



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 06/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1330

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

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

4. Την από **04/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ**, **ΑΦΜ** και της συζύγου του **ΤΟΥ**, **ΑΦΜ**, κατοίκων, κατά της υπ' αριθμ. /2018 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2013 καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2013 της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **04/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του και της συζύγου του του **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 υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2013, προσδιορίσθηκε διαφορά φορολογητέου εισοδήματος ποσού 55.691,30 Ευρώ για τον και ποσού 46.453,25 Ευρώ για τη και καταλογίσθηκε διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου εισοδήματος ποσού 38.342,66 Ευρώ, πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. ύψους 35.685,51 Ευρώ, πλέον διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 4.641,04 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 78.669,21 Ευρώ.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με ΑΒΜ Ε.Ο.Ε.ΣΣ...../2017 εισαγγελικής παραγγελίας, συνεπεία της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ./.../2017 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου γραφείου (αντικατέστησε/ τροποποίησε την υπ. αριθ./2014 εντολή ελέγχου ως προς την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των αρ.15-19 & 48§3 Ν.2238/1994), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, ως προς την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των αρ.15-19 & 48§3 Ν.2238/1994 για τον
.....

Ομοίως εκδόθηκε από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η υπ. αριθ/.../2017, εντολή μερικού ελέγχου γραφείου (αντικατέστησε/ τροποποίησε την υπ. αριθ./.../2017), ως προς την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των αρ.15-19 & 48§3 Ν.2238/1994 για τηνως συνδικαιούχο σε κοινό λογαριασμό με τον σύζυγο της

Ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα στοιχεία που αποτυπώνονταν στο CD που παρελήφθη από τον κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος (σχετική η ΑΒΜ Ε.Ο.Ε.ΣΣ...../2017) και αφορούσαν τραπεζικά δεδομένα από Ελληνικές τράπεζες και υποκαταστήματα ξένων τραπεζών στην Ελλάδα, στα οποία οι προσφεύγοντες ήταν δικαιούχοι ατομικών λογαριασμών και συνδικαιούχοι κοινών λογαριασμών, σε συνδυασμό με τα ηλεκτρονικά αρχεία που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου από την Δ/ση Κανονιστικής Συμμόρφωσης των Τραπεζών, μέσω της Δ/σης Ελέγχων της Α.Α.Δ.Ε. (εφαρμογή της Δ.ΗΛΕ.Δ. / Δ.ΕΛ. - Α.Α.Δ.Ε. Α.Υ.Ο. 4105/2015), για το χρονικό διάστημα από 01/01/2006 έως 31/12/2012 και τα οποία αφορούν τραπεζικά δεδομένα από Ελληνικές τράπεζες και υποκαταστήματα ξένων τραπεζών στην Ελλάδα στα οποία, ομοίως, οι προσφεύγοντες ήταν δικαιούχοι/συνδικαιούχοι τραπεζικών λογαριασμών.

Από την επεξεργασία των ανωτέρω τραπεζικών κινήσεων και σύμφωνα με το ειδικό λογισμικό αυτοματοποιημένου ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, για το ελεγχόμενο οικ. έτος 2013 (χρονικό διάστημα από 01/01/2012 - 31/12/2012), εντοπίστηκαν καταθέσεις/πιστώσεις οι οποίες έχρηζαν περαιτέρω διερεύνησης και οι οποίες ελέγχθηκαν ως προς την πηγή και την αιτία προέλευσής τους, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/94, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των αρ.23 & 24 του Ν.4174/13. Ολοκληρώνοντας ο έλεγχος, έκρινε ότι υπήρχε διαφοροποίηση της φορολογητέας ύλης σε σχέση με την υποβληθείσα δήλωση του φορολογητέου εισοδήματος οικ. έτους 2013 των προσφευγόντων και ως εκ τούτου, αφού προσδιόρισε την μετά τον έλεγχο φορολογική οφειλή, εξέδωσε την με αρ...../2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012) καταλογίζοντας διαφορά φορολογητέου εισοδήματος ποσού 55.691,30 Ευρώ στονκαι ποσού 46.453,25 Ευρώ στη και καταλογίσθηκε διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου εισοδήματος ποσού 38.342,66 Ευρώ, πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. ύψους 35.685,51 Ευρώ, πλέον διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 4.641,04 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 78.669,21 Ευρώ.

Α/Α ΣΗΜ/ΤΟΣ ΥΠΟΧΡΕΟΥ/ ΣΥΖΥΓΟΥ	ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ κ. ΧΡΥΣΙΚΟ- ΠΟΥΛΟ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΗΝ κ. ΒΡΑΧΩ- ΡΙΤΗ
.....				10/10/2012	ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡ.	5.700,00	2.850,00	2.850,00
.....				5/11/2012	.....	260,00	130,00	130,00
.....				3/12/2012	.....	260,00	130,00	130,00
.....				30/1/2012	.....	864,31	432,16	432,16
.....				10/1/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	700,00	350,00	
.....				13/3/2012	.....	700,00	350,00	
.....				5/4/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	500,00	250,00	
.....				19/4/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	400,00	200,00	
.....				19/4/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	500,00	250,00	
.....				23/4/2012	.....	700,00	350,00	
.....				30/4/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	500,00	250,00	

.....	.....	.....	.....	10/5/2012	.....	1.000,00	500,00	
.....	.....	.....	.....	19/6/2012	.....	1.400,00	700,00	
.....	.....	.....	.....	27/6/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	450,00	225,00	
.....	.....	.....	.....	9/7/2012	.....	876,09	438,05	
.....	.....	.....	.....	18/7/2012	.....	1.000,00	500,00	
.....	.....	.....	.....	24/7/2012	.....	500,00	250,00	
.....	.....	.....	.....	14/8/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	200,00	100,00	
.....	.....	.....	.....	17/8/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	700,00	350,00	
.....	.....	.....	.....	23/8/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	200,00	100,00	
.....	.....	.....	.....	23/8/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	700,00	350,00	
.....	.....	.....	.....	24/8/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	200,00	100,00	
.....	.....	.....	.....	11/9/2012	.....	500,00	250,00	
.....	.....	.....	.....	20/9/2012	.....	800,00	400,00	
.....	.....	.....	.....	27/9/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	300,00	150,00	
.....	.....	.....	.....	9/10/2012	.....	300,00	150,00	
.....	.....	.....	.....	16/10/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	300,00	150,00	
.....	.....	.....	.....	18/10/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	700,00	350,00	
.....	.....	.....	.....	5/11/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	450,00	225,00	
.....	.....	.....	.....	20/11/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	500,00	250,00	
.....	.....	.....	.....	20/11/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	500,00	250,00	
.....	.....	.....	.....	20/11/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	500,00	250,00	
.....	.....	.....	.....	3/12/2012	.....	700,00	350,00	
.....	.....	.....	.....	7/12/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	300,00	150,00	
.....	.....	.....	.....	19/12/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	700,00	350,00	
.....	.....	.....	.....	19/12/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	700,00	350,00	
.....	.....	.....	.....	17/2/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	2.930,38	1.465,19	1.465,19
.....	.....	.....	.....	8/3/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.937,65	968,83	968,83
.....	.....	.....	.....	20/3/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	7.000,00	3.500,00	3.500,00

.....	.....	.....	.....	22/3/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	10.000,00	5.000,00	5.000,00
.....	.....	.....	.....	9/5/2012	ΕΚΚΑΘ.ΕΠΙΤ.	227,23	113,62	113,62
.....	.....	.....	.....	16/5/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	8.000,00	4.000,00	4.000,00
.....	.....	.....	.....	31/5/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.350,00	675,00	675,00
.....	.....	.....	.....	25/7/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	224,88	112,44	112,44
.....	.....	.....	.....	1/8/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	13.200,00	6.600,00	6.600,00
.....	.....	.....	.....	31/8/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	2.900,00	1.450,00	1.450,00
.....	.....	.....	.....	21/9/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	2.815,85	1.407,93	1.407,93
.....	.....	.....	.....	15/10/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.636,21	818,11	818,11
.....	.....	.....	.....	17/10/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.200,00	600,00	600,00
.....	.....	.....	.....	18/10/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	400,00	200,00	200,00
.....	.....	.....	.....	2/11/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	10.000,00	5.000,00	5.000,00
.....	.....	.....	.....	16/11/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	20.000,00	10.000,00	
.....	.....	.....	.....	24/12/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	2.000,00	1.000,00	1.000,00
.....	.....	.....	.....	28/3/2012	.....	10.000,00		10.000,00
							55.691,30	46.453,26

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, συνυπέβαλαν ως **νέα στοιχεία** τα εξής:

- Για την α/α 37 περίπτωση του ανωτέρω πίνακα πρωτογενών πιστώσεων που αφορά την προσφεύγουσα ποσού € 10.000, φωτοαντίγραφο Δελτίου Μεταφοράς από την με την ένδειξη «από λογ..... Ονομ/μο σε μεταφορά προς λογ/μό ποσού 10.000,00 ευρώ ημερομηνία 28 ΜΑΡ 2012». (σχετ. 1).
- Για τις πιστώσεις με α/α 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 43, 44, 45, 46, 47, 50, 52, 53, 54, 55, 56, 57, 59, 60 και 61, οι προσφεύγοντες, ισχυρίζονται ότι πρόκειται για επανακαταθέσεις ποσών από προηγούμενες αναλήψεις μετρητών από τους ίδιους (ως τους μόνους δικαιούχους) οι οποίες έγιναν όλες από έναν συγκεκριμένο λογαριασμό και ειδικότερα τον κοινό λογαριασμό των δύο δικαιούχων προσφευγόντων (.....—) με αρ. της τράπεζας

..... (νυν), ισχυριζόμενοι ότι με αυτές πραγματοποιήθηκαν καταθέσεις αποκλειστικά σε έναν λογαριασμό και συγκεκριμένα στον κοινό λογαριασμό δύο δικαιούχων (..... –) με αρ. της Οι δύο λογαριασμοί κοινό δικαιούχο έχουν τον προσφεύγοντα (.....). Στα προσκομισθέντα νέα στοιχεία αποτυπώνεται η ανάληψη μετρητών από τους δικαιούχους, σε διάφορες ημερομηνίες, ποσών όχι μεγαλύτερων των 3.000,00€ με εξαίρεση μία ανάληψη στις 15-10-2012 η οποία ανέρχεται στο ποσό των 8.600,00€ και πραγματοποιήθηκε από την δεύτερη προσφεύγουσα

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητούν την ακύρωση ή τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενοι ότι:

- Η πράξη της Φορολογικής αρχής στερείται σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας ως προς τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την πράξη αυτή, βάσει των άρθρων 28 και 64 του ν. 4174/13 καθώς και τις διατάξεις του άρθρου 17 του ΚΔΔ.
- Βάσει της ΠΟΛ 1175/2017 οι πιστώσεις στους λογαριασμούς των προσφευγόντων θα πρέπει να συσχετίζονται με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας ενώ δεν μπορεί να αποτελεί προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή οι μεταφορές χρηματικών ποσών από τραπεζικό λογαριασμό νομικού προσώπου στο οποίο μετέχει ο ελεγχόμενος, σε τραπεζικό λογαριασμό του ιδίου.
- Ελευθέρως ο φορολογούμενος δύναται να επικαλείται προς αιτιολόγηση φερομένων ως πρωτογενών καταθέσεων του προγενέστερες αναλήψεις του. Δεν απαιτείται ούτε ποσοτική, ούτε χρονική ταύτιση μεταξύ αναλήψεων και καταθέσεων, προκειμένου να συσχετισθούν μεταξύ τους. Ο φορολογικός έλεγχος φέρει το βάρος αποδείξεως περί του εάν τυχόν οι πραγματοποιηθείσες αναλήψεις δαπανήθηκαν για άλλους σκοπούς, τότε και μόνον δεν είναι δυνατή η επίκλησή τους προς επανακατάθεση. Ουδόλως θεμελιώνεται νόμιμη υποχρέωση του φορολογουμένου να επικαλεσθεί ή να αποδείξει συγκεκριμένο σκοπό, για τον οποίο προέβη στην ανάληψη.
- Η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει νόμιμο έρεισμα καταλογισμού φερομένης ως «προσαυξήσεως περιουσίας» μόνον οσάκις δεν κατορθώνει να διαπιστώσει κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή την προέλευση της εν λόγω «προσαυξήσεως», ενώ, σε κάθε περίπτωση, η μεταβολή της συνθέσεως της περιουσίας του φορολογουμένου δεν συνιστά περίπτωση προσαυξήσεως αυτής.
- Η πίστωση ποσού ύψους 10.000,00 Ευρώ, στις 28-03-2012, στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της προσφεύγουσας στην (βλ. σελ. 77 της Εκθέσεως Ελέγχου, α.α. 16/37), αποτελεί μεταφορά από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό στην, με δικαιούχο αυτού την εταιρεία με την επωνυμία «.....», στην οποία μετέχει η προσφεύγουσα.

Επομένως, η εν λόγω πίστωση είναι γνωστής προελεύσεως και ουδόλως υφίσταται νόμιμο έρεισμα χαρακτηρισμού αυτής ως τυχόν «αναιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας».

- Για τις πιστώσεις με α.α. σημειώματος 70, 71, 82, 91, και 107, προσκομίσθηκαν τα οικεία τραπεζικά παραστατικά (καταθετήρια), αποδεικνύοντας ότι πρόκειται για καταθέσεις μετρητών χρημάτων με καταθέτες τους ιδίους τους προσφεύγοντες, και τα οποία προέρχονται από τα ακαθάριστα έσοδα της επαγγελματικής δραστηριότητας αμφοτέρων. Η Φορολογική Αρχή, βάσει της ΠΟΛ 1175/2017 παρανόμως δεν αποδέχθηκε τον εν λόγω ισχυρισμό.
- Λαμβάνοντας υπ' όψιν τόσο τα ποσά διαθεσίμων εις χείρας των προσφευγόντων ακαθαρίστων εσόδων, εισπραχθέντων σε μετρητά χρήματα, όσο και τις περιγραφόμενες αναλήψεις μετρητών χρημάτων, οι πιστώσεις υπ. αριθμ. 34, 35, 36, 37, 38, 39, 43, 44, 45, 46, 47, 50, 52, 53, 54, 55, 56, 57, 59, 60, 61, 70, 82 και 91 αιτιολογούνται πλήρως.

Επειδή στο άρθρο 48 παρ.3 του ν.2238/1994 (Όπως το τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 48 προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175/30-9-2010) και σύμφωνα με το άρθρο 20 του 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 στις παρ.1,2,3 και 11 της ΑΥΟ ΠΟΛ1095/29-04-2011 αναφέρεται:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παραγραφο 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.....

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

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

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 , στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του Ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.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.

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

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

κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

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

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

5.4 ...Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

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

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός...».

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

«8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα.

Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

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

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

«Α. Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των **μεγάλων ποσών** που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 § 1 του ν. 4174/2013, ... 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, ...

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.

Γ. 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 με βάση την ως άνω Απόφαση του ΣτΕ ο φορολογούμενος τεκμαίρεται ότι γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του **των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του** και μπορεί ευχερώς και υποχρεούται να υποδείξει στη φορολογική αρχή την πηγή προέλευσης αυτών, τούτο δε, **δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης**. Επομένως, ναι μεν επιτρέπεται η αντιστροφή

του βάρους της απόδειξης υπέρ της φορολογικής διοίκησης, όχι όμως χωρίς όρια, δεδομένου ότι ως ασφαλιστική δικλείδα πρέπει να ζητούνται από το φορολογούμενο να αιτιολογήσει τα μεγάλα ποσά, τα οποία σε κάθε περίπτωση κρίνονται από τον έλεγχο μετά τη μελέτη του φακέλου της υπόθεσης.

Επομένως η διαπίστωση προσαύξησης περιουσίας πρέπει να εδράζεται σε «**μεγάλα ποσά**» (ΣτΕ 884/2016) για τα οποία ο φορολογούμενος οφείλει να γνωρίζει την πηγή προέλευσής τους. Η έννοια «μεγάλα ποσά» εξειδικεύεται κατά περίπτωση ανάλογα με το προφίλ και την οικονομική δυνατότητα του φορολογουμένου και ως εκ τούτου η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το επάγγελμά του, το είδος των εισοδημάτων του, την περιοδικότητα των καταθέσεων του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ το δε τιθέμενο όριο καταθέσεων πάνω από το οποίο θα πρέπει να ζητείται από τον φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας κατάθεσης πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος ουσιαστικά να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα.

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

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

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 15-19 και 48 παρ.3 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των αρ.23 & 24 του Ν.4174/13 και κατόπιν επεξεργασίας τραπεζικών κινήσεων όπως αυτές ελήφθησαν υπόψη από τις αναλυτικές κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών (πιστώσεις-καταθέσεις και χρεώσεις αναλήψεις) που ήταν καταγεγραμμένες:

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

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

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

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

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η πράξη της Φορολογικής αρχής στερείται σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας ως προς τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την πράξη αυτή, βάσει των άρθρων 28 και 64 του ν. 4174/13 καθώς και τις διατάξεις του άρθρου 17 του ΚΔΔ.

Επειδή από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι ο έλεγχος πριν προβεί στον οριστικό καταλογισμό της προσαύξησης, ζήτησε από τους προσφεύγοντες τόσο με την πρόσκληση παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) όσο και με το σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, όπως προσκομίσουν σχετικά στοιχεία που να αιτιολογούν τις τραπεζικές πιστώσεις οι οποίες εμφανίζονται ως πρωτογενείς τραπεζικές καταθέσεις. Πιο συγκεκριμένα, μετά την έκδοση της εντολής ελέγχου με αριθμό/...../...../2017, ο έλεγχος κοινοποίησε στους προσφεύγοντες το με αριθμό πρωτ./2018 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 Ν.4174/2013 (η επίδοση πραγματοποιήθηκε στις 22-03-2018 στην από την Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ ως το σχετ. με αρ. πρωτ./2018 διαβιβαστικό της Δ.Ο.Υ.).

Σε απάντηση του ανωτέρω με αρ. πρωτ./2018 Αιτήματος Παροχής Πληροφοριών, η προσφεύγουσα προσκόμισε το με αριθμό πρωτ...../2018 υπόμνημα με συν/νο φωτοαντίγραφο του βιβλίου εσόδων –εξόδων (Β΄ κατηγορίας) που τήρησε η εταιρεία με Α.Φ.Μ. για το χρονικό διάστημα από 01/01/2012 έως 31/12/2012, χωρίς συν/να τα παραστατικά/δικαιολογητικά των εγγραφών των εσόδων και εξόδων αυτής και χωρίς απόψεις της επί των ελεγχόμενων καταθέσεων/πιστώσεων.

Μετά την επεξεργασία των στοιχείων και του υπομνήματος των προσφευγόντων ο έλεγχος συνέταξε τα με αρ. βιβλίου/2018 ΣΗΜΕΙΩΜΑΤΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ,

τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2013, με αρ...../...../2018 και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης για το οικ. έτος 2013 με αρ...../....., με τα αποτελέσματα του ελέγχου. Αυτά κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις 07-08-2018 από την Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ (Σχετ. τα με αρ.πρωτ...../2018 και/2018 έγγραφα Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και το με αρ.πρωτ...../2018 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ). Επί των ανωτέρω σημειωμάτων οι προσφεύγοντες υπέβαλλαν τα υπ. αριθμ./2018,/2018,/2018,/2018 και/2018 Υπομνήματά τους.

Ολοκληρώνοντας ο έλεγχος και κατόπιν της επεξεργασίας των ανωτέρω υπομνημάτων, έκρινε ότι υπήρχε διαφοροποίηση της φορολογητέας ύλης και συνεπεία αυτού της φορολογητέας οφειλής των προσφευγόντων, σε σχέση με την υποβληθείσα δήλωση τους, φορ. εισοδήματος οικ. έτους 2013 και ως εκ τούτου αφού προσδιόρισε την μετά τον έλεγχο φορολογική οφειλή εξέδωσε την με αρ...../2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012).

Επειδή, σχετικά με την α/α σημειώματος Νο37 περίπτωση του πίνακα πρωτογενών πιστώσεων της προσφεύγουσας που αφορά κατάθεση ποσού € 10.000, ισχυρίζεται ότι το ποσό αυτό αφορά μεταφορά από τον τραπεζικό λογαριασμό της επιχειρηματικής της δραστηριότητας. Προς τούτο η προσφεύγουσα προσκόμισε με την ενδικοφανή προσφυγή, φωτοαντίγραφο Δελτίου Μεταφοράς από την με την ένδειξη «από λογ..... Ονομ/μο σε μεταφορά προς λογ/μό ποσού 10.000,00 ευρώ ημερομηνία 28 ΜΑΡ 2012» (σχετ. 1).

Επειδή, σύμφωνα με την §5.4 της ΠΟΛ 1175/2017, στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης.

Επειδή από το προσκομισθέν δικαιολογητικό έγγραφο, φαίνεται ότι η πίστωση προέρχεται όντως από μεταφορά από επιχειρηματικό λογαριασμό του νομικού προσώπου στο οποίο συμμετέχει η προσφεύγουσα (.....) στον προσωπικό

της λογαριασμό (.....). Κατόπιν τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας αναφορικά με την κατάθεση ύψους 10.000,00 € **γίνεται αποδεκτός.**

Επειδή, για την πίστωση με α/α σημειώματος 5 της 30/01/2012 στην οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι πρόκειται για πληρωμή ασφαλιστικού ταμείου, σχετιζόμενη με την επαγγελματική δραστηριότητα της δεύτερης εξ' αυτών Για την υπό κρίση πίστωση οι προσφεύγοντες δεν προσκόμισαν παραστατικά που να αποδεικνύουν τον ισχυρισμό τους. Ωστόσο, λαμβάνοντας υπόψη την επαγγελματική δραστηριότητα των προσφευγόντων, την αιτιολογία της κατάθεσης (Οίκος Ναύτου) και την προαναφερθείσα απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1175/2017, σύμφωνα με την §5.4 εφόσον αφορά συναλλαγή σχετική με το νομικό πρόσωπο που συμμετέχει η προσφεύγουσα, ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων **γίνεται αποδεκτός.**

Επειδή για τις τραπεζικές πιστώσεις που αφορούν ανώνυμες καταθέσεις στους λογαριασμούς των προσφευγόντων, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι αποτελούν καταθέσεις ποσών από τους ίδιους και προέρχονται από τα οικογενειακά εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του ελεγχόμενου έτους, από την άσκηση της επαγγελματικής τους δραστηριότητας.

Επειδή ο προσφεύγων κ. κατά το υπό κρίση έτος ήταν ελεύθερος επαγγελματίας και πιο συγκεκριμένα ιατρός ακτινολόγος, ενώ η σύζυγός του και προσφεύγουσα κ. φαρμακοποιός. Ο προσφεύγων για το οικονομικό έτος 2013 δήλωσε εισοδήματα από ελευθέρια επαγγέλματα ποσού € 75.886,48, ενώ η προσφεύγουσα δήλωσε επιχειρηματική αμοιβή ποσού € 6.523,11. Τα επαγγέλματά αμφοτέρων των προσφευγόντων δικαιολογούν την είσπραξη μετρητών χρημάτων και κατάθεσης αυτών στην τράπεζα.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική δυνατότητα των προσφευγόντων, κρίνοντας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος τους, σύμφωνα με τα δεδομένα της λογικής και της κοινής πείρας, γίνεται δεκτό ότι **τα ποσά κάτω των 1.000,00 € για έκαστο προσφεύγοντα**, που κατατίθενται σε μετρητά στους λογαριασμούς τους χωρίς να προκύπτει ότι πρόκειται για κατάθεση από τρίτο πρόσωπο, **δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 21 του ν.4172/2013, και επομένως πρέπει να **διαγραφούν** τα κατωτέρω ποσά:

Α/Α ΣΗΜΕΙΩ ΜΑΤΟΣ ΥΠ./Συζ.	ΔΙΚΑΙ- ΟΥΧΟΙ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑ- ΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕ Ι ΣΤΟΝ κ. ΧΡΥΣΙΚΟ ΠΟΥΛΟ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓ ΕΙ ΣΤΗΝ κ. ΒΡΑΧΩ ΡΙΤΗ
.....				10/1/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	700,00	350,00	
.....				13/3/2012	.....	700,00	350,00	
.....				5/4/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	500,00	250,00	
.....				19/4/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	400,00	200,00	
.....				19/4/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	500,00	250,00	
.....				23/4/2012	.....	700,00	350,00	
.....				30/4/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	500,00	250,00	
.....				10/5/2012	.....	1.000,00	500,00	
.....				19/6/2012	.....	1.400,00	700,00	
.....				27/6/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	450,00	225,00	
.....				18/7/2012	.....	1.000,00	500,00	
.....				24/7/2012	.....	500,00	250,00	
.....				14/8/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	200,00	100,00	
.....				17/8/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	700,00	350,00	
.....				23/8/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	200,00	100,00	
.....				23/8/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	700,00	350,00	
.....				24/8/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	200,00	100,00	
.....				11/9/2012	.....	500,00	250,00	
.....				20/9/2012	.....	800,00	400,00	
.....				27/9/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	300,00	150,00	

.....	.....	.....	.....	9/10/2012	.....	300,00	150,00	
.....	.....	.....	.....	16/10/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	300,00	150,00	
.....	.....	.....	.....	18/10/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	700,00	350,00	
.....	.....	.....	.....	5/11/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	450,00	225,00	
.....	.....	.....	.....	20/11/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	500,00	250,00	
.....	.....	.....	.....	20/11/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	500,00	250,00	
.....	.....	.....	.....	20/11/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	500,00	250,00	
.....	.....	.....	.....	3/12/2012	.....	700,00	350,00	
.....	.....	.....	.....	7/12/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	300,00	150,00	
.....	.....	.....	.....	19/12/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	700,00	350,00	
.....	.....	.....	.....	19/12/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	700,00	350,00	
.....	.....	.....	.....	8/3/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.937,66	968,83	968,83
.....	.....	.....	.....	9/5/2012	ΕΚΚΑΘ.ΕΠΙ Τ.	227,23	113,62	113,62
.....	.....	.....	.....	31/5/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.350,00	675,00	675,00
.....	.....	.....	.....	25/7/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	224,88	112,44	112,44
.....	.....	.....	.....	15/10/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.636,21	818,11	818,11
.....	.....	.....	.....	17/10/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.200,00	600,00	600,00
.....	.....	.....	.....	18/10/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	400,00	200,00	200,00
.....	.....	.....	.....	24/12/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	2.000,00	1.000,00	1.000,00
						26.575,98	13.287,99	4.487,99

Επειδή για τις πιστώσεις με α/α σημειώματος 3 της 05/11/2012 και 4 της 03/12/2012 οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι πρόκειται για καταβολή μισθωμάτων από τον μισθωτή κ., χωρίς να προσκομίζουν σχετικά δικαιολογητικά (π.χ. μισθωτήριο συμβόλαιο, Ε2 κλπ), χωρίς να υποδεικνύουν συγκεκριμένο ακίνητο που εκμισθώνουν, ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ούτε και κατά το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή ωστόσο, στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1175/2017 ορίζεται ότι 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. Εν προκειμένω, οι υπό κρίση πιστώσεις, δύναται να θεωρηθεί ότι αφορούν μη δηλωθέντα ενοίκια και στην περίπτωση αυτή συνεπάγεται φορολογική υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις περί εισοδήματος από ακίνητα του άρθρου 20 του Ν.2238/1994 και όχι της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994. Επομένως, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων επ' αυτού γίνεται αποδεκτός και τα συγκεκριμένα ποσά φορολογούνται ως εισόδημα α' πηγής.

Επειδή για την τραπεζική πίστωση με α/α σημειώματος 40 του προσφεύγοντα, της 09/07/2012 ποσού 876,09 € με αιτιολογία οι προσφεύγοντες δεν προσκόμισαν κανένα στοιχείο ούτε στον έλεγχο, ούτε στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής. Επιπλέον, δεν κάνουν καμία αναφορά στα υπομνήματα που προσκόμισαν στον έλεγχο. Επομένως, δεν αποδεικνύεται ότι η εν λόγω πίστωση προέρχεται από εισοδήματα φορολογημένα ή νομίμως απαλλασσόμενα του φόρου. Ως εκ τούτου η συγκεκριμένη κατάθεση κρίνεται ως μη αιτιολογημένη και καταλογίζεται ως προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντα από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 και του άρθρου 21 του Ν.4172/2013.

Επειδή για τις τραπεζικές πιστώσεις που αφορούν ανώνυμες καταθέσεις στους λογαριασμούς των προσφευγόντων, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι αποτελούν καταθέσεις ποσών από τους ίδιους και προέρχονται είτε από τα οικογενειακά εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του ελεγχόμενου έτους από την άσκηση της επαγγελματικής τους

δραστηριότητας, είτε από προηγούμενες αναλήψεις και επανακαταθέσεις από τους ίδιους. Οι εν λόγω πιστώσεις (καταθέσεις) αναλύονται στον ακόλουθο πίνακα:

Α/Α ΣΗΜΕΙΩ- ΜΑΤΟΣ Υπ./Συζ.	ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ κ. ΧΡΥΣΙΚΟ- ΠΟΥΛΟ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΗΝ κ. ΒΡΑΧΩΡΙΤΗ
.....				10/10/2012	ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡ.	5.700,00	2.850,00	2.850,00
.....				17/2/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	2.930,38	1.465,19	1.465,19
.....				20/3/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	7.000,00	3.500,00	3.500,00
.....				22/3/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	10.000,00	5.000,00	5.000,00
.....				16/5/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	8.000,00	4.000,00	4.000,00
.....				1/8/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	13.200,00	6.600,00	6.600,00
.....				31/8/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	2.900,00	1.450,00	1.450,00
.....				21/9/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	2.815,85	1.407,93	1.407,93
.....				2/11/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	10.000,00	5.000,00	5.000,00
.....				16/11/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	20.000,00	10.000,00	0,00
						82.546,23	41.273,12	31.273,12

Επειδή οι ανωτέρω καταθέσεις αφορούν ποσά συναλλαγών τα οποία είναι σημαντικά σε σύγκριση με τα μηνιαία και ετήσια εισοδήματά των προσφευγόντων και δεν μπορούν να ενταχθούν στα μικρά ποσά μη ελεγκτέα τα οποία ανά έτος είχαν την δυνατότητα επανακατάθεσής τους (ΣΤΕ 884/2016) και επειδή δεν προσκομίσθηκαν συγκεκριμένα στοιχεία - δικαιολογητικά από τα οποία να προκύπτει το είδος της κάθε συναλλαγής και εάν αυτή απαλλάσσεται ή νομίμως έχει φορολογηθεί, **ο ισχυρισμός των προσφευγόντων επί αυτών των καταθέσεων θα πρέπει να απορριφθεί.**

Επειδή συνεπώς το εισόδημα προερχόμενο από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή και αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1194 προσδιορίζεται στο ποσό των **41.711,16 ευρώ για τον**
..... και στο ποσό των 31.273,12 ευρώ για την
....., τα οποία αναλύονται ως κάτωθι:

Α/Α ΣΗΜΕΙΩ- ΜΑΤΟΣ Υπ./ Συζ.	ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑ- ΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΕ €	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ κ. ΧΡΥΣΙΚΟ- ΠΟΥΛΟ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΗΝ κ. ΒΡΑΧΩΡΙΤΗ
.....				10/10/2012	ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡ.	5.700,00	2.850,00	2.850,00
.....				09/07/2012	.....	876,09	438,04	
.....				17/2/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	2.930,38	1.465,19	1.465,19
.....				20/3/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	7.000,00	3.500,00	3.500,00
.....				22/3/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	10.000,00	5.000,00	5.000,00
.....				16/5/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	8.000,00	4.000,00	4.000,00
.....				1/8/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	13.200,00	6.600,00	6.600,00
.....				31/8/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	2.900,00	1.450,00	1.450,00
.....				21/9/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	2.815,85	1.407,93	1.407,93
.....				2/11/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	10.000,00	5.000,00	5.000,00
.....				16/11/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ		10.000,00	
							41.711,16	31.273,12

Επειδή με το άρθρο 49 παρ. 1, 2 του ν. 4509/2017 ορίζεται:

«1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

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

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

έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.»

Συνεπώς κατά τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων με την παρούσα Απόφαση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 1 και 2 του ν.4509/2017.

Επειδή, ειδικότερα, η **ΠΟΛ. 1003/2018** αναφέρει, μεταξύ άλλων, ότι επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017, 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. Από τα ως άνω προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από 01/01/2018 κατά την έκδοση αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδυασμένες διατάξεις των παρ. 1 και 2 του ν. 4509/2017 σε κάθε υπόθεση ασχέτως του αποτελέσματος αυτής και άσχετα από το γεγονός εάν ο προσφεύγων επικαλείται ή όχι την εν λόγω διάταξη.

Επειδή στις διατάξεις του **άρθρου 58 του ν. 4174/2013** ορίζεται:

«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 στις διατάξεις του **άρθρου 53 του ν. 4174/2013** ορίζεται:

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 04/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ**, **ΑΦΜ** και της συζύγου του **ΤΟΥ**, **ΑΦΜ**, και την τροποποίηση της υπ'

αριθμ./2018 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2013 ως εξής:

Φορολογητέα εισοδήματα Οικονομικού Έτους 2013						
Ποσά σε €						
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Συζύγου
Α-Β. Από Ακίνητα	0,00	0,00	0,00	0,00	260,00	260,00
Γ. Από Κινητές Αξίες	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Δ. Από Εμπορικές Επιχειρήσεις	0,00	6.523,11	0,00	6.523,11	0,00	6.523,11
Ε. Από Γεωργικές Επιχειρήσεις	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ΣΤ. Από Μισθωτές Υπηρεσίες	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ζ. Από Ελευθέρια Επαγγέλματα	75.886,48	0,00	75.886,48	0,00	75.886,48	0,00
Από Εισόδημα άρθρου 48 § 3 ν. 2238/94	0,00	0,00	55.691,30	46.453,25	41.711,16	31.273,12
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	75.886,48	6.523,11	131.577,78	52.976,36	117.857,64	38.056,23
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	75.886,48	6.523,11	131.577,78	52.976,36	117.857,64	38.056,23
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται						0,00
ΑΘΡΟΙΣΜΑ	75.886,48	6.523,11	131.577,78	52.976,36	117.857,64	38.056,23
Εκπτώσεις Δαπανών άρθρου 8 ν. 2239/1994						
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	75.886,48	6.523,11	131.577,78	52.976,36	117.857,64	38.056,23

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ
Ποσά σε €					
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό & τέκνων	75.886,48	131.577,78	117.857,64	41.971,16
	της συζύγου	6.523,11	52.976,36	38.056,23	31.533,12
Φόρος (κύριος και συμπληρωματικός)	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	6.090,17	44.432,83	32.490,02	26.399,85
Προκαταβολή φόρου		89,69	89,69	89,69	0,00
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		0,00	0,00	15,60	15,60
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		0,00	0,00	3,12	3,12
Πλέον: Πρόστιμο παρ 1α αρ. 58 ΚΦΔ 50%		0,00	19.171,33	13.199,93	13.199,93
Πλέον: Τόκοι αρ 53 ΚΦΔ 0,73%*59 μήνες = 43,07%		0,00	16.514,18	11.370,42	11.370,42
Πλέον: Εισφορά Αλληλεγγύης		2.407,05	7.048,09	5.605,89	3.198,84
Πλέον: Τέλος Επιτηδεύματος		1.300,00	1.300,00	1.300,00	0,00
Πλέον: Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου		311,10	311,10	311,10	0,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	10.198,01	88.867,22	64.385,77	54.187,76
	για επιστροφή	0,00	0,00	0,00	0,00
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Ανάλυση προστίμου ανά προσφεύγοντα:

Ποσά σε €		(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	Εφαρμογή αρ. 72 § 50 Ν. 4509/2017 (επιεικέστερη κύρωση)
ΥΠΟΧΡΕΟΣ	Διαφορά φόρου	Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120% (Αρ.1 Ν.2523/97)	Αρ. 58 ΚΦΔ	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (0,73%*59 Μήνες)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡ.58 ΚΑΙ ΑΡ 53 ΚΦΔ	ΣΥΝΟΛΟ
.....	17.689,15	21.226,98	8.844,57	7.618,72	16.463,29	16.463,29
.....	8.710,71	10.452,85	4.355,35	3.751,70	8.107,05	8.107,05
ΓΕΝ.ΣΥΝΟΛΟ						24.570,34

Ανάλυση εισφοράς αλληλεγγύης ανά προσφεύγοντα:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ (Α)		ΕΛΕΓΧΟΥ (Β)		ΔΕΔ (Γ)		ΔΙΑΦΟΡΑ (Γ-Α)	
	ΥΠΟΧΡ.	ΣΥΖ.	ΥΠΟΧΡ.	ΣΥΖ.	ΥΠΟΧΡ.	ΣΥΖ.	ΥΠΟΧΡ.	ΣΥΖ.
Εισόδημα επιβολής εισφοράς	75.886,48	13.046,22	131.577,78	59.499,47	117857,64	44.579,34	41.971,16	31.533,12
Συντελεστής εισφοράς	3,00%	1,00%	4,00%	3,00%	4,00%	2,00%		
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΦΟΡΑΣ	2.276,59	130,46	5.263,11	1.784,98	4.714,31	891,58	2.437,71	761,12
	2.407,05		7.048,09		5.605,89		3.198,84	

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στους υπόχρεους.

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο

α.α. ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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

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