



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 07.06.2018

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

Αριθμός απόφασης: 1181

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
5. Την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 (*εισοδήματα έτους 2011*), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας 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 απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς **προσφυγής του**, με **Α.Φ.Μ.**, 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 τον με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 10.317,76€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 12.381,31€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης 958,19€, ήτοι συνολικό ποσό **23.657,26€**, για το οικονομικό έτος 2012 (εισοδήματα έτους 2011).

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από2017 έκθεσης ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., κατόπιν μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αρ. 474/15.12.2014 εντολής του Προϊσταμένου της, κατ' εφαρμογή των άρθρων 66, 67, 67^Α, 67^Β & 68 του Ν. 2238/94.

Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. ΔΕΛ Α ΕΞ 2014 ΕΜΠ έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Ελέγχων με το οποίο διαβιβάστηκε το με αριθμ. πρωτ.-2014 έγγραφο της Διεύθυνσης Επεξεργασίας Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης και το οποίο αφορούσε τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου σε φορολογούμενους, μεταξύ αυτών και στον προσφεύγοντα, λόγω μη υποβολής ή υποβολής ανακριβούς δήλωσης Περιουσιακής Κατάστασης.

Ο έλεγχος αξιοποιώντας τα στοιχεία που είχε στην διάθεσή του (δεδομένα τραπεζικών κινήσεων της Εφαρμογής Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος), καθώς και αυτά που προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα (έγγραφα με τα οποία δικαιολογήθηκαν συγκεκριμένες πιστώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης, κατάσταση διαθεσίμων περιουσιακών στοιχείων), κατέληξε στο ότι, το μη δηλωθέν εισόδημα για υπό κρίση οικ. έτος 2012 ανήλθε στο ύψος των 23.954,76€, το οποίο θα πρέπει να φορολογηθεί βάσει των διατάξεων του άρθρου 48§3 του Ν. 2238/94, λόγω αγνώστου πηγής ή αιτίας προέλευσής του. Επισημαίνεται ότι για τον προσδιορισμό του ως άνω αδήλωτου εισοδήματος εφαρμόστηκε η έμμεση τεχνική ελέγχου του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περίπτωση ε' της πρώτης παραγράφου του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013), καθώς από την εφαρμογή των γενικών φορολογικών διατάξεων για τον προσδιορισμό του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος προκύπτει μικρότερη επιβάρυνση (άρθρο 9, ΠΟΛ 1050/2014).

Συγκεκριμένα, από τη σύγκριση των προσδιοριζόμενων φορολογητέων εισοδημάτων, προέκυψαν τα εξής:

ΟΙΚΟΝ.ΕΤΟΣ (ΧΡΗΣΗ)	ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ (ΔΙΑΦΟΡΑ)	ΕΜΜΕΣΗ ΤΕΧΝΙΚΗ (ΔΙΑΦΟΡΑ)	ΚΑΘΑΡΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ (ΔΙΑΦΟΡΑ)
2012 (2011)	16.356,50€	23.954,76€	23.954,76€

Τα δεδομένα που λήφθηκαν υπόψη από τον φορολογικό έλεγχο, βάσει των οποίων προέκυψε το ως άνω αδήλωτο εισόδημα οικ. έτους 2012 ύψους 23.954,76€, όπως αποτυπώθηκαν στον πίνακα της σελ. 42 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος είναι τα εξής:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΩΝ ΣΕ ΜΕΤΡΗΤΑ		ΧΡΗΣΗ 2011
	ΣΥΝΟΛΟ ΠΟΣΩΝ ΠΟΥ ΚΑΤΑΤΕΘΗΚΑΝ ΣΕ ΚΑΘΕ ΜΟΡΦΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ (ελεγχόμενης περιόδου)	727.721,48
μείον	ΜΗ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΣΕ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΣΟΔΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΤΕΘΗΚΑΝ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ	4.037,74
μείον	ΠΟΣΑ ΕΚΤΑΜΙΕΥΣΗΣ ΔΑΝΕΙΩΝ	0,00
μείον	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΕΣ ΚΙΝΗΣΕΙΣ ΜΕΤΑΞΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ	618.575,59
μείον	ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ, ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΚΛΠ ΠΡΑΞΕΙΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΠΟΤΕΛΟΥΝ ΚΑΘΑΡΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ	87.500,65
	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΑΘΑΡΩΝ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ	17.607,50
πλέον	ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ/ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ (μετρητοίς)	450,41
πλέον	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ, ΠΡΩΤΩΝ Ή ΒΟΗΘ. ΥΛΩΝ Κ.ΛΠ. ΕΙΔΩΝ (μετρητοίς)	0,00
πλέον	ΑΓΟΡΕΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ/ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΩΝ (μετρητοίς)	0,00
πλέον	ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ/ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ (μετρητοίς)	44.730,95
πλέον	ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΝΤΕΣ ΦΟΡΟΙ, ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΑΘΕ ΜΟΡΦΗΣ	0,00
πλέον	ΑΠΟΠΛΗΡΩΜΗ/ΜΕΙΩΣΗ ΧΡΕΩΝ με μετρητά	
πλέον	ΑΥΞΗΣΗ/ΜΕΙΩΣΗ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ	0,00
πλέον	ΛΟΙΠΕΣ ΚΑΤΑΒΟΛΕΣ σε μετρητά	
πλέον		
	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΑΤΑΤΕΘΕΙΜΕΝΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΛΩΘΕΝΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	62.788,86
μείον	ΜΗ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΣΕ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΣΟΔΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΚΑΤΑΤΕΘΗΚΑΝ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ (π.χ. δάνεια, δωρεές επιστροφές φορων κ.λπ.)	
μείον	ΑΥΞΗΣΗ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΩΝ ΠΟΥ ΕΙΣΠΡΑΧΘΗΚΑΝ ΕΝΑΝΤΙ ΕΣΟΔΩΝ ΕΠΟΜΕΝΟΥ/ΩΝ ΕΤΟΥΣ/ΩΝ	
πλέον	ΜΕΙΩΣΗ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΩΝ ΠΟΥ ΕΙΣΠΡΑΧΘΗΚΑΝ ΕΝΑΝΤΙ ΕΣΟΔΩΝ ΕΠΟΜΕΝΟΥ/ΩΝ ΕΤΟΥΣ/ΩΝ	7.230,08
πλέον	ΑΥΞΗΣΕΙΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΕΙΣΠΑΡΚΤΕΩΝ (π.χ πωλησεις με πιστώση)	52.378,57

μείον	ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΩΝ (π.χ πωλησεις με πιστωση)	
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΗΣΙΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΕΧΝΙΚΗΣ (Α)	122.397,51
	ΣΥΝΟΛΟ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΣΚΗΣΗ ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΣΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ (Β1)	74.999,96
	ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΙΠΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΣΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ (Β2) πλην της ελεγχόμενης δραστηριότητας	23.442,79
	ΔΙΑΦΟΡΑ (Α)-(Β1)-(Β2)	23.954,76

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για την επίδικη χρήση 2011, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 84 του ν. 2238/1994.
2. Εσφαλμένος και μη νόμιμος καταλογισμός προσαύξησης περιουσίας κατά την έννοια του άρθρ. 48 παρ. 3 ν. 2238/1994.

Ειδικότερα:

α. Αναφορικά με τις πιστώσεις με α/α 11 και 12, όπως αναγράφονται στον Πίνακα Καταθέσεων για την χρήση 01/01/2011 -31/12/2011 του υποκεφαλαίου 5.2. «Επεξεργασία δεδομένων της εφαρμογής αυτοματοποιημένου ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» της από 29.12.2017 Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος.

Τράπεζα:		Λογαριασμός:	
α/α	ημερομηνία	Ποσό συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής
11	26-9-2011	7.500,00	
12	26-9-2011	7.500,00	ΤΣΟΥΚΑ ΟΛΓΑ

Οι εν λόγω καταθέσεις, αφορούσαν συναλλαγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....» - Α.Φ.Μ., στην οποία κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα ο προσφεύγων ήταν Αντιπρόεδρος του ΔΣ της. Οι επίμαχες συναλλαγές εκ παραδρομής έγιναν στον ατομικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, αντί στον λογαριασμό όψεως της εταιρίας. Αμέσως μόλις έγινε αυτό αντιληπτό, το σύνολο του χρηματικού ποσού επεστράφη στους καταθέτες και το συνολικό τίμημα εξοφλήθηκε

αργότερα. Αναφορικά με το ιστορικό της υπόθεσης, η ανωτέρω ανώνυμη εταιρία η οποία παρέχει συμβουλευτικές υπηρεσίες, μεταξύ άλλων για επενδυτικά προγράμματα εταιριών, είχε συνεργασία με την εταιρία με την επωνυμία «.....»-Α.Φ.Μ. Στην εν λόγω εταιρία, μοναδικοί εταίροι είναι οκαι η, ο πρώτος υπό την ιδιότητα του ομόρρυθμου εταίρου, και η δεύτερη της ετερόρρυθμης. Για τις υπηρεσίες που προσφέρθηκαν από την συμβουλευτική εταιρία εκδόθηκε το με αριθμ.2011 ΤΠΥ, συνολικού ποσού 61.254,00€, συναλλαγή την οποία αφορούν οι υπό κρίση πιστώσεις.

Προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού προσκομίζεται i) το από ιδιωτικό συμφωνητικό τροποποίησης της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....»- (κωδικός αρ. καταχώρισης στο ΓΕΜΗ.....), 2) το υπ' αρ.2011 Τ.Π.Υ. της εταιρίας και 3) η καρτέλα του πελάτη «.....» με Α.Φ.Μ. της εταιρίας «.....» με Α.Φ.Μ.

Σε κάθε περίπτωση ο προσφεύγων διατείνεται ότι δεν υφίσταται δυνατότητα καταλογισμού των εν λόγω ποσών ως προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια του άρθρου 48§3 του Ν. 2238/94, καθώς είναι γνωστή η πηγή προέλευσής τους (αναγράφονται τα ονόματα των καταθετών).

β. Αναφορικά με τις πιστώσεις με α/α 14 και 15, στις 21/11/2011, ποσού 678,25€ έκαστη, όπως αναγράφονται στον Πίνακα Καταθέσεων για την χρήση 01/01/2011-31/12/2011 του υποκεφαλαίου 5.2. «Επεξεργασία δεδομένων της εφαρμογής αυτοματοποιημένου ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» της από 29.12.2017 Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν είναι δυνατόν να θυμάται την πηγή προέλευσης κάθε μικροποσού μετά την παρέλευση 6 και πλέον ετών από την πραγματοποίησή τους. Η αδυναμία αυτή θα πρέπει να κριθεί ως πλήρως αιτιολογημένη μετά την παρέλευση τόσων ετών, ιδίως ενόψει του γεγονότος ότι πρόκειται για συγκριτικά ευτελή ποσά σε σχέση με το σύνολο των καταθέσεων.

3. Μη νόμιμη η αναδρομική εφαρμογή του άρθρου 27 ν. 4174/2013 περί έμμεσων τεχνικών στη χρήση 2011. Η μέθοδος έμμεσης τεχνικής που επιλέγει ο έλεγχος, ήτοι αυτή της περ. ε' παρ. 1 άρθρ. 27 ν.4174/2013, που ισχύει από την 1η.1.2014 (δυνάμει του αρθρ. 73 του αυτού νόμου) και που δημοσιεύθηκε στις 26-7-2013 (ΦΕΚ Α 170/26.7.2013), δεν δύναται να «ανατρέξει» σε χρήσεις προγενέστερες της δημοσίευσης αυτής, αφού κάτι τέτοιο θα προσέκρουε ευθέως στο αρθρ. 78 παρ. 2 του Συντάγματος.

4. Παραβίαση των διατάξεων του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 και των οριζόμενων στην ΠΟΛ 1050/2014. Ελλιπής αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης. Ο έλεγχος δεν παρέχει καμία αιτιολογία ως προς τον τρόπο με τον οποίο προσδιόρισε τα συνολικά ποσά που κατατέθηκαν σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς, δεν κάνει καμία αναφορά σε τυχόν προϋπάρχοντα διαθέσιμα και με ελλιπείς αιτιολογίες απορρίπτει τον προβαλλόμενο ισχυρισμό περί κάλυψης της δαπάνης διδάκτρων όχι από μετρητά αλλά από πραγματοποιηθείσες αναλήψεις. Κατά τον τρόπο αυτό παραβαίνει την υποχρέωσή του ως αυτή απορρέει από την ΠΟΛ 1050/2014, και εφαρμόζει εσφαλμένα την επιλεγμένη έμμεση τεχνική ελέγχου.

5. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας & έλλειψη νόμιμης βάσης ως προς τον καταλογισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης. Ελλιπής αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης. Η φορολογική αρχή προέβη σε καταλογισμό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, χωρίς ξεχωριστή έκθεση ελέγχου ως όφειλε, αλλά και χωρίς η συνταχθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος να μνημονεύει και να αιτιολογεί τον εν λόγω καταλογισμό.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου **72§11 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «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, στις διατάξεις του άρθρου **84§1 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.)**, 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 προκειμένη περίπτωση η υπ' αρ. προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (εισοδήματα έτους 2011) εκδόθηκε στις 29-12-2017, ήτοι πριν την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο είχε λήξει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας δήλωσης οικ. έτους 2012, με αποτέλεσμα να μην τίθεται θέμα παραγραφής.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου στο υπό κρίση οικ. έτος 2012 απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

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 πλημείλειας 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 επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή, 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.».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας: «.....2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, **εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία**, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.....5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:.....5.4.Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.....»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015**: «....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.....»**

Επειδή, σύμφωνα με την **884/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ**: «.....Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του

και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος – Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, σκέψεις 35-41), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17) 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.)......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. 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 ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση..... 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.....Η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 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 αναγκάων, 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, στην υπό εξέταση περίπτωση ο φορολογικός έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων δεν απέδειξε την πηγή ή την αιτία των ακόλουθων πιστώσεων στους προσωπικούς του λογαριασμούς για την περίοδο 01.01-31.12.2011, με αποτέλεσμα να συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 48§3 του Ν. 2238/94, περί προσαύξησης της περιουσίας.

Α/Α	Τραπεζικό Ίδρυμα	Αριθμός λογαριασμού	Ημερομηνία	Αιτιολογία	Ποσό συναλλαγής
1			26/09/2011		7.500,00€
2			26/09/2011		7.500,00€
3			21/11/2011	Μεταφορά από λογ/σμό	678,25€
4			21/11/2011	Μεταφορά από λογ/σμό	678,25€
				Σύνολο πρωτογενών πιστώσεων, από άγνωστη πηγή ή αιτία	16.356,30€

Επειδή, ο προσφεύγων, αναφορικά με τις δύο πιστώσεις των 7.500,00€ έκαστη, στις 26/09/2011, ισχυρίζεται ότι αυτές αφορούν συναλλαγή της εταιρίας (παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών) με την επωνυμία «.....» - Α.Φ.Μ., στην οποία κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα ήταν Αντιπρόεδρος του ΔΣ της. Ισχυρίζεται επίσης, ότι οι εν λόγω πιστώσεις έγιναν εκ παραδρομής στον επίμαχο ατομικό του λογαριασμό του αντί στον λογαριασμό όψεως της ως άνω εταιρίας, ενώ μόλις αυτό έγινε αντιληπτό τα χρήματα επεστράφησαν στους αρχικούς καταθέτες. Συγκεκριμένα Επιπρόσθετα, αναφέρει ότι η ανωτέρω ανώνυμη εταιρία, με αντικείμενο δραστηριότητας «συμβουλευτικές υπηρεσίες για επενδυτικά προγράμματα εταιριών», είχε συνεργασία με την εταιρία με την επωνυμία «.....» μοναδικοί εταίροι της οποίας είναι οι φερόμενοι καταθέτες των επίμαχων ποσών,και η Για τις υπηρεσίες που προσφέρθηκαν από την συμβουλευτική εταιρία εκδόθηκε το με υπ' αρ.2011 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, συνολικού ποσού 61.254,00€, ενώ και τα επίμαχα ποσά αφορούν την εν λόγω συναλλαγή.

Επειδή, ο προσφεύγων προς απόδειξη του ανωτέρω ισχυρισμού δεν προσκομίζει κανένα δικαιολογητικό (π.χ. καταθετήριο ή απόδειξη πληρωμής), από το οποίο να προκύπτει η επιστροφή των χρημάτων στους αρχικούς καταθέτες (.....και). Περαιτέρω από την καρτέλα του πελάτη «.....» της εταιρίας «.....» δεν προκύπτει καμία συσχέτιση των ποσών που εισπράχθηκαν με τα επίμαχα ποσά, σε συνδυασμό με τις αντίστοιχες ημερομηνίες. Συγκεκριμένα από την καρτέλα πελάτη προκύπτουν δύο εισπράξεις μετρητών εντός του 2011 (στις 9/6 & στις 29/6) ύψους 2.000€ έκαστη, ενώ δεν προκύπτει καμία άλλη κατάθεση των 7.500,00€ ή των 15.000,00€ εντός του ίδιου έτους. Οι λοιπές εξοφλήσεις διενεργήθηκαν εντός του επόμενου έτους 2012 και συγκεκριμένα στις 5/1/2012 ποσό 10.000€, στις 31/1/2012 ποσό 5.000,00€, στις 29/2/2012 ποσό 5.000,00€, στις 11/4/2012 ποσό 15.000€, στις 25/05/2012 15.000€ και στις 13/6/2012 7.254,00€.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω δεν τεκμηριώνεται επαρκώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι επίμαχες πιστώσεις των 7.500,00€ έκαστη αφορούν την συναλλαγή των 61.254,00€, για την οποία εκδόθηκε το υπ' αρ.2011 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών. Συνεπώς, δεδομένου ότι η αιτία κατάθεσης των εν λόγω δύο χρηματικών ποσών παραμένει άγνωστη, η φορολογική αρχή ορθώς έκρινε ότι οι εν λόγω πρωτογενείς πιστώσεις συνιστούν προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αιτία.

Επειδή, περαιτέρω ως προς τις δύο πιστώσεις των 678,25€ έκαστη στις 21/11/2011, ο προσφεύγων αν και φέρει το βάρος της απόδειξης, δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο, προκειμένου να αποδείξει τον ισχυρισμό του ότι τα εν λόγω ποσά δεν αποτελούν φορολογητέο εισόδημα.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί εσφαλμένου και μη νόμιμου καταλογισμού προσαύξησης περιουσίας κατά την έννοια του αρθρ. 48 παρ. 3 ν. 2238/1994, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **26§1 του Ν.4174/2013:** «Οι υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα, επιλέγονται με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και δεν δημοσιοποιούνται.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **27§1 του Ν.4174/2013:** «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α)** της αρχής των αναλογιών,
- β)** της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
- γ)** της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
- δ)** της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- ε)** του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου **67B του Ν. 2238/94,** όπως προστέθηκε με την παράγραφο 14 του άρθρου 4 του ν.4038/2012 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (2.2.2012), σύμφωνα με το άρθρο 37 του ιδίου νόμου.: «Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α)** της αρχής των αναλογιών (mark up method),
- β)** της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method),
- γ)** της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (net worth method),
- δ)** της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (unit and volume method) και
- ε)** το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method).

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των επιτηδευματιών

βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1050/17-2-2014:** «Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν:

1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ν.4172/2013, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά,

2) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 για τις οποίες δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου μέχρι 31/12/2013 (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν.4174/2013), και συντρέχει μία ή περισσότερες από τις πιο κάτω περιπτώσεις:

α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις),

β) παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου(ατομικά και οικογενειακά),

γ) Είναι μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιογόνα αποτελέσματα,

δ) δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/ΚΦΑΣ,

ε) υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/ δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές).

Στις πιο πάνω υποθέσεις περιλαμβάνονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος (του φορολογούμενου ή του/της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες.....»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση όπως προκύπτει από την από/2017 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ο προσφεύγων είχε περαιώσει τη χρήση 2011, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3296/2004 και δεν είχε συμπεριληφθεί στο δείγμα προς έλεγχο το οποίο είχε αποσταλεί στην Δ.Ο.Υ. από την Διεύθυνση Ελέγχων. Στην συνέχεια με αφορμή το με αριθμ. ΔΕΛ Α ΕΞ 2014 ΕΜΠ έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Ελέγχων, με το οποίο διαβιβάστηκε το με αριθμ. πρωτ.2014 έγγραφο της Διεύθυνσης Επεξεργασίας Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης που αφορούσε τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου σε φορολογούμενους, μεταξύ αυτών και στον προσφεύγοντα, λόγω μη υποβολής ή υποβολή ανακριβούς δήλωσης Περιουσιακής Κατάστασης, η Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την υπ' αρ.2014 εντολή ελέγχου σε βάρος του προσφεύγοντα. Η εν λόγω εντολή αφορούσε τη διενέργεια ελέγχου φορολογίας εισοδήματος στα οικ. έτη 2011 έως και 2014 βάσει των άρθρων 66, 67, 67^Α, 67^Β & 68 του Ν. 2238/94.

Ωστόσο, η εφαρμογή του άρθρου 67^Β του Ν. 2238/94, το οποίο αναφέρεται σε έμμεσες τεχνικές ελέγχου, κρίνεται μη ορθή σε ότι αφορά το υπό κρίση οικ. έτος 2012, δεδομένου ότι για το εν λόγω έτος δεν συντρέχει καμία εκ των πέντε περιπτώσεων που ορίζει η ΠΟΛ 1050/17-2-2014, λόγω των οποίων η Δ.Ο.Υ. θα μπορούσε να προβεί σε έμμεσες ελεγκτικές επαληθεύσεις σε χρήση που έληγε πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013, εν προκειμένω στην χρήση 2011 (οικ. έτος 2012).

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης εφαρμογής του άρθρου 27 ν. 4174/2013 κρίνεται βάσιμος και ορθός. Ο έλεγχος όφειλε εν προκειμένω να περιοριστεί στην εφαρμογή των γενικών διατάξεων του Ν. 2238/94, βάσει των οποίων η προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος για το οικ. έτος 2012, προσδιορίστηκε στο ποσό των 16.356,50€ και να φορολογήσει το ποσό αυτών βάσει του άρθρου 48§3 του Ν. 2238/94.

Γενομένου δεκτού δε του ως άνω ισχυρισμού παρέλκει η εξέταση του έτερου ισχυρισμού αναφορικά με την μη ορθή εφαρμογή του άρθρου 27 ν. 4174/2013 και των οριζομένων στην ΠΟΛ 1050/2014.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 29 του Ν. 3986/2011 ορίζεται ότι: «1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011 -2015 4.α) Η εισφορά του παρόντος βεβαιώνεται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς με βάση τους τίτλους βεβαίωσης που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 74 του Κ.Φ.Ε.....8.Για τα οικονομικά έτη 2012-2015 η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του παρόντος άρθρου βεβαιώνεται με βάση τους τίτλους βεβαίωσης που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 74 του ΚΦΕ και εμφανίζεται στο εκκαθαριστικό σημείωμα υπολογισμού του φόρου εισοδήματος κάθε οικονομικού έτους».

Επειδή, στο άρθρο 16§1 του Ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι: «1. Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία, καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου. Στην ατομική διοικητική πράξη αναφέρεται, επίσης, η τυχόν δυνατότητα άσκησης της, κατ' άρθρο 25, ειδικής διοικητικής, ή ενδικοφανούς, προσφυγής, γίνεται δε μνεία του αρμόδιου για την εξέτασή της οργάνου, της προθεσμίας, καθώς και των συνεπειών παράλειψης της άσκησης της. Προσφυγή που ασκείται σύμφωνα με τις προαναφερόμενες πληροφορίες της υπηρεσίας δεν μπορεί να παραγάγει συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντος. **Η παράλειψη αναφοράς των εφαρμοζόμενων διατάξεων, καθώς και των κατά τη δεύτερη περίοδο στοιχείων, δεν επάγεται ακυρότητα της πράξης**».

Επειδή, όπως προκύπτει από τις ως άνω διατάξεις, η έννοια της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 είναι άμεσα συνυφασμένη με το δηλωθέν εισόδημα, τυχόν τροποποίηση του οποίου ασκεί επίδραση στην επιβολή αυτής. Από το οικ. έτος 2012 δε η ειδική εισφορά αλληλεγγύης εμφανίζεται επί της πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, είτε πρόκειται για διοικητικό είτε πρόκειται για διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ως εκ τούτου, η

φορολογική αρχή ορθώς συμπεριέλαβε την προσδιορισθείσα ειδική εισφορά αλληλεγγύης στην προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, ενώ από καμία διάταξη νόμου δεν προβλέπεται η σύνταξη χωριστής έκθεσης ελέγχου, που να αφορά τον προσδιορισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.

Επειδή, ο υπολογισμός της καταλογισθείσας ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης δεν ενέχει στοιχεία πολυπλοκότητας αλλά διενεργείται ουσιαστικά με την εφαρμογή του συντελεστή εισφοράς, εν προκειμένω 4%, επί της διαφοράς του φορολογητέου εισοδήματος (23.954,76€).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση η παράλειψη αναφοράς των διατάξεων του άρθρου 29 του Ν.3986/2011 επί της από 29/12/2017 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, δεν συνεπάγεται ακυρότητα της πράξης κατά το άρθρο 16 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας & έλλειψη νόμιμης βάσης ως προς τον καταλογισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης απορρίπτεται ως παρελκυστικώς προβαλλόμενος.

Κατόπιν των ανωτέρω, το φορολογητέο εισόδημα, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του ν. 3986/2011 και ο αναλογούν φόρος, βάσει των γενικών διατάξεων, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011 (Οικ. έτος 2012) προσδιορίζονται ως ακολούθως:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά βάσει της παρούσας απόφασης		Διαφορά απόφασης – δήλωσης
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
A - B. Από ακίνητα	5.820,00		5.820,00		5.820,00		
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις	10.392,94		10.392,94		10.392,94		
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες							
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	74.549,55		98.504,31		90.906,05		16.356,50
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης							
Συνολικό εισόδημα	90.762,49		114.717,25		107.118,99		16.356,50
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	90.762,49		114.717,25		107.118,99		16.356,50
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							
Αθροισμα	90.762,49		114.717,25		107.118,99		16.356,50

Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994						
Φορολογητέο εισόδημα	90.762,49		114.717,25		107.118,99	16.356,50

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Διαφορά απόφασης - δήλωσης
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	90.762,49	114.717,25	107.118,99	16.356,50
	Της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	10.029,05	20.346,81	16.927,60	6.898,55
Προκαταβολή φόρου		138,60	138,60	138,60	0,00
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		180,00	180,00	180,00	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		36,00	36,00	36,00	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			12.381,31	8.278,26	8.278,26
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013					
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013					
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)					
Εισφορά Αλληλεγγύης		4.046,22	5.004,41	4.700,48	654,26
Τέλος επιτηδεύματος		500,00	500,00	500,00	0,00
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	14.929,87	38.587,13	30.760,94	15.831,07
	για επιστροφή				

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Διαφορά απόφασης – δήλωσης
Εισόδημα επιβολής εισφοράς	101.155,50	125.110,30	117.512,00	16.356,50
Συντελεστής εισφοράς	4%	4%	4%	
Εισφορά	4.046,22	5.004,41	4.700,48	654,26

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 της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 (περιόδου 01/01-31/12/2011), επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

Υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 (περιόδου 01/01-31/12/2011):

Διαφορά φόρου: 6.898,55€

	(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 (54 μήνες Χ 0,73% = 39,42%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	8.278,26€	3.449,27€	2.719,41€	6.168,68€	6.168,68€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./12.2.2018 ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ.

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 (τροποποίηση της πράξης σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης και κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου).

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Διαφορά φόρου	10.317,76€	6.898,55€	-3.419,21 €
Πρόσθ. φόρος λόγω ανακρίβειας	12.381,31€	0,00€	-12.381,31 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	0,00€	3.449,27€	3.449,27 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00€	2.719,41€	2.719,41 €
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	958,19€	654,26€	-303,93 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	23.657,26€	13.721,49€	-9.935,77 €

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.