



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604562

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 27-04-2018

Αριθμός Απόφασης: 2180

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 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017) 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 αριθ. 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 28-12-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... του, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αρ., κατά:

Της υπ' αριθ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2011), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., της οποίας ζητείται η ακύρωση, μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 28-12-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «..... του, 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 υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος (κύριος) ποσού 64.994,13€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 6.740,92€, πλέον 86.082,06€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 157.817,11€ για το οικον. έτος 2012 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2011).

Στις 20-03-2015 εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η με αριθμό/2015 εντολή μερικού ελέγχου γραφείου (παρ. 2α' άρθρου 23 του ν.4174/2013) για τη διενέργεια ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 15 – 19 και 48 παρ. 3 Ν.2238/1994 για τις χρήσεις 2009, 2010 και 2011, μη εφαρμοζόμενων των διατάξεων του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013.

Η ανωτέρω εντολή εκδόθηκε κατόπιν της με αριθμό/2014 απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/2014 ενδικοφανούς προσφυγής του του (πατέρα του προσφεύγοντα).

Ο έλεγχος διενεργήθηκε βάσει του ηλεκτρονικού αρχείου το οποίο περιελάμβανε κινήσεις τραπεζικών συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν κατά τα ελεγχόμενα έτη και βάσει του με αριθμό πρωτ. ΕΞ 2016/ΕΜΠ/2016 εγγράφου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και του με αριθμό πρωτ./2016 εγγράφου του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος.

Μετά την επεξεργασία από τον έλεγχο των δεδομένων του ηλεκτρονικού αρχείου και αφού λήφθησαν υπόψη τα αποδεικτικά στοιχεία που τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα φορολογητέο εισόδημα για το οικ. έτος 2012 (χρήση 2011), για το οποίο δεν αποδείχθηκε η πηγή ή η αιτία προέλευσης του, ούτε ότι φορολογήθηκε ή νομίμως απαλλάχθηκε του φόρου και το οποίο θεωρήθηκε προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθ. 48 του ν. 2238/94 και φορολογήθηκε ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών.

Η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη που προσδιορίστηκε από το έλεγχο για τον προσφεύγοντα, αποτυπώνεται αναλυτικά, στον κατωτέρω πίνακα:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΗΣ ΠΑΡ. 3 ΤΟΥ ΑΡΘ. 48 ΤΟΥ Ν. 2238/1994 ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ

Α/Α	ΤΡΑΠΕΖΑ	Αριθμός Λογαριασμού	Ημ/νία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Νόμισμα	Ποσό Συναλλαγής
36	ΕΤΕ	.....	21/12/2011	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	EUR	10.000,00
37	ΕΤΕ	.....	21/12/2011	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	EUR	18.150,00
38	ΕΤΕ	.....	21/12/2011	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	EUR	20.000,00
39	ΕΤΕ	.....	21/12/2011	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	EUR	25.000,00
40	ΕΤΕ	.....	21/12/2011	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	EUR	80.000,00
ΣΥΝΟΛΟ						153.150,00

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να ακυρωθεί άλλως τροποποιηθεί επί τα βελτίω η προσβαλλόμενη πράξη και να του επιστραφούν τα αχρεωστήτως

καταβληθέντα, εντόκως από την καταβολή τους, άλλως από της ακήσεως της παρούσης, ισχυριζόμενος τα εξής:

- Μη επαρκής η αιτιολογία για την νομική βάση και τα γεγονότα που θεμελιώνουν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

- Παράνομος και εσφαλμένος ο καταλογισμός του συνόλου των καταθέσεων σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό, σε έναν μόνο εκ των συνδικαιούχων αυτού.

- Η φορολογική αρχή δεν εφάρμοσε τις εγκυκλίους διαταγές ΠΟΛ 1033/2013 και 1228/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε., όσον αφορά τον ισομερή επιμερισμό των πιστώσεων στους συνδικαιούχους των κοινών τραπεζικών λογαριασμών.

- Στην υπό κρίση περίπτωση απέδειξε έναντι της φορολογικής αρχής ότι τα ποσά που κατατέθηκαν στον υπ' αρ. λογαριασμό της Εθνικής Τράπεζας, προήλθαν από όλα τα μέλη της οικογένειάς του.

- Με βάση τις προσκομισθείσες επιστολής της Εθνικής Τράπεζας, ο ίδιος κατέθεσε στον ως άνω κοινό λογαριασμό ταμειυτηρίου μόνο το ποσό των 25.000,00€.

- Επίκληση της ΣΤΕ 884/2016 σχετικά το μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών, το οποίο αποτελεί θεμιτό τρόπο αιτιολόγησης της φερόμενης ως προσαύξησης περιουσίας.

- Παράνομος και εσφαλμένος υπολογισμός πρόσθετου φόρου.

Με την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων συνυπέβαλε πρόσθετα στοιχεία, ήτοι πρωτότυπα έγγραφα της Εθνικής Τραπεζής της Ελλάδος και συγκεκριμένα:

1) Την υπ' αριθμ./2017 επιστολή της ΕΤΕ - Κατάστημα, από την οποία προκύπτει ότι ο τηρούμενος σε αυτή υπ' αριθ. λογαριασμός ταμειυτηρίου είναι κοινός με συνδικαιούχους τους: 1) του, 2) του, 3) του (προσφεύγων), 4) του και 5) του (ΣΧΕΤ. 1),

2) την υπ' αριθμ./2017 επιστολή της ΕΤΕ, Κατάστημα, από την οποία προκύπτει ότι ο τηρούμενος σε αυτή υπ' αριθ. λογαριασμός προθεσμίας είναι κοινός με συνδικαιούχους τους: 1) του, 2) του, 3) του (προσφεύγων), 4) του και 5) του (ΣΧΕΤ. 2),

3) την υπ' αριθμ./2017 επιστολή της ΕΤΕ, Κατάστημα, από την οποία προκύπτει ότι ο του κατέθεσε, στις 21-12-2011, στον υπ' αριθμ./..... κοινό λογαριασμό ταμειυτηρίου, το ποσό των 80.000,00 € σε μετρητά (ΣΧΕΤ. 3),

4) την υπ' αριθμ./2017 επιστολή της ΕΤΕ, Κατάστημα, από την οποία προκύπτει ότι η του κατέθεσε, στις 21-12-2011, στον υπ' αριθμ. κοινό λογαριασμό ταμειυτηρίου, το ποσό των 18.150,00 € σε μετρητά (ΣΧΕΤ. 4),

5) την υπ' αριθμ. επιστολή της ΕΤΕ, Κατάστημα, από την οποία προκύπτει ότι ο του (προσφεύγων), κατέθεσε, στις 21-12-2011, στον υπ' αριθμ. κοινό λογαριασμό ταμειυτηρίου, το ποσό των 25.000,00 € σε μετρητά (ΣΧΕΤ. 5),

6) την υπ' αριθμ. επιστολή της ΕΤΕ, Κατάστημα, από την οποία προκύπτει ότι η του κατέθεσε, στις 21-12-2011, στον υπ' αριθμ. κοινό λογαριασμό ταμειυτηρίου, το ποσό των 20.000,00 € σε μετρητά (ΣΧΕΤ. 6),

7) την υπ' αριθμ. επιστολή της ΕΤΕ, Κατάστημα, από την

οποία προκύπτει ότι η τουκατέθεσε, στις 21-12-2011, στον υπ' αριθμ. κοινό λογαριασμό ταμειευτηρίου, το ποσό των 10.000,00 € σε μετρητά (ΣΧΕΤ. 7).

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ισχυρίζεται ότι είναι παράνομος και εσφαλμένος ο καταλογισμός του συνόλου των καταθέσεων σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό, σε έναν μόνο εκ των συνδικαιούχων αυτού και ότι η φορολογική αρχή δεν εφάρμοσε τις εγκυκλίους διαταγές ΠΟΛ 1033/2013 και 1228/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε., όσον αφορά τον ισομερή επιμερισμό των πιστώσεων σε όλους τους συνδικαιούχους του κοινού τραπεζικού λογαριασμού.

Επειδή με το άρθρο 1 παρ. 1 του Ν.5638/1932 ορίζεται ότι: « 1. Χρηματική κατάθεση παρά τραπέζης εις ανοιχτόν λογαριασμόν επ' ονόματι δύο ή πλειοτέρων από κοινού (compte joint, joint account) είναι εν τη εννοία του παρόντος νόμου η παρέχουσα τον όρον ότι του εκ ταύτης λογαριασμού δύναται να κάμνη χρήσιν, εν όλω ή εν μέρει, άνευ συμπράξεως των λοιπών, είτε εις, είτε τινές και πάντες κατ' ιδίαν οι δικαιούχοι. ».

Επειδή στην εγκύκλιο 1033/21-2-2013 παρ. 18 αναφέρεται ότι: « 18. 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 εγκύκλιο 1228/15-10-2014 παρ. 3 αναφέρεται ότι: «3. Κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους.

Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος.

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εκδίδεται εντολή ελέγχου σε όλα τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού και εφόσον συμμετέχει ανήλικος έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν.

Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του. Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπειριστατωμένη (σχετ. διατ. άρθ. 28 και 64 ν. 4174/2013).».

Επειδή με το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «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, από τον έλεγχο του υπ' αρ. κοινού τραπεζικού λογαριασμού του προσφεύγοντα, με συνδικαιούχους και τα άλλα τέσσερα μέλη της οικογένειάς του, που τηρούσε στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος, προέκυψαν πιστώσεις – πρωτογενείς καταθέσεις, των οποίων η πηγή ή αιτία προέλευσης δεν αιτιολογήθηκε προκειμένου να εξακριβωθεί εάν έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου, ο έλεγχος έκρινε ότι τα ποσά αυτά αποτελούν προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994. Η προσδιορισθείσα από τον έλεγχο προσαύξηση περιουσίας θεωρήθηκε ότι αφορά εξ' ολοκλήρου τον προσφεύγοντα και μόνο αυτόν εκ των συνδικαιούχων του ως άνω τραπεζικού λογαριασμού.

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή συνυπέβαλε τα ως άνω αναφερόμενα αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία δεν είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος μέχρι και την σύνταξη της από 17-11-2017 έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

Επειδή σύμφωνα και με τις απόψεις του ελέγχου, εάν τα προσκομιζόμενα με την ενδικοφανή προσφυγή δικαιολογητικά ήταν στη διάθεσή του, η αποκριβείσα φορολογητέα ύλη που θεωρήθηκε προσαύξηση περιουσίας μόνο για τον προσφεύγοντα, «θα επιμεριζόταν σύμφωνα με τα οριζόμενα από την ΠΟΛ 1050/2014, στους συνδικαιούχους με επιχειρηματική δραστηριότητα».

Επειδή από τα ως άνω προσκομισθέντα με την ενδικοφανή προσφυγή αποδεικτικά στοιχεία – έγγραφα της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος-προκύπτει σαφώς ποιο ποσό κατέθεσε έκαστος εκ των συνδικαιούχων του τραπεζικού λογαριασμού και ειδικότερα, όσον αφορά στην προκειμένη περίπτωση, ότι ο προσφεύγων κατέθεσε στις 21-12-2011, στον υπ' αρ. κοινό λογαριασμό ταμιευτηρίου της ως άνω τράπεζας, μόνο το ποσό των 25.000,00€ σε μετρητά, ως η κάτωθι εγγραφή:

A/A	Αριθμός Λογ/σμού Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος	Ημ/νία Συναλλαγής	Αιτιολογία	ΚΑΤΑΘΕΤΗΣ	Ποσό Συναλλαγής
39	21/12/2011	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	..... .....	25.000,00€
ΣΥΝΟΛΟ					25.000,00€

Συνεπώς, από την προσαύξηση περιουσίας, συνολικού ποσού 153.150,00€ που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο και θεωρήθηκε ότι αφορά αποκλειστικά τον προσφεύγοντα, του αντιστοιχεί μόνο το ποσό των 25.000,00€.

Επειδή όμως ο προσφεύγων, για την ανωτέρω κατάθεση, δεν προσκόμισε στοιχεία προκειμένου ν' αποδείξει την πηγή ή αιτία προέλευσής της και εάν έχει φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου, το ποσόν αυτό θεωρείται προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθ. 48 του ν. 2238/1994 και φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του επικαλείται την ΣτΕ 884/2016 σχετικά το μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών, το οποίο όπως ισχυρίζεται αποτελεί θεμιτό τρόπο αιτιολόγησης της φερόμενης ως προσαύξησης περιουσίας.

Επειδή με την απόφαση του ΣτΕ 884/2016, κρίθηκε ότι:

« Α.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 (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, σκέψεις 35-41), 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 φοροδιαφυγής.....

Επειδή ο προσφεύγων, παρότι αμφισβητεί τις διαπιστώσεις του ελέγχου, δεν χορήγησε ούτε στον έλεγχο ούτε και με την ενδικοφανή προσφυγή του τα αναγκαία και εύλογα πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης, ήτοι αποδεικτικά στοιχεία, από τα οποία να προκύπτει η πηγή ή αιτία

προέλευσης της πίστωσης σε μετρητά, στις 21-12-2011, του ποσού των 25.000,00€, στον υπ' αρ. κοινό λογαριασμό, με συνδικαιούχους άλλα τέσσερα μέλη της οικογένειάς του, που τηρούσε στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος και αν έχει φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος των πρωτογενών καταθέσεων δεν σχετίζεται με το διαθέσιμο σχηματισθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών μετά την κάλυψη της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων κατ' άρθρα 16 και 17 του Ν. 2238/1994.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσδιορίζει το ύψος των διαθέσιμων χρηματικών ποσών σε τραπεζικούς λογαριασμούς κατά την έναρξη του ελέγχου (υπόλοιπα 31-12-2008) ούτε τυχόν επενδυτικά, χρηματοοικονομικά και συναφή προϊόντα, ή έσοδα από άλλες πηγές που είχε στην έναρξη του ελέγχου, ώστε να υπολογισθεί με ακρίβεια τυχόν δυνατότητά του να κατέχει μετρητά εκτός τραπεζικού συστήματος, λαμβανομένου υπόψη των δηλωθέντων στις φορολογικές δηλώσεις που υπέβαλε και των δεδομένων των τραπεζικών του λογαριασμών.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα όσον αφορά την ανωτέρω πρωτογενή πίστωση, ότι αυτή προέρχεται από μη αναλωθέντα κεφάλαια προηγούμενων ετών, είναι αόριστος και αναπόδεικτος, δεν γίνεται δεκτός και το ποσό αυτό το οποίο θεωρείται προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/94.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: « 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.».

(Η παράγραφος 17, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Β' 201/22-12-2017) και ισχύει από 01/01/2018, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του ίδιου άρθρου 49.).

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 αναφερθέντα προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από την 01/01/2018, κατά την έκδοση των αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδιασμένες 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 με τις διατάξεις του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι « παρ. 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 με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι « παρ. 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.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ./28-12-2017 ενδικοφανούς προσφυγής και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, ως κατωτέρω:

Επί της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Προσδιορισμός προσαύξησης περιουσίας αρ. 48 § 3 Ν.2238/94 βάσει της παρούσας απόφασης:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2012	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ άρθ. 48 § 3 του Ν. 2238/94	153.150,00€	25.000,00€

Φορολογητέα εισοδήματα βάσει της παρούσας απόφασης:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2012	Βάσει Δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.
	Του προσφ.	Του προσφ.	Του προσφ.
Α - Β. Από ακίνητα	26.292,03€	26.292,03€	26.292,03€
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις	2.474,27€	2.474,27€	2.474,27€
Προσαύξηση περιουσίας παρ. 3 άρθ. 48 Ν. 2238/1994	-	153.150,00€	25.000,00€
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994	-	-	-
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	28.766,30€	181.916,30€	53.766,30€
Εισόδημα για την επιβολή Εισφοράς Αλληλεγγύης	30.745,71€	183.895,71€	55.745,71€

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης :

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2012	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φόρος Εισοδήματος	3.763,56€	68.757,69€	13.370,70€	9.607,14€
Προκαταβολή φόρου	2.951,61€	2.951,61€	2.951,61€	-
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδ. από εκμίσθωση ακινήτων	813,16€	813,16€	813,16€	

Εισφορά ΟΓΑ στα ως άνω τέλη	162,63€	162,63€	162,63€	
Εισφορά Αλληλεγγύης	614,91€	7.355,83€	1.672,37€	1.057,46€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% (ως η οριστική πράξη)		86.082,06€	(12.797,52)	
Πρόστιμο παρ. 1 ^Υ άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%			5.332,30€	5.332,30€
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 52 μ. =37,96%			4.048,28€	4.048,28€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.305,87€	166.122,98€	28.351,05€	20.045,18€

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 12.797,52€ > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (5.332,30+ 4.048,28) 9.380,58€. Συνεπώς, στην συγκεκριμένη περίπτωση τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, ως επεικέστερη κύρωση.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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.