



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη 20/07/2018

Αριθμός απόφασης: **1451**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

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 1069/04-03-2014 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 με ημερομηνία κατάθεσης ...-...-2018 με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ/11-05-2018 συμπληρωματικό υπόμνημα του «..... του» - ΑΦΜ, με κύρια δραστηριότητα ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας μαιευτικής και διεύθυνση κατοικίας στο του Ν. Θεσσαλονίκης -Τ. Κ., κατά της με αριθμό/29-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τα νέα στοιχεία που προσκομίστηκαν με την υπ' αριθ. πρωτ./...-...-2018 ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντος, με την οποία υπέβαλλε συνημμένα για επεξεργασία, ένα φάκελο ο

οποίος περιείχε: Αντίγραφο κίνησης λογαριασμού της ALPHA BANK, αντίγραφα της κίνησης λογαριασμών της Τράπεζας Πειραιώς, που αφορούν σε κινήσεις λογαριασμών της ανώνυμης εταιρίας «..... ΑΕ», αντίγραφο της κίνησης λογαριασμού (αρ.) για ανοιχτό προσωπικό δάνειο, Ιδιωτικό συμφωνητικό πώλησης μετοχών ΑΕ, ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, εξώδικη δήλωση-πρόσκληση-καταγγελία, με ημερομηνία επίδοσης την 17/11/2017 και ιδιωτικό συμφωνητικό λύσης μίσθωσης της ανώνυμης εταιρίας «..... ΑΕ», Καρτέλα δοσοληπτικού λογαριασμού, από το Γενικό Ημερολόγιο κινήσεων της εταιρίας «.....», Invoice No/13-01-2011 και σαράντα δύο (42) διάφορα παραστατικά στοιχεία.

7. Την υπ. αριθ./...-2018 Πράξη Αναπομπής της **Δ.Ε.Δ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ** προς τη **Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης** με αίτημα να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, εξετάζοντας τα νέα στοιχεία σε συνδυασμό με τους προβαλλόμενους στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή λόγους και να αποστείλει στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το σχετικό της πόρισμα.

8. Την από **17-07-2018** «Έκθεση Συμπληρωματικών Ελεγκτικών Επαληθεύσεων», της **Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης**, που διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας με το υπ. αριθ. 68835/17-07-2018 έγγραφο της (αρ. πρωτ. εισερχ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ/17-07-2018**), στην οποία αναφέρονται τα αποτελέσματα των συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, που διενεργήθηκαν από την Υπηρεσία κατόπιν της επεξεργασίας των προαναφερόμενων νέων στοιχείων.

9. Τις από 17-04-2018 απόψεις της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

10. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της από ...-...-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής και του με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ/11-05-2018 συμπληρωματικού υπομνήματος** του προσφεύγοντος, 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./29-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης οικον. έτους 2012 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 168.945,05 €, πλέον προσαυξήσεων στο φόρο ύψους 202.734,06 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 14.530,59 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 386.209,70 €.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στη χρήση 2011 από τη Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, με βάση τα άρθρα 48 παρ 3 του Ν. 2238/1994 και 15 του Ν. 3888/2010, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./...-2017 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ. πρωτ. /04-12-2017 Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, που εκδόθηκε για την εκτέλεση της Εισαγγελικής Παραγγελίας υπ' αριθ. /28-03-2014 της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης. Η ως άνω Εισαγγελική Παραγγελία ανατέθηκε αρχικά στο Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Δ/σης Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας Θράκης (αρ.πρωτ.ΕΜΠ.... /29-12-2014) και στη συνέχεια εστάλη στην Υπηρεσία της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. με το υπ' αριθ. πρωτ. /31.03.2016 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε.

Ο έλεγχος που διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., αξιοποίησε τα δεδομένα των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων, που τηρεί ο προσφεύγων στην ημεδαπή, αντιπαραβάλλοντάς τα με τα δηλωθέντα εισοδήματα του, στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Τα ηλεκτρονικά δεδομένα που παρείχαν τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, περιελάμβαναν τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος για τα έτη (χρήσεις) 2007 έως 2014, οι οποίες εντάχθηκαν σε ένα ενιαίο αρχείο Excel (εφαρμογή αυτοματοποιημένου ελέγχου προσαύξησης περιουσίας) σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. 4105/2015 και ανακτήθηκαν μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας της Α.Α.Δ.Ε.

Από την επεξεργασία όλων των τραπεζικών προϊόντων και λογαριασμών από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, προέκυψε ότι ο προσφεύγων κατέχει είτε ατομικά, είτε κοινά, διάφορα είδη τραπεζικών προϊόντων (καταθετικούς λογαριασμούς, δανειακούς λογαριασμούς, προθεσμιακές καταθέσεις, πιστωτικές κάρτες, επενδυτικούς κ.λ.π.) όπως παρατίθενται στις σελ. 2 έως και 15 της από 29/12/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Επιπροσθέτως, από την ανάκτηση στοιχείων μέσω του πληροφοριακού συστήματος TAXIS, προέκυψε ότι ο προσφεύγων συμμετέχει ή συμμετείχε σε επιχειρήσεις ως ακολούθως:

- - ΑΦΜ: - Κύρια δραστηριότητα: Ιατρικές Υπηρεσίες Ειδικότητας Γενικής Ιατρικής - Δ/ση έδρας,, Θεσσαλονίκη - Μέλος από 21/09/2007 έως 14/04/2014, Πρόεδρος Δ.Σ. και Διευθύνων Σύμβουλος από 14/04/2014.
- - ΑΦΜ: - Κύρια δραστηριότητα: Εκμίσθωση και Διαχείριση Ακινήτων - Δ/ση έδρας,, Θεσσαλονίκη - Διευθύνων Σύμβουλος από 21/06/2011.
- - ΑΦΜ: - Κύρια δραστηριότητα: Υπηρεσίες Ξενοδοχείου Ύπνου, Β' Κατηγορίας και Κάτω, Με Εστιατόριο - Δ/ση έδρας,, Θεσσαλονίκη - Αντιπρόεδρος Δ.Σ. από 12/05/2009 έως 15/12/2014.
- - ΑΦΜ: - Κύρια Δραστηριότητα: Άλλες Υπηρεσίες Παροχής Επιχειρηματικών Συμβούλων - Δ/ση Έδρας,, Θεσσαλονίκη - Διαχειριστής από 06/03/2000 έως 22/10/2002 & Μέλος από 06/03/2000 έως 31/12/2008.
- - ΑΦΜ: - Κύρια Δραστηριότητα: Εργασίες Διαμόρφωσης Ανέγερσης Κτίσματος Για Ίδια Άσκηση Επαγγελματικής Δραστηριότητας - Δ/ση Έδρας,, Θεσσαλονίκη - Αντιπρόεδρος Δ.Σ. από 27/11/2008 έως 16/12/2011.

Περαιτέρω, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων για το υπό κρίση έτος, υπέβαλε την με αριθμό καταχώρησης/2012 εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με την οποία δήλωσε φορολογητέο εισόδημα ως ακολούθως:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	
ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	2011
ΜΙΣΘΟΙ	
ΑΚΙΝΗΤΑ	
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΑΠ'Ο ΕΤΑΙΡΙΕΣ	
ΑΚΑΘ. ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΑΤΟΜΙΚΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ	23.600,00
ΦΟΡΟΙ 20%, 10% & 15 % ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΑΝ	-1.920,00
ΣΥΝΟΛΟ	21.680,00 €

Με το με αριθμ. πρωτ./07-11-2017 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 της Υ.Ε.Ε.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, το οποίο θυροκολλήθηκε στην έδρα της επιχείρησης «.....», της οποίας ο προσφεύγων είναι Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος, ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα η παροχή εξηγήσεων σχετικά με ορισμένες από τις διαφορές που διαπιστώθηκαν, μετά από τον έλεγχο της Υ.Ε.Ε.Δ.Ε., μεταξύ των εισοδημάτων που έχουν δηλωθεί κατά οικονομικό έτος, για τα οικονομικά έτη από 2008 έως και 2014 και της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών (ατομικών ή κοινών), χρηματοοικονομικών προϊόντων και λοιπών τραπεζικών συναλλαγών, κατά την υπό κρίση περίοδο. Επίσης, καλούνταν να δώσει επαρκείς διευκρινίσεις/επεξηγήσεις επί συγκεκριμένων συναλλαγών, προσκομίζοντας ταυτόχρονα κάθε στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι τα διακινήθέντα χρηματικά ποσά για την πραγματοποίησή τους, έχουν φορολογηθεί ή απαλλαγεί με ειδική διάταξη από το φόρο, προκειμένου να μην θεωρηθούν ως προσαύξηση περιουσίας.

Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω κλήση της Υ.Ε.Ε.Δ.Ε. και δεν κατέθεσε έγγραφο υπόμνημα παροχής εξηγήσεων. Στις 28/12/2017 κατέθεσε την υπ' αριθ. πρωτ. αίτηση προς τη Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, με την οποία αιτούνταν παράταση του χρόνου των είκοσι ημερών για να καταθέσει εγγράφως τις απόψεις του.

Περαιτέρω, από τον διενεργηθέντα έλεγχο από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εντοπίστηκαν πρωτογενείς καταθέσεις στους τηρούμενους λογαριασμούς του προσφεύγοντος σε ημεδαπά τραπεζικά καταστήματα και οι οποίες αφορούσαν σε συναλλαγές, ενώ δεν συμπεριλήφθηκαν σ' αυτές μεταφορές χρημάτων μεταξύ των τηρούμενων λογαριασμών του προσφεύγοντος και γενικά κάθε άλλη κατάθεση που δεν αποτελούσε εισροή νέου χρήματος, ως ακολούθως:

Χρήση	Σύνολο Πρωτογενών καταθέσεων €	Σύνολο
2011	510.232,56 €	510.232,56 €

Επισημαίνεται ότι στους λογαριασμούς που ο προσφεύγων ήταν μοναδικός δικαιούχος του λογαριασμού τα ποσά καταλογίστηκαν αυτούσια στον ίδιο. Για τα ποσά που κατατέθηκαν σε λογαριασμούς που ο προσφεύγων ήταν συνδικαιούχος και τα οποία ο έλεγχος δεν μπόρεσε να ταυτοποιήσει με τον πραγματικό δικαιούχο των πιστώσεων, τα καταλόγισε κατ' ισομοιρία στους δικαιούχους σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 5638/1932, τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 5638/1932, τις διατάξεις της παρ. 18 της ΠΟΛ. 1033/21-2-2013 και της παρ. 3 της ΠΟΛ. 1228/16-10-2014 ως ακολούθως:

α) Ποσά 283.481,64 € κατατέθηκαν σε δύο (2) τραπεζικούς λογαριασμούς, με μοναδικό δικαιούχο τον προσφεύγοντα.

β) Ποσά 62.815,92 € κατατέθηκαν σε δύο (2) τραπεζικούς λογαριασμούς, με συνδικαιούχο τη σύζυγο του προσφεύγοντος και συνεπώς από το ως άνω ποσό, 31.407,96 € ο έλεγχος κατένειμε στον προσφεύγοντα και 31.407,96 € κατένειμε στη σύζυγο του.

γ) Ποσά 163.835,00 € κατατέθηκαν σε δύο (2) τραπεζικούς λογαριασμούς, με συνδικαιούχο τον του και συνεπώς από το ως άνω ποσό, 81.917,50 € ο έλεγχος κατένειμε στον προσφεύγοντα και 81.917,50 € κατένειμε στον

δ) Ποσό 100,00 € κατατέθηκε σε ένα (1) τραπεζικό λογαριασμό, με συνδικαιούχο τον αδερφό του προσφεύγοντος του και συνεπώς από ως άνω ποσό 50,00 € ο έλεγχος κατένειμε στον προσφεύγοντα και 50,00 € στον αδελφό του.

Βάσει των ανωτέρω, οι πρωτογενείς καταθέσεις του προσφεύγοντος, για την υπό κρίση χρήση, διαμορφώθηκαν ως ακολούθως:

Χρήση	Πρωτογενείς καταθέσεις σε Λογαριασμούς του προσφεύγοντος	Σύνολο
2011	396.857,10 €	396.857,10 €

Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε, κατόπιν της επεξεργασίας των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος για την χρήση 2011 και βάσει του ως άνω καταμερισμού, κατέληξε σε πρωτογενείς καταθέσεις για την υπό κρίση χρήση, οι οποίες δεν καλύπτονταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος και διαπίστωσε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, για την υπό κρίση χρήση, ποσού ύψους 375.177,10 € για τον προσφεύγοντα (396.857,10€-21.680,00€) και ποσού ύψους 31.407,96 € για τη σύζυγό του, που αφορούσαν σε προσαύξηση περιουσίας βάσει των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ν 2238/94.

Επιπροσθέτως, από την επεξεργασία των κινήσεων των δανειακών λογαριασμών του προσφεύγοντος προέκυψε ότι το έτος 2011 έλαβε στεγαστικό δάνειο ύψους 183.097,88 €, με ημερομηνία εκταμίευσης την 06/04/2011. Το ως άνω ποσό διαπιστώθηκε ότι διατέθηκε από τον προσφεύγοντα, είτε για αγορά ακινήτων, είτε για την εξόφληση παλαιότερων δανειακών υποχρεώσεων του και ως εκ τούτου δε λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο. Περαιτέρω από τον έλεγχο

διαπιστώθηκαν ανακρίβειες στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος (κωδ 781) του οικείου έτους, τόσο ως προς το πραγματικό ύψος του ληφθέντος στεγαστικού δανείου σε σχέση με το δηλωθέν, όσο και ως προς την ορθή απεικόνιση του στο Φορολογικό έτος στο οποίο πραγματοποιήθηκε η εκταμίευση του. Επίσης διαπιστώθηκαν ανακρίβειες αναφορικά με τα ποσά που καταβλήθηκαν για τις πληρωμές εξυπηρέτησης του ως άνω δανείου σε σχέση με τα δηλωθέντα (κωδ 727 της δήλωσης) του οικείου έτους. Σημειώνεται ότι οι ως άνω διαπιστωθείσες ανακρίβειες δεν επηρέασαν περαιτέρω τον καταλογισμό που έγινε από τον έλεγχο και δεν προέκυψε προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών από τη νέα εκκαθάριση του φόρου.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης υιοθέτησε τα συμπεράσματα της από 04/12/2017 πληροφοριακής έκθεσης της Υ.Ε.Ε.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, κατέληξε στη διαπίστωση ότι οι παραπάνω απεικονιζόμενες διαφορές αποτελούν προσαύξηση περιουσίας και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/...-...-**2018** ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα, διότι εκδόθηκε χωρίς να του παρασχεθεί το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης. Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 § 2 του Συντάγματος και του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999 - ΚΔΔ), θεμελιώνεται δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου, σε κάθε περίπτωση διοικητικής ενέργειας ή διοικητικού μέτρου που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του. Το άρθρο 6 του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. 2660/1999 (Α' 45) του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας ορίζει ότι οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζουν 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. Στην προκειμένη περίπτωση καμία από τις προαναφερόμενες προϋποθέσεις του νόμου δεν τηρήθηκε. Η φορολογική αρχή κοινοποίησε δια θυροκολλησεως όχι στη δηλωθείσα στην οικεία φορολογική αρχή διεύθυνση κατοικίας του, ήτοι στο, αλλά μη νομίμως στη διεύθυνση της ανώνυμης εταιρείας «.....» (επί της οδού αρ...), η οποία μάλιστα, ήδη από τις αρχές Δεκεμβρίου 2017 έπαψε να αποτελεί έδρα της εν λόγω επιχείρησης.

- 2) Παραγραφή της χρήσης 2011. Στην υπό κρίση περίπτωση, η Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, του επιδόθηκε από το δικαστικό επιμελητή στις 20 Φεβρουαρίου 2018, όταν είχε ήδη παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό.
- 3) Η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα, διότι εκδόθηκε κατά παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου και συγκεκριμένα λόγω πλάνης περί τα πράγματα. Ειδικότερα:
- Οι εν λόγω δήθεν πρωτογενείς καταθέσεις στους προαναφερθέντες τραπεζικούς του λογαριασμούς δεν συνιστούν προσαύξηση της περιουσίας του καθότι από τα προσκομιζόμενα δικαιολογητικά προκύπτει σαφώς η πηγή και η αιτία τους και συγκεκριμένα: Στον πίνακα πρωτογενών καταθέσεων για τη χρήση 2011 που συνέταξε η αρμόδια φορολογική αρχή και στις καταχωρίσεις: i) με αύξοντα αριθμό «1» ποσού 1.800 ευρώ, ii) με αύξοντα αριθμό «2» ποσού 2.000 ευρώ, iii) με αύξοντα αριθμό «3» ποσού 98,62 ευρώ, iv) με αύξοντα αριθμό «4» ποσού 1.183,34 ευρώ, v) με αύξοντα αριθμό «9» ποσού 460 ευρώ, vi) με αύξοντα αριθμό «10» ποσού 1.593,04 ευρώ, vii) με αύξοντα αριθμό «19» ποσού 585 ευρώ, viii) με αύξοντα αριθμό «21» ποσού 800 ευρώ, ix) με αύξοντα αριθμό «24» ποσού 4.400 ευρώ, x) με αύξοντα αριθμό «25» ποσού 352 ευρώ, xi) με αύξοντα αριθμό «27» ποσού 4.227 ευρώ, xii) με αύξοντα αριθμό «32» ποσού 440 ευρώ, xiii) με αύξοντα αριθμό «39» ποσού 5.000 ευρώ, xiv) με αύξοντα αριθμό «46» ποσού 1.280,65 ευρώ, xv) με αύξοντα αριθμό «52» ποσού 11.317 ευρώ, xvi) με αύξοντα αριθμό «54» ποσού 1.600 ευρώ, xvii) με αύξοντα αριθμό «55» ποσού 470 ευρώ, xviii) με αύξοντα αριθμό «56» ποσού 3.000 ευρώ, xix) με αύξοντα αριθμό «63» ποσού 140 ευρώ, xx) με αύξοντα αριθμό «64» ποσού 3.680 ευρώ, xxi) με αύξοντα αριθμό «67» ποσού 552,67 ευρώ και xxii) με αύξοντα αριθμό «87» ποσού 12.764,67 ευρώ, (σύνολο των ανωτέρω αναφερόμενων κινήσεων συνολικού ύψους 57.716,99 €), δεν συνιστούν προσαύξηση της περιουσίας του, αλλά συναλλαγές εξυπηρέτησης δοσοληπτικού λογαριασμού της ανώνυμης εταιρείας «.....» με διακριτικό τίτλο «.....» συμφερόντων της συζύγου του και της συζύγου του συνεταίρου του κ. Οι εν λόγω κινήσεις έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της ανωτέρω ανώνυμης εταιρείας με το αιτιολογικό «Δοσοληπτικός Λογαριασμός σε κωδικό Ε.Γ. Λογιστικού Σχεδίου 35.02» και η πηγή τους προκύπτει σαφέστατα από τις προσκομιζόμενες καρτέλες κίνησης του με αριθ. τραπεζικού λογαριασμού όψεως της εν λόγω εταιρείας στην Τράπεζα Πειραιώς. Ο λόγος που χρησιμοποιήθηκε ο συγκεκριμένος τραπεζικός λογαριασμός είναι διότι για την εξόφληση των εν λόγω συναλλαγών απαιτείτο η κατοχή και χρήση πιστωτικής κάρτας, πλην όμως η εν λόγω ανώνυμη εταιρεία δεν είχε τέτοια στην κατοχή της. Κατ' απαίτηση των προμηθευτών της ανώνυμης εταιρείας και προκειμένου να εξυπηρετήσει την ως άνω εταιρεία χρησιμοποιήθηκε για τις εν λόγω συναλλαγές πιστωτική κάρτα και για την εξόφλησή τους εμβάστηκαν τα εν λόγω ποσά στον συγκεκριμένο τραπεζικό λογαριασμό. (βλ. σχετικά παραστατικά).

- Στον πίνακα πρωτογενών καταθέσεων για τη χρήση 2011 που συνέταξε η αρμόδια φορολογική αρχή και στις καταχωρίσεις: i. με αύξοντα αριθμό «5» ποσού 2.000 ευρώ, ii) με αύξοντα αριθμό «11» ποσού 4.000 ευρώ, iii) με αύξοντα αριθμό «14» ποσού 1.467,91 ευρώ, iv) με αύξοντα αριθμό «22» ποσού 3.900 ευρώ, v) με αύξοντα αριθμό «26» ποσού 5.000 ευρώ, vi) με αύξοντα αριθμό «29» ποσού 5.300 ευρώ, vii) με αύξοντα αριθμό «31» ποσού 3.000 ευρώ, viii) με αύξοντα αριθμό «33» ποσού 2.000 ευρώ, ix) με αύξοντα αριθμό «36» ποσού 7.500 ευρώ, x) με αύξοντα αριθμό «38» ποσού 3.100 ευρώ, xi) με αύξοντα αριθμό «41» ποσού 5.000 ευρώ, xii) με αύξοντα αριθμό «42» ποσού 5.000 ευρώ, xiii) με αύξοντα αριθμό «43» ποσού 2.450 ευρώ, xiv) με αύξοντα αριθμό «45» ποσού 7.500 ευρώ, xv) με αύξοντα αριθμό «49» ποσού 4.000 ευρώ, xvi) με αύξοντα αριθμό «71» ποσού 2.000 ευρώ, xvii) με αύξοντα αριθμό «72» ποσού 3.800 ευρώ, xviii) με αύξοντα αριθμό «76» ποσού 4.440 ευρώ, xix) με αύξοντα αριθμό «77» ποσού 1.100 ευρώ, xx) με αύξοντα αριθμό «80» ποσού 1.000 ευρώ, xxi) με αύξοντα αριθμό «82» ποσού 1.000 ευρώ, (σύνολο των ανωτέρω αναφερόμενων κινήσεων συνολικού ύψους 74.557,91 €), δεν συνιστούν προσαύξηση της περιουσίας του, αλλά συναλλαγές εξυπηρέτησης δοσοληπτικού λογαριασμού της ως άνω ανώνυμης εταιρείας, συμφερόντων της συζύγου του και της συζύγου του συνεταίρου του κ. Οι εν λόγω κινήσεις έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της ανωτέρω ανώνυμης εταιρείας με το αιτιολογικό «Δοσοληπτικός Λογαριασμός σε κωδικό Ε.Γ. Λογιστικού Σχεδίου 35.02», που προσκομίζεται με την παρούσα και η πηγή τους προκύπτει σαφέστατα από τις προσκομιζόμενες καρτέλες κίνησης του με αριθ. τραπεζικού λογαριασμού όψεως της εν λόγω εταιρείας στην Τράπεζα Πειραιώς. Ως εκ τούτου, από τα προσκομιζόμενα αποδεικτικά στοιχεία προκύπτει ότι οι εν λόγω συναλλαγές δεν συνιστούν αμοιβές του και κατ' επέκταση μη νόμιμη προσαύξηση της περιουσίας του, αλλά συναλλαγές εξυπηρέτησης για την κάλυψη των εξόδων του προσωπικού της ανωτέρω ανώνυμης εταιρείας.
- Στον πίνακα πρωτογενών καταθέσεων για τη χρήση 2011 που συνέταξε η αρμόδια φορολογική αρχή και στην καταχώριση με αύξοντα αριθμό «8» ποσού 5.355,46 ευρώ δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας του, αλλά αποτελεί απολύτως νόμιμη συναλλαγή και συγκεκριμένα επιστροφή φόρου εισοδήματος από τηΔ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης αναφορικά με την ατομική επιχείρησή του ως ιατρός – γυναικολόγος, το οποίο άλλωστε προκύπτει σαφέστατα από τις προσκομιζόμενες καρτέλες κίνησης του εν λόγω τραπεζικού λογαριασμού, καθότι φέρει και σχετική αιτιολογία.
- Στον πίνακα πρωτογενών καταθέσεων για τη χρήση 2011 που συνέταξε η αρμόδια φορολογική αρχή και στις καταχωρίσεις: i) με αύξοντα αριθμό «7» ποσού 4.000 ευρώ, ii) με αύξοντα αριθμό «12» ποσού 9.999,80 ευρώ, iii) με αύξοντα αριθμό «13» ποσού 3.000 ευρώ, iv) με αύξοντα αριθμό «34» ποσού 4.000 ευρώ, v) με αύξοντα αριθμό «35» ποσού 15.557,64 ευρώ, vi) με αύξοντα αριθμό «40» ποσού 3.000 ευρώ, vii) με αύξοντα αριθμό

«44» ποσού 13.000 ευρώ, viii) με αύξοντα αριθμό «48» ποσού 5.500 ευρώ, ix) με αύξοντα αριθμό «51» ποσού 9.000 ευρώ, x) με αύξοντα αριθμό «58» ποσού 5.000 ευρώ, xi) με αύξοντα αριθμό «59» ποσού 8.500 ευρώ, xii) με αύξοντα αριθμό «61» ποσού 11.174,63 ευρώ, xiii) με αύξοντα αριθμό «65» ποσού 5.000 ευρώ, xiv) με αύξοντα αριθμό «75» ποσού 5.000 ευρώ, xv) με αύξοντα αριθμό «79» ποσού 4.000 ευρώ, xvi) με αύξοντα αριθμό «86» ποσού 3.000 ευρώ, δεν συνιστούν προσαύξηση της περιουσίας του, αλλά αντιθέτως καταθέσεις εισπράξεων από την εταιρεία «..... –». Οι εν λόγω κινήσεις έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της ως άνω εταιρείας με το αιτιολογικό «Καταθέσεις Εισπράξεων», που προσκομίζονται με την παρούσα και ως εκ τούτου αφορούν συναλλαγές εξυπηρέτησής τους και όχι ποσά προσαύξησης περιουσίας του.

- Στον πίνακα πρωτογενών καταθέσεων για τη χρήση 2011 που συνέταξε η αρμόδια φορολογική αρχή και στις καταχωρίσεις: i) με αύξοντα αριθμό «15» ποσού 25.000 ευρώ, ii) με αύξοντα αριθμό «16» ποσού 25.012,50 ευρώ, iii) με αύξοντα αριθμό «18» ποσού 50.000 ευρώ, iv) με αύξοντα αριθμό «50» ποσού 25.012,50 ευρώ, v) με αύξοντα αριθμό «69» ποσού 25.000 ευρώ, δεν συνιστούν προσαύξηση της περιουσίας του, αλλά εισπράξεις της συζύγου του, κας, καθώς και της συζύγου του κ., κας., οι οποίες χρησιμοποίησαν τον εν λόγω τραπεζικό λογαριασμό προς δική τους εξυπηρέτηση. Οι εν λόγω συναλλαγές συνολικού ποσού 150.025 ευρώ προέρχονται από πώληση μετοχών της ανώνυμης εταιρείας «.....» που κατείχαν η σύζυγός του και η σύζυγος του κ. προς την αγγλική εταιρεία «..... Ltd», όπως προκύπτει από το από 24-9-2009 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Πώλησης Μετοχών Ανώνυμης εταιρείας που προσκομίζει με την παρούσα. Η εξόφληση του τιμήματος από την πώληση των μετοχών έλαβε χώρα τμηματικά για αυτό και έγιναν τμηματικές καταβολές στον εν λόγω τραπεζικό λογαριασμό, καταβλήθηκαν δε οι αναλογούντες φόροι στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης όπως προκύπτει από το προσκομιζόμενο διπλότυπο είσπραξης.
- Στον πίνακα πρωτογενών καταθέσεων για τη χρήση 2011 που συνέταξε η αρμόδια φορολογική αρχή και στις καταχωρίσεις: i) με αύξοντα αριθμό «68» ποσού 5.000 ευρώ, ii) με αύξοντα αριθμό «70» ποσού 29.899,60 ευρώ, iii) με αύξοντα αριθμό «73» ποσού 3.000 ευρώ, iv) με αύξοντα αριθμό «74» ποσού 3.000 ευρώ, v) με αύξοντα αριθμό «78» ποσού 5.000 ευρώ, vi) με αύξοντα αριθμό «81» ποσού 500 ευρώ, vii) με αύξοντα αριθμό «88» ποσού 1.000 ευρώ, δεν συνιστούν προσαύξηση της περιουσίας του, αλλά αφορούν ποσά που προέρχονται από αναλήψεις του ανοικτού δανείου που διατηρούσε στην Τράπεζα Πειραιώς. Ως εκ τούτου το σύνολο των ανωτέρω καταθέσεων ύψους 77.299,20 ευρώ είναι γνωστής πηγής ή προέλευσης και συγκεκριμένα προέρχονται από το ανοικτό δάνειο με αριθ. λογαριασμού που του είχε χορηγήσει η Τράπεζα Πειραιώς, όπως προκύπτει σαφέστατα από τις προσκομιζόμενες καρτέλες κίνησης του με αριθ. τραπεζικού λογαριασμού ανοικτού προσωπικού δανείου του στην Τράπεζα Πειραιώς.

- Στον πίνακα πρωτογενών καταθέσεων για τη χρήση 2011 που συνέταξε η αρμόδια φορολογική αρχή και στις καταχωρίσεις με αύξοντα αριθμό «17» ποσού 500 ευρώ, «19» ποσού 100 ευρώ, «23» ποσού 55 ευρώ, «28» ποσού 10.000 ευρώ, «30» ποσού 289 ευρώ, «37» ποσού 10.000 ευρώ, «47» ποσού 5.000 ευρώ, «53» ποσού 875 ευρώ, «57» ποσού 100 ευρώ, «60» ποσού 3.500 ευρώ, «66» ποσού 1.000 ευρώ, «83» ποσού 2.000 ευρώ, «84» ποσού 511 ευρώ, «85» ποσού 900 ευρώ, δεν συνιστούν προσαύξηση της περιουσίας του, αλλά αφορούν επιστροφές χρημάτων από συγγενείς και συνεργάτες του, τους οποίους είχε διευκολύνει για την εξυπηρέτηση των προσωπικών τους αναγκών. Συνεπώς, οι ως άνω συναλλαγές συνολικού ύψους 34.930 ευρώ, αποτελούν ταμειακές διευκολύνσεις προς συγγενικά του πρόσωπα και συνεργάτες του.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί του ότι δεν του παρασχέθηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης από την φορολογική αρχή

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: *«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».*

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται 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. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: *«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».*

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: *«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον 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. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επίσης, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, **πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου**, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

Επειδή στο άρθρο 5- Κοινοποίηση πράξεων του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) 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 στο άρθρο 55 - Θυροκόλληση του Ν. 2717/1999 (ΚΔιοικΔικ) 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 της έκθεσης. 2. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, του επιδοτέου εγγράφου στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου». Στο δε άρθρο 56 - έκθεση του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «1. Για κάθε επίδοση, το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση. 2. Η έκθεση, εκτός από τα στοιχεία που ορίζονται στην παρ. 3 του άρθρου 44, πρέπει να μνημονεύει: α) την παραγγελία προς επίδοση, β) σαφή προσδιορισμό του επιδοτέου εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά, γ) την ημέρα και την ώρα της επίδοσης, δ) το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο και την ιδιότητα με την οποία το παρέλαβε, καθώς και ε) τους λόγους που προκάλεσαν τη θυροκόλληση. 3. Η έκθεση υπογράφεται από το όργανο της επίδοσης, καθώς και από το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο. Σε περίπτωση θυροκόλλησης, η έκθεση υπογράφεται από το όργανο και το μάρτυρα».

Επειδή στο άρθρο 10§4 του Ν. 4174/2013, ως ίσχυε κατά το χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης της πράξης προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ορίζεται ότι: « 4. Ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, υποχρεούται να ενημερώνει εγγράφως τη Φορολογική Διοίκηση εντός τριάντα (30) ημερών για μεταβολές στην επωνυμία, το διακριτικό τίτλο, τη διεύθυνση κατοικίας ή τη διεύθυνση των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, την έδρα, το αντικείμενο της δραστηριότητας, τη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, καθώς και τις λοιπές πληροφορίες που παρασχέθηκαν κατά το χρόνο της εγγραφής. Η υποχρέωση ενημέρωσης για μεταβολές στα ατομικά στοιχεία φορολογούμενου φυσικού προσώπου, που δεν αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητά του δεν υπόκειται σε προθεσμία. Ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλείται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης τις μεταβολές των προηγούμενων εδαφίων, μέχρι το χρόνο ενημέρωσής της. Με απόφαση του Γενικού

Γραμματέα καθορίζονται ο τρόπος ενημέρωσης και οι λεπτομέρειες εφαρμογής της παρούσας παραγράφου.».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εφάρμοσε επιμελώς την ανωτέρω προβλεπόμενη διαδικασία και συγκεκριμένα κοινοποίησε, δια θυροκολλήσεως, παρουσία μάρτυρα, στις 08-12-2017 το αριθμ./07-12-2017 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν. 4174/2013 με συνημμένη την πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. Συγκεκριμένα, η φορολογική αρχή μετέβη αρχικά στο προκειμένου να εντοπίσει την οικία του προσφεύγοντος ενώ για το σκοπό αυτό προχώρησε και σε τηλεφωνική επικοινωνία με το Κοινοτικό Κατάστημα Επειδή δεν κατέστη δυνατό να ανευρεθεί, η φορολογική αρχή θυροκόλλησε το ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου με συνημμένη την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, στην τελευταία δηλωθείσα έδρα της εταιρείας «.....», επί της οδού αριθ., της οποίας ο προσφεύγων τυγχάνει Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος, ως πραγματικό χώρο άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος και αφού η φορολογική αρχή είχε εξαντλήσει τις προσπάθειες εντοπισμού του στο, στη δηλωθείσα επαγγελματική του έδρα και κατοικία. Δεδομένου ότι ο προσφεύγων υπέβαλε δήλωση μεταφοράς έδρας της ως άνω επιχείρησης από την οδό αριθ., επί της οδού αριθ., κατά την 26/03/2018, όπως προκύπτει από το υποσύστημα μητρώου του Τaxis και συνεπώς, ο ως άνω ισχυρισμός προσχηματικά και καταχρηστικώς προβάλλεται από τον προσφεύγοντα και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επίσης, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ., ως ισχύει: *«Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».*

Επειδή, συνεπώς, εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν επικαλείται βλάβη, για την αποκατάσταση της οποίας απαιτείται η ακύρωση της ένδικης πράξης της φορολογικής αρχής, καθίσταται σαφές ότι ο υπό κρίση λόγος που εδράζεται στην έλλειψη διοικητικής ακρόασης, κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, είναι οπωσδήποτε απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

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».

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραγραφής της χρήσης 2011

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994, ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, πριν εκπνεύσει το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για **καταλογισμό** φόρου εισοδήματος για την εν λόγω χρήση, εκδόθηκε η υπ' αριθ./29-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 και ως εκ τούτου η παραγραφή διακόπηκε με την έκδοση της.

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη υπ' αριθ./29-12-2017 και η αντίστοιχη έκθεση ελέγχου έχουν εκδοθεί κατά την 29/12/2017.

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου χαρακτηρισμού ως προσαύξησης περιουσίας, των επίμαχων καταθέσεων λόγω του ότι τα εν λόγω ποσά δικαιολογούνται, καθόσον αφορούν σε συναλλαγές εταιριών που συμμετέχει ο ίδιος και η σύζυγος του και περί πλάνης περί τα πράγματα

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. ... 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ...Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή....», ενώ σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' και 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».

Με τη με αριθ. **ΠΟΛ. 1095/29.4.2011** εγκύκλιο ΥΠΟΙΚ, σχετικά με την ανωτέρω διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 που τροποποίησε την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, διευκρινίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «.....**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 παρ. 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 χρεώγραφα (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις κ.λπ.....11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση 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, με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 εισάγεται μια διαδικαστική ρύθμιση, ή μάλλον διευκρινίζεται απερίφραστα και κατηγορηματικά ένα διαδικαστικό θέμα σχετικά με το βάρος απόδειξης σε αυτές τις περιπτώσεις. Έχει ήδη κριθεί και νομολογιακά, ότι η επίμαχη διάταξη δε χαρακτηρίζει ως εισόδημα προσαύξηση που δε φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, αλλά απλώς κατανέμει το βάρος απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογούμενου, της πρώτης περιοριζόμενης στην εξακρίβωση της περιουσιακής προσαύξησης και του δεύτερου βαρυνόμενου με την απόδειξη της φορολόγησης ή της νόμιμης απαλλαγής από το φόρο ή της μη υπαγωγής σε φόρο των χρηματικών ποσών που τη δημιούργησαν (ΔΕΦΑΘ 3983/2015).

Σύμφωνα με πάγια νομολογία, ως «εισόδημα» κατά τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 4 και 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, νοείται και φορολογείται η πρόσδοδος που παράγεται περιοδικά, από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, και αποτελεί το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή τον καρπό των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, όχι και κάθε άλλη, μη έχουσα τα παραπάνω γνωρίσματα, προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός κι αν με ειδική διάταξη νόμου θεωρείται εισόδημα, για την υπαγωγή του στο φόρο (βλ. ΣτΕ 3872/2013, 420/1999 επταμ., 1663/1994, 3342/1985, 1453/1982, 3514/1975, 2417/1965 κ.ά.).

Επειδή, στο άρθρο 19, ως ίσχυε την υπό κρίση χρήση, (Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής) του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ) ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: **«1. Η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογουμένου ή της συζύγου του, κατά περίπτωση, από εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματίων και αν δε δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48. 2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει. Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης.[...] Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 16 και 17, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών.**

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....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 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου,

διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή περαιτέρω, με την **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β' Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής:

«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. [...] 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. [...] **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. [...] 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «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 [...].** 5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί. 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, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] 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 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 ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες

αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), [...]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.».

Επειδή, ο προσφεύγων, με την από .../.../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, μας απέστειλε συνημμένα ένα φάκελο ο οποίος περιείχε: Αντίγραφο κίνησης λογαριασμού της ALPHA BANK, αντίγραφα της κίνησης λογαριασμών της Τράπεζας Πειραιώς, που αφορούν σε κινήσεις λογαριασμών της ανώνυμης εταιρίας «.....», αντίγραφο της κίνησης λογαριασμού (αρ.) για ανοιχτό προσωπικό δάνειο, Ιδιωτικό συμφωνητικό πώλησης μετοχών ΑΕ, ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, εξώδικη δήλωση-πρόσκληση-καταγγελία, με ημερομηνία επίδοσης την 17/11/2017 και ιδιωτικό συμφωνητικό λύσης μίσθωσης της ανώνυμης εταιρίας «.....», Καρτέλα δοσοληπτικού λογαριασμού, από το Γενικό Ημερολόγιο κινήσεων της εταιρίας «.....», Invoice No/13-01-2011 και σαράντα δύο (42) διάφορα παραστατικά στοιχεία, τα οποία δεν είχαν προσκομιστεί στη Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, προκειμένου να τα λάβει υπόψη του ο έλεγχος.

Επειδή, τα προσκομιζόμενα με την αριθ. πρωτ./...-2018 ενδικοφανή προσφυγή δεν τα είχε στη διάθεσή της η Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, προκειμένου να τα λάβει υπόψη της κατά τον έλεγχο που πραγματοποίησε για την εν λόγω υπόθεση.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, κρίθηκε ότι απαιτούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις σχετικά με την υπό εξέταση υπόθεση. Συγκεκριμένα και προκειμένου να διαμορφωθεί βέβαιη κρίση περί των αποτελεσμάτων του ελέγχου, πρέπει να περιέλθουν σε γνώση του ελέγχου τα νέα προσκομισθέντα στοιχεία που αφορούν σε αιτιολόγηση της προσαύξησης περιουσίας που

καταλογίστηκε από τον έλεγχο στον προσφεύγοντα και των κινήσεων των τραπεζικών του λογαριασμών, στο βαθμό που αυτά μπορούν να επηρεάσουν την τελική κρίση του ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω η Υπηρεσία μας αποφάσισε με την υπ. αρ. .../-/-2018 Πράξη της, την αναπομπή της υπό εξέτασης υπόθεσης στη **Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης**, προκειμένου να κρίνει εάν μπορούν τα νέα στοιχεία να επηρεάσουν την τελική κρίση του ελέγχου.

Η **Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης**, λαμβάνοντας υπόψη της τα νέα στοιχεία, προχώρησε σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και συνέταξε την από **17-07-2018** «Έκθεση Συμπληρωματικών Ελεγκτικών Επαληθεύσεων», την οποία απέστειλε στην υπηρεσία μας με το υπ. αρ. πρωτ./17-07-2018 έγγραφο της (αρ. πρωτ. εισερχ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ/17-07-2018**), όπως αυτή διαμορφώθηκε.

Σύμφωνα με την προαναφερόμενη «Έκθεση Συμπληρωματικών Ελεγκτικών Επαληθεύσεων», η **Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης**, προχώρησε σε νέες ελεγκτικές διαπιστώσεις για την υπό κρίση χρήση, με βάση τα νέα στοιχεία που είχε στη διάθεση της. Κατόπιν της εξέτασης των ως άνω προσκομισθέντων στοιχείων, ο έλεγχος αποφάνθηκε ότι δε δύναται να προχωρήσει σε διαφοροποίηση του αρχικού του πορίσματος (ως αναφέρεται στην από 29.12.2017 έκθεση Φορολογίας Εισοδήματος), καταλήγοντας στις ακόλουθες διαπιστώσεις:

- Ως προς την από 08/01/2018 αίτηση προς την Τράπεζα Πειραιώς που αφορά σε χορήγηση αντιγράφων επιταγών, η οποία προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα:

Εκπρόθεσμη αίτηση προς την Τράπεζα Πειραιώς για προσκόμιση επιταγών, χωρίς ωστόσο να διευκρινίζει κάτι παραπάνω.

- Ως προς τα αντίγραφα κίνησης λογαριασμών της Τράπεζας Πειραιώς που αφορούν σε κινήσεις λογαριασμών της ανώνυμης εταιρίας «.....», τα οποία προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα:

Για τα αντίγραφα κίνησης λογαριασμών της Τράπεζας Πειραιώς που αφορούν σε κινήσεις λογαριασμών της ανώνυμης εταιρίας «.....», χωρίς την προσκόμιση των απαραίτητων παραστατικών (βιβλία – στοιχεία), έτσι ώστε να τεκμηριωθεί η ύπαρξη του αντίστοιχου εσόδου της ΑΕ, που να δικαιολογούν αυτές τις κινήσεις, ο έλεγχος έκρινε ότι δεν αποδεικνύεται η πηγή προέλευσης τους.

- Ως προς την καρτέλα του δοσοληπτικού λογαριασμού (35.02.00.0000) με αιτιολογία «Δοσοληπτικός Λογαριασμός», η οποία προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα:

Η καρτέλα του δοσοληπτικού λογαριασμού αποτελεί μια απλή λογιστική εγγραφή, η οποία όμως δεν πιστοποιείται από κάποιο σχετικό παραστατικό.

- Ως προς τον υπ' αριθ. λογαριασμό της Τράπεζας Πειραιώς που αφορά σε ανοικτό προσωπικό δάνειο του προσφεύγοντος και του οποίου αντίγραφο κίνησης προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα:

Με βάση τις συγκεκριμένες κινήσεις φαίνεται η κατάθεση μετρητών στις 28/02/2011 ποσού 5.000,00 ευρώ και η κατάθεση επιταγών στις 17/03/2011 ποσού 25.000,00 ευρώ και στις 22/11/2011 ποσού 29.899,60 ευρώ, χωρίς ωστόσο να αποδεικνύεται από την συγκεκριμένη κίνηση λογαριασμού η πηγή προέλευσης των συγκεκριμένων ποσών.

- Ως προς το ιδιωτικό συμφωνητικό πώλησης μετοχών ανώνυμης εταιρείας, στο οποίο εμφανίζεται ως πωλήτρια του ποσοστού 50% των μετοχών της ΑΕ, η σύζυγος του προσφεύγοντος,του με ΑΦΜ, σύμφωνα με το οποίο η αγοράστρια θα καταβάλει στις πωλήτριες σε τέσσερις ισόποσες το αντίστοιχο τίμημα, το οποίο συμφωνήθηκε στις τετρακόσιες χιλιάδες διακόσια ευρώ (400.200,00 ευρώ), κατά ποσοστό 50% στην καθεμία από τις δύο πωλήτριες, κατά την 25.03.2010, την 25.09.2010, την 25.03.2011 και κατά την 25.09.2011 αντίστοιχα, το οποίο προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα μαζί με τη δήλωση απόδοσης φόρου μεταβίβασης μετοχών:

Τα ως άνω προσκομισθέντα στοιχεία θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ελλιπή, γιατί δεν προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα ταυτόχρονα, η δήλωση μεταβολής της σύνθεσης του μετοχικού κεφαλαίου της ως άνω εταιρείας που υποβλήθηκε στην ΦΑΕ, το ΦΕΚ μεταβίβασης των μετοχών καθώς και το συμβολαιογραφικό έγγραφο που καταρτίστηκε για την μεταβίβαση των ως άνω μετοχών.

- Ως προς το υπ' αριθ./13.01.2011 invoice, το οποίο αφορά στην εταιρία «.....», φωτοαντίγραφο του οποίου προσκόμισε ο προσφεύγων:

Ο προσφεύγων δεν αναφέρει σε ποια συναλλαγή αφορά, ούτε προσκομίζει κάποιο ιδιωτικό συμφωνητικό που να προκύπτει το είδος της σχέσης, ώστε να είναι εφικτό να διασταυρωθεί η ακριβής πηγή και αιτία προέλευσης του, (πίστωση) στον λογαριασμό του και συνεπώς, ο έλεγχος το απέρριψε. Άλλωστε σε κάθε περίπτωση, οι εταιρείες, εκ του νόμου αποτελούν ξεχωριστές οντότητες, οι οποίες βάσει των σχετικών διατάξεων για να εξυπηρετούν τους επαγγελματικούς σκοπούς τους, έχουν υποχρεωτικά δικό τους ταμείο και καταθέσεις όψεως.

- Ως προς τα σαράντα δύο (42) παραστατικά, των οποίων φωτοαντίγραφα προσκόμισε ο προσφεύγων:

Με βάση αποκλειστικά και μόνο τα υπό κρίση παραστατικά, ο έλεγχος έκρινε δεν μπορεί να εξασφαλιστεί η ακρίβεια των όσων αναφέρονται σ' αυτά, λόγω της έλλειψης περαιτέρω στοιχείων, τα οποία να προσδιορίζουν την προέλευση αυτών των εισοδημάτων.

- Ως προς τις τέσσερις τραπεζικές ενημερότητες καταναλωτικών δανείων, τις οποίες προσκόμισε ο προσφεύγων:

Ο αρχικός έλεγχος έλαβε υπόψη του τις κινήσεις των δανειακών λογαριασμών του προσφεύγοντος, προκειμένου να διαπιστώσει τυχόν ανακρίβειες αναφορικά με τα δηλωθέντα ποσά των δανείων, που εκταμιεύθηκαν και τα δηλωθέντα ποσά που καταβλήθηκαν για την πληρωμή τόκων και δόσεων. Από τις διαπιστώσεις που περιέχονται στην από 29/12/2017 έκθεση ελέγχου για το

ελεγχόμενο έτος, προέκυψε ότι ο προσφεύγων δε δήλωσε στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλλε για το οικείο έτος, κανένα ποσό στον κωδικό 781 (χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια δωρεές κλπ.), ως προς την εκταμίευση δανείου.

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων, η φορολογική αρχή έκρινε ότι δεν υφίσταται κανένα νέο στοιχείο που να μπορεί να το κάνει αποδεκτό και ότι δεν υφίσταται διαφοροποίηση από το αρχικό της αποτέλεσμα.

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 στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων επικαλείται, χωρίς να αποδεικνύει, βάσει των διατάξεων της εγκυκλίου ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015, ότι η προσαύξηση περιουσίας κατά το συνολικό ποσό των 34.830,00 € στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, κατά το έτος 2011, προέρχεται από επιστροφές χρημάτων από συγγενείς και φίλους τους οποίους διευκόλυνε, ήτοι από επιστροφές «δανείων» που τους χορήγησε, χωρίς να προσκομίζει τις σχετικές συμβάσεις δανείου που επικαλείται, καθώς και στοιχεία, ώστε να αποδεικνύεται ότι έχουν καταβληθεί ή καταλογιστεί τα αντίστοιχα τέλη χαρτοσήμου που προβλέπονται από τις ισχύουσες διατάξεις.

Επειδή με βάση τη θεμελιώδη **Αρχή της αυτοτέλειας της λογιστικής οντότητας**, η οποία διέπει τη λειτουργία της οικονομικής μονάδας, η περιουσία και η οικονομική της κατάσταση διαχωρίζεται από εκείνη του φορέα της, δηλαδή του επιχειρηματία ή του μετόχου. Τα οικονομικά της στοιχεία και οι καταστάσεις που τηρούνται στα βιβλία της δεν σχετίζονται σε καμία περίπτωση με την περιουσιακή κατάσταση του φορέα της. Πρόκειται, δηλαδή, για μία ξεχωριστή οντότητα.

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην **ΠΟΛ 1175/16-11-2017**, σε 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, ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου. **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.** Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκόμισε

επαρκή στοιχεία, ώστε οι επίμαχες πιστώσεις να αποδεικνύεται ότι συσχετίζονται με τα ακαθάριστα έσοδα της ως άνω ανώνυμης εταιρίας, λαμβανομένου υπόψη και του ΦΠΑ που αναλογεί.

Επειδή τα αντίγραφα κίνησης λογαριασμών της Τράπεζας Πειραιώς που αφορούν σε κινήσεις λογαριασμών της ανώνυμης εταιρίας «.....», ο δοσοληπτικός λογαριασμός, καθώς και τα λοιπά στοιχεία που προσκομίζει ο προσφεύγων αφορούν στην ως άνω ανώνυμη εταιρία, στην οποία δεν συμμετέχει ο προσφεύγων ως μέτοχος ή με άλλη ιδιότητα, όπως προκύπτει από την από 29/12/2017 έκθεση ελέγχου, της φορολογικής αρχής και δεν δηλώνεται «αμοιβή» ως συνεργάτη ή αντιπροσώπου ή εντολοδόχου της ανώνυμης εταιρίας, από τον προσφεύγοντα, για να αιτιολογείται η ως άνω απαίτηση της επιχείρησης από τον προσφεύγοντα που απεικονίζεται στο δοσοληπτικό λογαριασμό, ούτε αιτιολογείται από τα προσκομισθέντα στοιχεία για ποια εκτέλεση έργου ή για ποια καθορισμένη εργασία πιστώνονταν τα σχετικά ποσά στο λογαριασμό του (π.χ. εκτελωνισμός ή ταξίδι για λήψη παραγγελιών). Το αυτό ισχύει και ως προς τις πιστώσεις που κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, αφορούν σε έξοδα προσωπικού της ανώνυμης εταιρίας, τα οποία θα έπρεπε να παρακολουθούνται αντίστοιχα στο λογαριασμό «35.01- Προσωπικό - Λογαριασμοί προς απόδοση» και το ποσό να πιστωθεί σε λογαριασμό του συγκεκριμένου δικαιούχου.

Επειδή, σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, καθώς και με την εγκύκλιο ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 της Γ.Γ.Δ.Ε., διευκρινίστηκε ότι η ανάλωση κεφαλαίου σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ν. 2238/1994 προβλέπεται από τη φορολογική νομοθεσία για τον περιορισμό ή την κάλυψη της προστιθέμενης διαφοράς αντικειμενικών δαπανών, προκειμένου να υπολογίσει η φορολογική αρχή ποιο ποσό από το κεφάλαιο που φορολογήθηκε τα προηγούμενα έτη απέμεινε, προκειμένου να καλύψει τη διαφορά του δηλωθέντος εισοδήματος και των δαπανών του υπό κρίση έτους και συνεπώς ο παραπάνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν φορολογήθηκε για προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών κατά το κρινόμενο έτος.

Επισημαίνεται ότι ο προσφεύγων για το υπό κρίση έτος, έκανε ήδη χρήση ανάλωσης κεφαλαίου, δεδομένου ότι συμπεριέλαβε στον κωδικό 787 (Ανάλωση Κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο) του Πίνακα 6, της φορολογικής δήλωσης που υπέβαλλε, ποσό ύψους 122.100,00 €.

Επειδή ο προσφεύγων, επικαλείται μεταξύ άλλων, ότι στον πίνακα πρωτογενών καταθέσεων για τη χρήση 2011 που συνέταξε η αρμόδια φορολογική αρχή, στην καταχώριση με αύξοντα αριθμό «8» το ποσό των 5.355,46 ευρώ δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας του, αλλά αποτελεί απολύτως νόμιμη συναλλαγή και συγκεκριμένα επιστροφή φόρου εισοδήματος από τη Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης.

Ως προς την ως άνω πίστωση ποσού 5.355,46 ευρώ κατά την 09-02-2011, στον υπ' αριθ. κοινό καταθετικό λογαριασμό GR που τηρούσε ο προσφεύγων στη Τράπεζα Πειραιώς, με συνδικαιούχο τον και αναφέρεται ως αιτιολογία ΕΙΣΕΡΧΟΜΕΝΟ ΕΜΒΑΣΜΑ Β/Ο ΔΟΥ ... THES/02/2011 ...

Προς διερεύνηση του θέματος σχετικά με την αδικαιολόγητη κατάθεση στον υπ' αριθ. με IBAN GR κοινό καταθετικό λογαριασμό της Τράπεζας Πειραιώς, συνολικού ποσού 5.355,46 €, η Υπηρεσία μας επικοινωνήσε με τη Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης. Από το τηρούμενο αρχείο της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης προέκυψε ότι το ως άνω ποσό απεστάλη με την υπ' αριθ./08-02-2011 εντολή στον ΑΦΜ, συνδικαιούχο του ως άνω λογαριασμού και αφορά σε επιστροφή φόρου εισοδήματος του οικονομικού έτους 2010 και ως εκ τούτου δεν θεωρείται προσαύξηση περιουσίας από μη γνωστή πηγή.

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος κατά το ποσό των 5.355,46/2 ήτοι 2.677,73 €, που του καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας, γίνεται αποδεκτός.

Επιπροσθέτως ο προσφεύγων επικαλείται ότι, στον πίνακα πρωτογενών καταθέσεων για τη χρήση 2011 που συνέταξε η αρμόδια φορολογική αρχή και στις καταχωρίσεις με αύξοντα αριθμό «15» ποσού 25.000 ευρώ, ii) με αύξοντα αριθμό «16» ποσού 25.012,50 ευρώ, iii) με αύξοντα αριθμό «18» ποσού 50.000 ευρώ, iv) με αύξοντα αριθμό «50» ποσού 25.012,50 ευρώ, v) με αύξοντα αριθμό «69» ποσού 25.000 ευρώ, δεν συνιστούν προσαύξηση της περιουσίας του, αλλά εισπράξεις της συζύγου του, κας, καθώς και της συζύγου του κ., κας., οι οποίες χρησιμοποίησαν τον εν λόγω τραπεζικό λογαριασμό προς δική τους εξυπηρέτηση.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει το από 24/09/2009 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Πώλησης Μετοχών Ανώνυμης Εταιρείας, το οποίο κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, στις 24/09/2009, καθώς και δήλωση απόδοσης φόρου μεταβίβασης μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α. (ΠΟΛ.1053/2003), η οποία υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, συνοδευόμενη από το υπ' αριθμ./2009 διπλότυπο καταβολής του φόρου. Βάσει του ως άνω Ιδιωτικού Συμφωνητικού, η σύζυγός του προσφεύγοντος και η, μέτοχοι της ανώνυμης εταιρίας «..... Α.Ε.», πούλησαν συνολικά 30.000 μετοχές που κατείχαν (15.000 έκαστη), στην αγγλική εταιρεία «..... Ltd». Το τίμημα για την πώληση των ως άνω μετοχών ορίστηκε συνολικά στο ποσό των 400.200,00 € (200.100,00 € έκαστη). Για την εξόφληση του ως άνω ποσού των 200.100,00 €, που αντιστοιχούσε στο ποσό που θα ελάμβανε η σύζυγος του προσφεύγοντος, υποσχέθηκε η αγοράστρια εταιρία να το καταβάλλει ως ακολούθως: ποσό 100.050,00 € αυθημερόν και το υπόλοιπο σε τέσσερεις (4) ισόποσες εξαμηνιαίες δόσεις ποσού εκάστης 25.012,50 €, είτε με έμβασμα είτε με επιταγή, καταβλητέες κατά την 25.03.2010, την 25.09.2010, την 25.03.2011 και κατά την 25.09.2011 αντίστοιχα στον υπ' αριθμ. κοινό λογ/σμό της Τράπεζας Πειραιώς, με IBAN GR με δικαιούχους τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του.

Από τον πίνακα πρωτογενών καταθέσεων του ως άνω λογαριασμού που συνέταξε η φορολογική αρχή προκύπτουν τα ακόλουθα:

- Κατάθεση κατά την 21/03/2011 εισερχομένου εμβάσματος, στον λογαριασμό IBAN GR ποσού 25.012,50 € με αιτιολογία κατάθεσης Β/Ο LTD INSTALMENT-
- Κατάθεση κατά την 22/09/2011 εισερχομένου εμβάσματος, στον λογαριασμό IBAN GR ποσού 25.012,50 € με αιτιολογία κατάθεσης Β/Ο LTD INSTALMENT-

Από τις ως άνω κινήσεις προκύπτει ότι οι πιστώσεις αυτές συνολικού ποσού 50.025,00 €, αποτελούν το τμηματικό τίμημα καταβολής της αγοράστριας εταιρίας «..... Ltd» προς τη σύζυγο του προσφεύγοντος και συνεπώς προέρχονται από γνωστή πηγή και δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 48 παρ 3 του Ν. 2238/1994.

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος κατά το ποσό των 50.025,00 €, ήτοι 25.012,50 €, για έκαστο των συζύγων, που του καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας, γίνεται αποδεκτός. Επισημαίνεται δε ότι τα ως άνω ποσά των 50.025,00 €, είχε υποχρέωση να τα συμπεριλάβει η σύζυγος του προσφεύγοντος στον κωδικό 782 (χρηματικά ποσά από διάθεση περιουσιακών στοιχείων), του πίνακα 6, της υποβληθείσας δήλωσης εισοδήματος φυσικών προσώπων του οικείου οικ. έτους.

Βάσει των ανωτέρω η προσαύξηση περιουσίας που καταλογίζεται για το υπό κρίση έτος διαμορφώνεται ως ακολούθως:

Χρήση	Πρωτογενείς καταθέσεις βάσει Ελέγχου		Πρωτογενείς καταθέσεις βάσει Απόφασης	
	Προσφεύγων	Σύζυγος	Προσφεύγων	Σύζυγος
2011	375.177,10 €	31.407,96 €	347.486,87 €	6.395,46 €

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 με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58

Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

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. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε

υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ./29-12-2017, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

- Η υπ' αριθμ./29-12-2017, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012:

Διαφορά φόρου: **151.573,98 €**

	(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 Χ 0,73% = 40,15%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	181.888,78€	75.786,99€	60.856,95€	136.643,94 €	136.643,94 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από .../.../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «..... του» - **ΑΦΜ**, και την **τροποποίηση** της με αριθμό/29-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης ως προς τα ποσά των 27.690,23 € και 25.012,50 € για τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του αντίστοιχα, που προέρχονται από νόμιμη πηγή και που καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας και ως προς την εφαρμογή της ευνοϊκότερης διάταξης σχετικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων, με βάση το σκεπτικό της παρούσας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Εισοδήματα 01/01/2011–31/12/2011		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολ/τέο εισόδημα	Ατομικό	23.600,00	398.777,10	371.086,87	347.486,87
	Της συζύγου	0,00	41.117,85	6.395,16	6.395,16

Φόρος	Χρεωστικό ποσό	624,82	169.569,87	152.198,80	151.573,98
Εισφορά αλληλεγγύης		2.242,85	16.773,44	15.004,52	12.761,67
Τέλος επιτηδεύματος		900,00	900,00	900,00	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			202.734,06		
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013				75.786,99	75.786,99
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013				60.856,95	60.856,95
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών		3.767,67	389.977,37	304.747,26	300.979,59
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση					300.979,59 €

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

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

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

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.