



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18/7/2018

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1411

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από .../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... (κατοίκου εξωτερικού) με **Α.Φ.Μ.:**... κατά του με **αρ. .../2017** οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 και της σχετικής έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης**.

5. Τον με **αρ. .../2017** οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 και τη σχετική έκθεση ελέγχου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης**, του οποίου ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... , με **Α.Φ.Μ.:** ... (κατοίκου εξωτερικού και σύμφωνα με το υποσύστημα TAXIS - μητρώου με φορολογικό εκπρόσωπο στην Ελλάδα τον ... με **ΑΦΜ:**...), η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με τον με αρ. .../2017 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης** καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 5.992,64€, πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 7.191,17€ και εισφορά αλληλεγγύης 844,15€, ήτοι συνολικό ποσό **14.027,96€**, για το οικονομικό έτος 2012 (εισοδήματα έτους 2011). Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη **Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης** με Α.Χ.Κ... 2018.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από ... /2017 έκθεσης ελέγχου εισοδήματος (άρθρου 48 παρ. 3 Ν.2238/94) της **Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης**, κατόπιν μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της με αρ. ... /2017 εντολής του Προϊσταμένου της. Ο έλεγχος αφορούσε το οικονομικό έτος 2012 και συγκεκριμένα την αξιοποίηση των δεδομένων των τραπεζικών καταθέσεων του προσφεύγοντος, προκειμένου να διαπιστωθεί αν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48§3 του Ν. 2238/1994 (*προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία*).

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η από ... /2017 πληροφοριακή έκθεση εισοδήματος της **Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων ...**, η οποία διαβιβάσθηκε στη **Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης** με το με αριθ. πρωτ. ... /2017 έγγραφο (αριθ. πρωτ. εισερχ. .../2017). Σύμφωνα με την παραπάνω πληροφοριακή έκθεση, αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό .../2017 Πληροφοριακό Δελτίο της ΥΕΔΔΕ, που εκδόθηκε για την εκτέλεση μέρους της Εισαγγελικής Παραγγελίας με Α.Β.Μ. ΟΙΚ. ΕΙΣ. ΠΕ....2012 του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος προς την **ΥΕΔΔΕ ...** όπου παρελήφθησαν σε ηλεκτρονική μορφή στοιχεία για ορισμένους φορολογούμενους μεταξύ των οποίων και για τον προσφεύγοντα.

Η **ΥΕΔΔΕ ...** πέρα από τα δεδομένα που προέρχονταν από την τράπεζα, αξιοποίησε και τα δεδομένα των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων, που τηρεί ο ελεγχόμενος στην ημεδαπή, αντιπαραβάλλοντάς αυτά τα δεδομένα με τα δηλωθέντα εισοδήματα του, τα οποία απεικονίζονται στις φορολογικές δηλώσεις που έχει υποβάλει. Στη συνέχεια στάλθηκε η με αριθμό πρωτ.....2017 Ειδική Πρόσκληση Οικειοθελούς Αποκάλυψης Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58 του ν.4446/2016, και κατόπιν το με αρ.πρωτ.....2017 Αίτημα για Παροχή Πληροφοριών του άρθρου 14 ν.4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α'170/26.07.2013), προς παροχή διευκρινήσεων επί των πρωτογενών καταθέσεων που απεικονίζονταν στη συνημμένη κατάσταση του εν λόγω αιτήματος, για τις χρήσεις 2006 και 2011.

Συνολικά δεν αιτιολογήθηκαν από τον προσφεύγοντα οι παρακάτω πρωτογενείς καταθέσεις, ποσού 74.654,94€.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΙΝΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΘΗΚΑΝ

α/α	Αριθμός Λογαριασμού	Είδος Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
95	...	...	...	...	...	300,00
1	...	...	...	...	...	391,00
2	...	...	...	...	...	400,00
3	...	...	...	...	...	400,00
4	...	...	...	...	...	195,50
5	...	...	...	...	...	391,00
6	...	...	...	...	...	500,00
7	...	...	...	...	...	500,00
8	...	...	...	...	...	4.600,00
9	...	...	...	...	...	1.000,00
10	...	...	...	...	...	550,00
96	...	...	...	...	...	234,60
11	...	...	...	...	...	300,00
12	...	...	...	...	...	78,20
13	...	...	...	...	...	1.400,00
14	...	...	...	...	...	500,00
15	...	...	...	...	...	1.400,00
16	...	...	...	...	...	293,25
17	...	...	...	...	...	500,00
18	...	...	...	...	...	700,00
19	...	...	...	...	...	1.000,00
20	...	...	...	...	...	1.700,00
21	...	...	...	...	...	200,00
23	...	...	...	...	...	600,00
24	...	...	...	...	...	500,00
97	...	...	...	...	...	68,07
98	...	...	...	...	...	116,70
25	...	...	...	...	...	3.630,00
26	...	...	...	...	...	700,00
99	...	...	...	...	...	300,00
27	...	...	...	...	...	800,00
28	...	...	...	...	...	1.200,00
29	...	...	...	...	...	300,00
30	...	...	...	...	...	195,50
31	...	...	...	...	...	800,00
32	...	...	...	...	...	1.000,00
33	...	...	...	...	...	300,00
34	...	...	...	...	...	300,00
35	...	...	...	...	...	72,94
36	...	...	...	...	...	700,00
37	...	...	...	...	...	148,50
38	...	...	...	...	...	68,07
39	...	...	...	...	...	1.300,00
40	...	...	...	...	...	300,00
41	...	...	...	...	...	72,94
42	...	...	...	...	...	200,00
43	...	...	...	...	...	1.000,00
44	...	...	...	...	...	300,00
45	...	...	...	...	...	148,50
46	...	...	...	...	...	1.500,00
47	...	...	...	...	...	145,87
48	...	...	...	...	...	1.300,00
49	...	...	...	...	...	300,00
50	...	...	...	...	...	400,00
51	...	...	...	...	...	1.300,00
52	...	...	...	...	...	234,60
53	...	...	...	...	...	800,00
54	...	...	...	...	...	72,94
55	...	...	...	...	...	1.000,00
56	...	...	...	...	...	1.000,00
57	...	...	...	...	...	2.000,00
58	...	...	...	...	...	4.200,00
59	...	...	...	...	...	72,94
60	...	...	...	...	...	300,00
61	...	...	...	...	...	700,00
62	...	...	...	...	...	1.400,00
63	...	...	...	...	...	500,00
64	...	...	...	...	...	600,00
65	...	...	...	...	...	500,00
100	...	...	...	...	...	500,00

66	...	...	...	...	...	3.100,00
67	...	...	...	...	...	72,94
68	...	...	...	...	...	300,00
71	...	...	...	...	...	800,00
72	...	...	...	...	...	500,00
73	...	...	...	...	...	2.000,00
74	...	...	...	...	...	600,00
75	...	...	...	...	...	72,94
76	...	...	...	...	...	500,00
77	...	...	...	...	...	1.466,25
78	...	...	...	...	...	300,00
79	...	...	...	...	...	600,00
81	...	...	...	...	...	600,00
82	...	...	...	...	...	400,00
83	...	...	...	...	...	561,69
84	...	...	...	...	...	700,00
85	...	...	...	...	...	800,00
87	...	...	...	...	...	1.500,00
88	...	...	...	...	...	800,00
90	...	...	...	...	...	1.000,00
91	...	...	...	...	...	1.500,00
92	...	...	...	...	...	1.000,00
93	...	...	...	...	...	4.000,00

Από τη διαφορά των 74.654,94€, ο έλεγχος αφαίρεσε τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα από το ατομικό επάγγελμα του προσφεύγοντα, ήτοι ποσό 45.142,83€, χωρίς να δύναται να προσδιορίσει ακριβώς από ποιες συναλλαγές αυτό προκύπτει.

ΧΡΗΣΗ	2011
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ	252.282,08
ΣΥΝΟΛΟ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΩΝ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ	177.627,14
ΔΙΑΦΟΡΑ	74.654,94
ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΑΤΟΜΙΚΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ	45.142,83
ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ	29.512,11

Το ποσό των 29.512,11€, κρίθηκε κατά τον προσωρινό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων ως αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, δεδομένου ότι δεν μπορούσε να υπαχθεί ευθέως σε κάποια από τις κατηγορίες εισοδήματος Α΄ έως Ζ΄ της §2 του άρθρου 4 του Ν.2238/1994 και θεωρήθηκε ισόποση προσαύξηση της περιουσίας του ελεγχόμενου προερχόμενη από άγνωστη πηγή ή αιτία που δεν δηλώθηκε. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 48 § 3 του Ν.2238/1994 και τα αναφερόμενα στη ΠΟΛ. 1095/29-04-2011, λογίστηκε ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίου επαγγέλματος που φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

Βάσει των ανωτέρω, συντάχθηκε το με αριθ. .../2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων, κατ' εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και εκδόθηκε η με αριθ. .../2017 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ποσού 26.888,40€ για το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011).

Λαμβάνοντας υπόψη το με αριθ. πρωτ. .../2017 υπόμνημα του προσφεύγοντα, επί των προσωρινών αποτελεσμάτων ο έλεγχος, δέχθηκε ως ανάλωση κεφαλαίου των οικονομικών ετών 2004 έως και 2011, το σχηματισθέν ποσό των **212.135,90,00€**. Ο έλεγχος συνεκτιμώντας το υπόλοιπο των λογαριασμών της 1/1/2011 καθώς και το διαθέσιμο υπόλοιπο ανάλωσης κεφαλαίου που είχε για τη χρήση 2011, αποδέχτηκε ποσό ύψους **14.412,11€** από την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ποσού **29.512,11€**, ως τραπεζικές συναλλαγές που αιτιολογούνται με τη χρήση ανάλωσης.

Συνεπώς, το τελικό ποσό της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης που προέκυψε με βάση όλα τα παραπάνω προσδιορίστηκε ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	2011
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ	252.282,08
ΣΥΝΟΛΟ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΩΝ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ	177.627,14
ΔΙΑΦΟΡΑ	74.654,94
ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΑΤΟΜΙΚΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ	45.142,83
ΑΡΧΙΚΗ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ	29.512,11
ΜΕΙΟΝ ΤΡΑΠΕΖΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ 2011 ΠΟΥ ΑΙΤΙΟΛΟΓΟΥΝΤΑΙ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΤΗ ΧΡΗΣΗ ΑΝΑΛΩΣΗΣ	14.412,11
ΤΕΛΙΚΗ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ	15.100,00

Η διαφορά που απομένει, ήτοι ποσό 15.100,00€, αναφέρεται σε μεμονωμένες κινήσεις από τον ανωτέρω πίνακα, με α/α ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... και ..., οι οποίες συνδέονται με λογαριασμό τρίτου, που δε σχετίζονται με τους λογαριασμούς του προσφεύγοντα. Ως εκ τούτου, οι συγκεκριμένες συναλλαγές δε δύναται να προέρχονται από τα χρήματα που διατηρούσε ο προσφεύγων στην οικία του. Σημειώνεται ότι η κίνηση με α/α 8 που αναφέρεται στην σύζυγό του για συναλλαγή ποσού 4.600,00 ευρώ στις 7/2/2011, δεν έγινε αποδεκτή από τον έλεγχο ως κατάθεση μετρητών της συζύγου του από τα χρήματα που επικαλείται ως ανάλωση, δεδομένου ότι αφορά κατάθεση από τρίτο λογαριασμό που δε σχετίζεται με τους λογαριασμούς του προσφεύγοντα, όπως προκύπτει και από τον έλεγχο στις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών τους.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση του με **αρ. .../2017** οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης**, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Πλημμελής αιτιολογία της προβαλλόμενης πράξης. Εσφαλμένη η κρίση της φορολογικής διοίκησης αναφορικά με την ύπαρξη αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας του προσφεύγοντος κατά την περίοδο 1/1 – 31/12/2011. Ειδικότερα:

✓ Εσφαλμένη κρίση της φορολογικής διοίκησης ότι οι τραπεζικές κινήσεις με αριθμούς: ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... και ... αποτελούν λογαριασμούς φυσικών προσώπων που πλήρωναν για τις υπηρεσίες του προσφεύγοντα ως οδοντίατρου. Οι εν λόγω τραπεζικές κινήσεις πραγματοποιήθηκαν είτε από τον ίδιο τον προσφεύγοντα είτε από τη σύζυγό του με κατάθεση μετρητών στους τραπεζικούς τους λογαριασμούς μέσω του ενδιάμεσου λογαριασμού Automated Payment System (APS) - ήτοι Κέντρου Αυτόματων Συναλλαγών (ΚΑΣ) - της τράπεζας ... και όχι μέσω τρίτων λογαριασμών όπως εσφαλμένα αναφέρεται στην προσαλλόμενη έκθεση.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκόμισε με την παρούσα το από ... **/2018** έγγραφο της τράπεζας ..., με το οποίο βεβαιώνεται ότι οι λογαριασμοί **GR...**, **GR...** και **GR...**, είναι οι ενδιάμεσοι λογαριασμοί APS του καταστήματος ..., ... και ... στη ... (αντίστοιχα) και όχι αριθμοί λογαριασμών (IBAN) φυσικών προσώπων, καθώς και τα με ημερομηνία ... **/2018** έγγραφα της τράπεζας ... (Movement Inquiry) σύμφωνα με τα οποία προκύπτει ότι: **α)** η με α/α ... κίνηση αφορά κατάθεση μετρητών μέσω του συστήματος APS της τράπεζας ... ποσού 4.600€ από τη σύζυγό του στον με αριθ. **GR...** κοινό λογαριασμό τους στην ίδια τράπεζα την ... **/2011**, **β)** η με α/α ... κίνηση αφορά κατάθεση μετρητών μέσω του συστήματος APS της τράπεζας ποσού 300€ στον με αριθ. **GR...** λογαριασμό του στην ίδια τράπεζα την ... **2011**, **γ)** η με α/α ...

κίνηση αφορά κατάθεση μετρητών μέσω του συστήματος APS της τράπεζας ... ποσού 300€ στον με αριθ. **GR...** λογαριασμό του στην ίδια τράπεζα την .../2011, **δ)** η με α/α ... κίνηση αφορά κατάθεση μετρητών μέσω του συστήματος APS της τράπεζας ... ποσού 3.100€ στον με αριθ. **GR...** κοινό λογαριασμό που τηρεί με τη σύζυγό του στην ίδια τράπεζα την .../2011, **ε)** η με α/α ... κίνηση αφορά κατάθεση μετρητών μέσω του συστήματος APS ποσού 2.000€ στον με αριθ. **GR...** κοινό λογαριασμό που τηρεί με τη σύζυγό του στην ίδια τράπεζα την .../2011, **στ)** η με α/α ... κίνηση αφορά κατάθεση μετρητών μέσω του συστήματος APS ποσού 4.000€ στον με αριθ. **GR...** λογαριασμό του στην ίδια τράπεζα την .../2011 και **ζ)** ότι η με α/α ... κίνηση αφορά κατάθεση μετρητών μέσω του συστήματος APS ποσού 500€ που δεν έγινε σε δικό του λογαριασμό, αλλά σε λογαριασμό της συζύγου του, στον οποίο δεν είναι συνδικαιούχος την .../2011.

- ✓ Λανθασμένος ο ισχυρισμός της Φορολογικής Διοίκησης ότι οι αναλήψεις από τον λογαριασμό της ... δεν αντιστοιχίζονται με τις καταθέσεις στους λογαριασμούς στη Ο προσφεύγων ενδεικτικά παραθέτει ανάλογες αντιστοιχίες.

2. Μη νόμιμη διαδικασία – Μη νόμιμη επίδοση προγενεστέρων πράξεων της Διοίκησης - Παραβίαση της συνταγματικής αρχής της προηγούμενης ακρόασης - Παραβίαση των αρχών της νομιμότητας, της χρηστής διοίκησης και της διακριτικής ευχέρειας. Ειδικότερα:

- ✓ Δεν επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα νομίμως οι εξής πράξεις και έγγραφα της ΥΕΔΔΕ κατά τη διενέργεια του ελέγχου, ήτοι: α) η υπ' αριθ. .../2017 ειδική πρόσκληση οικειοθελούς αποκαλύψεως φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 58 του Ν. 4446/2016, β) το με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ** .../2017 αίτημα για παροχή πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013, γ) η με αριθ. .../2017 εντολή ελέγχου, δ) η από ... /2017 πληροφοριακή έκθεση εισοδήματος, ε) η με αριθ. ... /2017 εντολή μερικού ελέγχου εισοδήματος για τη χρήση του 2011, στ) η με αριθ. ...2017 εντολή μερικού ελέγχου εισοδήματος για τη χρήση του 2007.
- ✓ Δεν κλήθηκε να δικαιολογήσει τη συναλλαγή με α/α ... ποσού 300€ που πραγματοποιήθηκε την .../2011 μέσω του ενδιάμεσου λογαριασμού APS της τράπεζας ..., ούτε από την ΥΕΔΔΕ, ούτε με το σημείωμα διαπιστώσεων από τη **Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης** η οποία για πρώτη φορά εμφανίστηκε αυτή η συναλλαγή στην προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου.

3. Με την ανάλυση κεφαλαίου προηγούμενων ετών υπερκαλύπτεται το υποτιθέμενο κενό του ελέγχου των ετών χρήσης 2006 και 2011 (οικ. έτη 2007 & 2012) και εσφαλμένη η μη αποδοχή από τη φορολογική αρχή της συναλλαγής της κατάθεσης ποσού 4.600€ της συζύγου του στον κοινό τραπεζικό τους λογαριασμό την .../2011 ως ανάλυση κεφαλαίου παλαιότερων ετών.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό περί μη νόμιμης διαδικασίας και επίδοσης προγενεστέρων πράξεων της Διοίκησης, παραβίασης της συνταγματικής αρχής της

προηγούμενης ακρόασης και παραβίασης των αρχών της νομιμότητας, της χρηστής διοίκησης και της διακριτικής ευχέρειας

Επειδή, με το **άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος** θεσπίζεται το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου, δη το ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής θεσπίστηκε η διαδικασία του **άρθρου 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013** (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), ως τροποποιήθηκε και ισχύει, που ορίζει ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 5 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «**1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου....**».

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 50 του Ν.2717/1999 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας** ορίζεται ότι «*Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται στην κατοικία ή στο χώρο εργασίας, κατά περίπτωση, προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή σε εκπροσώπους ή σε δικαστικούς πληρεξούσιους ή στους αντίκλητους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις. 2. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα, νοείται, ως κατοικία, η κατοικία, η οικία, το διαμέρισμα και γενικώς ο στεγασμένος χώρος που προορίζεται για διημέρευση και διανυκτέρευση, ενώ, ως χώρος εργασίας, ο χώρος άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας. Η τυχόν προσωρινή μη χρησιμοποίηση των χώρων αυτών για το σκοπό που προορίζονται δεν ασκεί επιρροή.*»

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 55 του Ν.2717/1999 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας** ορίζεται ότι «1. Η επίδοση γίνεται με θυροκόλληση: α. αν τα πρόσωπα, προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται ούτε στην κατοικία ούτε στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση, ή β. αν τα υπηρεσιακά όργανα, στα οποία παραδίδεται το έγγραφο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 49, 52, 53 και 54, αρνούνται την παραλαβή ή την υπογραφή τη έκθεσης. 2. Η θυροκόλληση συνίσταται στη επικόλληση από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, το επιδοτέου εγγράφου στη θύρα του χώρου εργασίας ή της κατοικίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **ΠΟΛ. 1283 – 30/12/2013** ορίζεται ότι: «Ορισμός Φορολογικού εκπροσώπου, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 8 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ορίζεται ότι: Άρθρο 1. 1. Φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που εμπίπτει στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και δε διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα, υποχρεούται, από 1/1/2014 να ορίσει, φορολογικό εκπρόσωπο με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, στην ταχυδρομική διεύθυνση του οποίου, η Φορολογική Διοίκηση, θα μπορεί να αποστέλλει κάθε είδους αλληλογραφία σχετική με το φορολογούμενο. ... 4. Σε περίπτωση αλλαγής φορολογικού εκπροσώπου, υποβάλλονται από το φορολογούμενο στη Φορολογική Διοίκηση και εντός προθεσμίας δέκα (10) ημερών από την πραγματοποίηση της μεταβολής, τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 της παρούσας».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι:

- ✓ Σύμφωνα με το υποσύστημα ΤΑΧΙΣ μητρώο έχει δηλωθεί ως φορολογικός εκπρόσωπος του προσφεύγοντα από τις .../2014 ο με **ΑΦΜ:...** κάτοικος ... επί της οδού
- ✓ Από την **ΥΕΔΔΕ** ... επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα από τον έλεγχο: **α)** η με αριθ. πρωτ.: .../2017 **ειδική πρόσκληση οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών**, η οποία θυροκολλήθηκε (λόγω απουσίας) στην οικία του φορολογικού του εκπροσώπου σύμφωνα με την σχετική έκθεση επίδοσης, **β)** το με αριθ. πρωτ.: .../2017 **αίτημα για παροχή πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.4174/2013** το οποίο επιδόθηκε την .../2017 (λόγω απουσίας του φορολογικού του εκπροσώπου) στην σύνοικο και μητέρα του προσφεύγοντα, στην οικία του φορολογικού του εκπροσώπου, όπως προκύπτει από τη σχετική έκθεση επίδοσης. Στο εν λόγω αίτημα ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με το με αρ. πρωτ. .../2017 υπόμνημα παροχής πληροφοριών και με τα συνημμένα σε αυτό έγγραφα, που λήφθηκε υπόψη και τροποποίησε τα αποτελέσματα του ελέγχου της **ΥΕΔΔΕ**.
- ✓ Στη συνέχεια από τη **Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης** συντάχθηκε το με αριθ. πρωτ. .../2017 σημείωμα διαπιστώσεων κατ' εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και η προβλεπόμενη σε αυτό προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και επιδόθηκαν νομότυπα στον φορολογικό εκπρόσωπο του προσφεύγοντα στην οικία του στις ...2017. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε και υπέβαλλε

στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. στις .../2017 το με αρ. πρωτ. ... έγγραφο υπόμνημά του, που λήφθηκε υπόψη και τροποποίησε τα αποτελέσματα του ελέγχου **Δ.Ο.Υ. Δ΄ Θεσσαλονίκης**.

- ✓ Στις .../2018 θυροκολλήθηκε (λόγω απουσίας) από τη **Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης** σύμφωνα με τη σχετική έκθεση επίδοσης, η προσβαλλόμενη οριστική πράξη με συνημμένη τη σχετική έκθεση ελέγχου στην οικία του φορολογικού εκπροσώπου του προσφεύγοντα.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 63 παρ. 1 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «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 την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. ...».

Επιπροσθέτως, σύμφωνα με την απόφαση **4447/2012** της Ολομέλειας του ΣτΕ, η οποία εκδόθηκε μετά από παραπομπή της ως άνω αναφερόμενης απόφασης 3382/2010 της 7μελούς σύνθεσης του ΣτΕ, «όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης προβλέπονται πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξης καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν από την έκδοση της αρχικής πράξης. Στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να θεωρηθεί ως εκτελεστή διοικητική πράξη η τελικώς εκδιδόμενη, μετά την άσκηση από τον ενδιαφερόμενο της ή των ενδικοφανών προσφυγών, διότι ως οριστική διοικητική πράξη είναι η τελικώς εκδιδόμενη μετά την εξάντληση της ενδικοφανούς διαδικασίας».

Κατ' ακολουθίαν των ανωτέρω συνάγεται ότι, ακόμη κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι τηρήθηκε πλημμελώς στην υπό κρίση υπόθεση η διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα είναι απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, δεδομένου ότι με την άσκηση της κατ' άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. ενδικοφανούς προσφυγής του κατά του με αρ. .../2017 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Δ΄ Θεσσαλονίκης** καλύφθηκε η υποτιθέμενη πλημμέλεια και, ως εκ τούτου, εκπληρώθηκε η συνταγματική επιταγή της παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. ...*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 5 του Ν. 2690/2000** ορίζεται ότι: «**1.** Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις. **2.** Όποιος έχει ειδικό έννομο συμφέρον δικαιούται, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των ιδιωτικών εγγράφων που φυλάσσονται στις δημόσιες υπηρεσίες και είναι σχετικό με υπόθεσή του η οποία εκκρεμεί σε αυτές ή έχει διεκπεραιωθεί από αυτές. **3.** Το κατά τις προηγούμενες παραγράφους δικαίωμα δεν υφίσταται στις περιπτώσεις που το έγγραφο αφορά την ιδιωτική ή οικογενειακή ζωή τρίτου, ή αν παραβλάπτεται απόρρητο το οποίο προβλέπεται από ειδικές διατάξεις. **4.** Το δικαίωμα των παραγράφους 1 και 2 ασκείται: α) με μελέτη του εγγράφου στο κατάστημα της υπηρεσίας, ή β) με χορήγηση αντιγράφου, εκτός αν η αναπαραγωγή τούτου μπορεί να βλάψει το πρωτότυπο. Η σχετική δαπάνη αναπαραγωγής βαρύνει τον αιτούντα, εκτός αν ο νόμος ορίζει διαφορετικά. **5.** Η άσκηση του κατά τις παρ. 1 και 2 δικαιώματος γίνεται με την επιφύλαξη της ύπαρξης τυχόν δικαιωμάτων πνευματικής ή βιομηχανικής ιδιοκτησίας».

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει γραπτό αίτημα του προσφεύγοντα προς τη φορολογική αρχή για χορήγηση στοιχείων της υπόθεσης.

Συνεπώς οι σχετικοί επιμέρους ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι, αόριστοι και καταχρηστικώς προβαλλόμενοι.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί πλημμελούς αιτιολογίας της προβαλλόμενης πράξης και εσφαλμένης κρίσης της φορολογικής διοίκησης αναφορικά με την ύπαρξη αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας του προσφεύγοντος κατά την περίοδο 1/1 – 31/12/2011 και τον τρίτο ισχυρισμό περί κάλυψης της αποκρυσταλλώσεως ύλης από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών

Επειδή στο **άρθρο 23§2 του Ν. 4174/13** ορίζονται τα εξής: «Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της. β)....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **15§3 του Ν. 4174/2013**: «3. Ο Γενικός Γραμματέας δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον καθορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παράγραφο 1. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αποστέλλει ερώτημα, έγγραφο ή ηλεκτρονικό, το οποίο πρέπει να απαντάται από το τρίτο πρόσωπο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή του. Σε εξαιρετικά σύνθετες υποθέσεις, η προθεσμία μπορεί να παραταθεί για είκοσι (20) επιπλέον ημέρες».

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013** (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι: «...Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο **64 του Ν.4174/2013** 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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή η αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής του ευχέρειας. (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

Επειδή, στο άρθρο **65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «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, στο άρθρο **48§3 του Ν. 2238/94**, έτσι όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 15§3 του Ν. 3888/10, ορίζονται τα εξής: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων 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, στην ΠΟΛ 1095/29-4-2011 ορίζεται ότι: «1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.» 2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά. 3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. 4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. 5. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/16-11-2017 της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας ορίζεται ότι: «1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, **στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.),** ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα

γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, **εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία**, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, 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..... 5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρξει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων: **5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.....».**

Επειδή, σύμφωνα με την **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015** ορίζεται ότι: «Α' Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15, 16, 17, 18 και 19 του ν. 2238/1994, καθώς και σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, προβλέπεται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό που προσδιορίζεται με τα ως άνω σχετικά άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό εισόδημά του. **Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ανωτέρω νόμου, η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων περιορίζεται ή καλύπτεται μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο. [...]**

Β' Προσαύξηση περιουσίας 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.....**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. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.). 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων».

Επειδή, σύμφωνα με την 884/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ ορίζεται ότι: «..... 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, 2442/2013, 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. Πράγματι, 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 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».

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση ο έλεγχος της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, συνεκτιμώντας τα δεδομένα των τραπεζικών καταθέσεων, που είχε στην διάθεσή του, σε συνδυασμό με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, διαπίστωσε για το οικ. έτος 2012 προσαύξηση της περιουσίας του από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία συνολικού ύψους 15.100,00€. Συγκεκριμένα, οι πρωτογενείς καταθέσεις, οι οποίες σύμφωνα με τον έλεγχο δεν τεκμηριώθηκαν επαρκώς από τον προσφεύγοντα είναι οι ακόλουθες:

α/α	Αριθμός Λογαριασμού	Είδος Λογ/σμού	Ημερομηνία Συν/γής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συν/γής
...	GR...	...	...	...	...	4.600,00
...	GR...	...	...	...	...	300,00
...	GR...	...	...	...	...	300,00
...	GR...	...	...	...	...	300,00
...	GR...	...	...	...	...	500,00
...	GR...	...	...	...	...	3.100,00
...	GR...	...	...	...	...	2.000,00
...	GR...	...	...	...	...	4.000,00
Σύνολο						15.100,00

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι τραπεζικές κινήσεις με αριθμούς: ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... και ... πραγματοποιήθηκαν είτε από τον ίδιο τον προσφεύγοντα είτε από τη σύζυγό του με κατάθεση μετρητών στους τραπεζικούς τους λογαριασμούς μέσω του ενδιάμεσου λογαριασμού APS της τράπεζας ... και όχι μέσω τρίτων λογαριασμών και ότι τα εν λόγω ποσά αφορούν επανακαταθέσεις μετρητών, εκτός της κίνησης ...που αφορά ποσό από ανάλωση κεφαλαίων προηγούμενου έτους της συζύγου του. Προς απόδειξη του εν λόγω ισχυρισμού προσκόμισε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή το από ... /2018έγγραφο της τράπεζας ..., με το οποίο βεβαιώνεται ότι οι λογαριασμοί **GR3...**, **GR...** και **GR...** είναι ενδιάμεσοι λογαριασμοί APS και τα με ημερομηνία .. /2018 έγγραφα της τράπεζας ... (Movement Inquiry) που αφορούν τις κινήσεις με α/α ..., ..., ..., ..., ..., ...

Επειδή, ο προσφεύγων α) δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία για τις κινήσεις με α/α ... και ... και β) από την επισκόπηση των παραπάνω τραπεζικών εγγράφων (movement inquiry) που προσκόμισε παρατηρείται ότι εκτός του σχετικού με την κίνηση α/α ... όπου στην αιτιολογία συναλλαγής αναγράφεται το όνομα της συζύγου του σε κανένα άλλο από τα προσκομιζόμενα έγγραφα δεν υπάρχουν πληροφορίες σχετικά με τους καταθέτες ή άλλα στοιχεία προσδιοριστικά της συναλλαγής. Σε κάθε περίπτωση στα εν λόγω έγγραφα που αφορούν τις κινήσεις με α/α ..., ..., ..., ..., ... δεν επιβεβαιώνεται από το πιστωτικό ίδρυμα η ταυτότητα του καταθέτη των χρημάτων.

Επειδή, επιπροσθέτως, ο ισχυρισμός ότι οι αναλήψεις από τον λογαριασμό της ... αντιστοιχίζονται με τις καταθέσεις στους λογαριασμούς στη ... δε δύναται να γίνει αποδεκτός δεδομένου ότι ο προσφεύγων, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, το επίμαχο διάστημα τηρούσε

πλήθος τραπεζικών λογαριασμών. Συνεπώς, η επίκληση ενδεικτικά κινήσεων - αναλήψεων του ανωτέρου τραπεζικού λογαριασμού, χωρίς παράλληλα την προσκόμιση των κινήσεων των λοιπών λογαριασμών, ώστε να αποκλειστεί η περίπτωση κατάθεσης των ανωτέρω χρηματικών ποσών σε άλλον λογαριασμό, δεν αποτελεί επαρκές αποδεικτικό στοιχείο, για τον ισχυρισμό περί επανακατάθεσης.

Επειδή, δεν προσκομίστηκε κανένα επίσημο τραπεζικό έγγραφο (extrait, αντίγραφο λογαριασμού) απ' όπου θα μπορούσε να διαπιστωθεί το αληθές και η ακρίβεια του πίνακα αναλήψεων που επικαλείται ο προσφεύγων.

Επειδή, ο σχηματισμός του μη αναλωθέντος κεφαλαίου, συνίσταται σε έναν τεκμαρτό τρόπο σχηματισμού κεφαλαίου, κατ' εφαρμογή της εκάστοτε ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας. Προσδιορίζεται δε με διαφορετικό τρόπο, ανάλογα με τις χρήσεις που αφορά και σε καμία περίπτωση δεν λαμβάνει υπόψη το σύνολο των πραγματοποιηθέντων κατ' έτος δαπανών, παρά μόνο αυτές που αναγνωρίζονται στον τεκμαρτό προσδιορισμό του. Κατά συνέπεια, δεν απεικονίζει το πραγματικό σχηματισθέν κεφάλαιο του εκάστοτε ελεγχόμενου, όπως αυτό αποτυπώνεται στις κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών και οι οποίες αντανakλούν την πραγματική και όχι τεκμαρτή περιουσιακή του κατάσταση.

Επειδή, όπως προαναφέρθηκε στο ιστορικό της υπόθεσης το ποσό των **29.512,11€**, κρίθηκε κατά τον προσωρινό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων ως αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη και θεωρήθηκε προσαύξηση της περιουσίας. Κατόπιν όμως του με αριθ. πρωτ. .../2017 υπομνήματος απόψεων του προσφεύγοντα, ο έλεγχος προσδιόρισε ποσό **212.135,90€** για ανάλωση κεφαλαίου των οικονομικών ετών 2004 έως και 2011 και αναγνώρισε ποσό ύψους **14.412,11€** από την παραπάνω αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ως τραπεζικές συναλλαγές που αιτιολογούνται με τη χρήση ανάλωσης.

Επειδή, για τις υπόλοιπες συναλλαγές ύψους **15.100,00€** (δη 29.512,11€ – 14.412,11€), δεν προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα αποδεικτικά στοιχεία, ώστε να τεκμηριώνουν τους ισχυρισμούς που προέβαλε και να προκύπτει χωρίς αμφιβολία, ότι οι επίδικες καταθέσεις αφορούν σε αναλήψεις και επανακαταθέσεις ή ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών που προέρχονται από εισόδημα που φορολογήθηκε ή νόμιμα απαλλάχθηκε από το φόρο για το υπό κρίση έτος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από ... /2017 έκθεσης ελέγχου εισοδήματος (άρθρου 48 παρ. 3 Ν.2238/94) της **Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης**, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, **οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι**.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «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. ...**5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.**6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1003/03.01.2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «**Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. ...**».

Επειδή, στο άρθρο 58§1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, 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 καταβολής. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να

είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/2018 ορίζεται ότι: «...για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58,58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί του με αριθ. .../2017 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου οικ. έτους 2012 (περιόδου 1/1 -31/12/2011), επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

✓ **Ο με αριθ. .../2017 οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 (περιόδου 1/1-31/12/2011):**

Διαφορά φόρου: **5.992,64€**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (55 μήνες X 0,73% = 40,15%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	7.191,17 €	2.996,32 €	2.406,04 €	5.402,36 €	5.402,36 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ. ... - .../2018 ενδικοφανούς προσφυγής του ... , με Α.Φ.Μ. ...

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό Έτος 2012 - Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2011)

Ο με αριθ. .../2017 οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος (τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου).

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φόρος Εισοδήματος	5.992,64 €	5.992,64 €
Πρόσθετος φόρος	7.191,17 €	
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		2.996,32 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		2.406,04 €
Διαφορά Εισφοράς Αλληλεγγύης	844,15 €	844,15 €
Καταλογιζόμενο ποσό	14.027,96 €	12.239,15 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΚΑΤΕΡΙΝΑ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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 με υποχρέωση.