,42	31.435,25	29.852,12	29.629,70
Προκαταβολή φόρου	348,64	348,64	348,64	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	133,45	133,45	133,45	
Πρόστιμο Άρθρου 58 ΚΦΔ (29.629,70X50%)			14.814,85	
Τόκοι ΔΕΔ : 51,8%(71X0,73) (29.629,70X51,8%)			15.348,18	
Πρόσθετος φόρος		36.101,98		30.163,03
Εισφορά Αλληλεγγύης	132,72	1.227,42	2.544,99	2.412,27
Σύνολο για καταβολή	837,23	69.246,74	63.042,23	62.205,00

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη μερική αποδοχή των με ημερομηνία κατάθεσης 19.02.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου και ενδικοφανών προσφυγών α) του, με Α.Φ.Μ., και β) της, με Α.Φ.Μ., κατοίκων, αντίστοιχα, και την τροποποίηση της με αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, οικ. έτους 2013 (χρήση 2012).

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

Υπ' αριθμ. /16.12.2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, **Οικονομικού Έτους 2013**

	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.
Διαφορά φόρου	31.212,83 €	29.629,70 €
Πρόστιμο φόρος ανακρίβειας - πρόστιμο (επεικέστερη κύρωση)	36.101,98 €	30.163,03 €
Διαφορά στην εισφορά αλληλεγγύης	1.094,70	2.412,27 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	68.409,51 €	62.205,00 €

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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