



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη 29/05/2018

Αριθμός απόφασης: **1127**

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 από **../01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, του με **ΑΦΜ**, επί της οδού-Τ.Κ., κατά: **α)** της με αριθμ. **../....../12-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, **β)** της με αριθμ. **../....../12-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και **γ)** της με αριθμ. **../....../12-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 22-02-2018 απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της από ...-01-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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. ../.../..12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικον. έτους 2012, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 95.179,15 €, πλέον προσαυξήσεων στο φόρο ύψους 114.214,98 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 9.623,04 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 219.017,17 €.

-Με την υπ' αριθμ. ../.../..12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικον. έτους 2013, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 61.929,89 €, πλέον προσαυξήσεων στο φόρο ύψους 64.407,09 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 6.706,62 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 133.043,60 €.

-Με την υπ' αριθμ. ../.../..12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικον. έτους 2014 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 24.174,87 €, πλέον προσαυξήσεων στο φόρο ύψους 19.823,39 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.735,47 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 45.733,73 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στη χρήση 2011,2012 & 2013 από τη Δ.Ο.Υ., 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./.../-12-2016 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. πρωτ./...-02-2016 Εγγράφου Αποστολής Φακέλου Υπόθεσης της Περιφερειακής Δ/σης Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε. σύμφωνα με το αριθ. ΔΕΛ Β 1155622 ΕΞ2015/-12-2015 εγγράφου της Δ/σης Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών, σχετικά με την μεταφορά υποθέσεων από την Ειδική Γραμματεία του Σ.Δ.Ο.Ε. στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων.

Με το με αριθ. πρωτ. Σ.Δ.Ο.Ε./...-04-14 έγγραφο της Δ/σης Κανονιστικής Συμμόρφωσης της Τράπεζας, έγινε η αποστολή του CD με στοιχεία για το χρονικό από 01-01-2007 έως 31-12-2013 σύμφωνα με τα ευρήματα που προέκυψαν από την διενεργηθείσα έρευνα στο

πελατοκεντρικό σύστημα της τράπεζας. Από τα απαντητικά έγγραφα των Τραπεζών, όπως αναγράφονται στο Πρωτόκολλο Παράδοσης – Παραλαβής, προκύπτουν τραπεζικοί λογαριασμοί και κινήσεις για τον ελεγχόμενο μόνο στην Τράπεζα και την Από τις υπόλοιπες τράπεζες οι απαντήσεις ήταν αρνητικές.

Ο έλεγχος, από την Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε με βάση τα στοιχεία που προέκυψαν από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος. Ο προσφεύγων είναι φυσικό πρόσωπο Μη Επιτηδεύματίας.

Από την επεξεργασία των στοιχείων που παρελήφθησαν από το Σ.Δ.Ο.Ε και τα στοιχεία του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας μέσω Elenxis προέκυψε ότι ο προσφεύγων ήταν δικαιούχος σε τραπεζικούς λογαριασμούς ή άλλα προϊόντα των κάτωθι πιστωτικών ιδρυμάτων στις ελεγχόμενες χρήσεις:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΙΔΡΥΜΑΤΩΝ	
α/α	Πιστωτικό Ίδρυμα
1	
2	
3	
4	

Ο έλεγχος από την διεξοδική ανάλυση των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, όπως καταθέσεις (πιστώσεις) και αναλήψεις (χρεώσεις), προσδιόρισε τις παρακάτω πρωτογενείς καταθέσεις(πιστώσεις) του προσφεύγοντος, οι οποίες δεν αντιστοιχούν σε αναλήψεις ή μεταφορές από τραπεζικούς λογαριασμούς του ιδίου, προκειμένου να τις αιτιολογήσει ο ελεγχόμενος, όπως απεικονίζονται στον πίνακα που ακολουθεί.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ

ΧΡΗΣΕΙΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ
2011	418.060,88	240.575,88
2012	270.701,00	167.665,50
2013	77.222,32	72.822,32

Από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υπολογίστηκαν τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος, στα οποία ο έλεγχος συμπεριέλαβε τα κάθε είδους εισοδήματα και τα εισοδήματα που απαλλάσσονται του φόρου ή φορολογήθηκαν με ειδικό τρόπο, όπως απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ

ΧΡΗΣΗ	Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα για μη επιτηδευματίες (μη εντασσόμενο)	Έσοδα από εκμίσθωση ακινήτων	Εισοδήματα που απαλλάσσονται του φόρου ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο	ΣΥΝΟΛΑ
2011	10.000,00	0,00	0,00	10.000,00
2012	0,00	0,00	0,00	0,00
2013	0,00	0,00	0,00	0,00

Ενόψει των ανωτέρω και με δεδομένο ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία για όλες τις ζητούμενες πιστώσεις, ο έλεγχος έκρινε ότι τα εισοδήματα του προσφεύγοντος όπως αποτυπώνονται στον πίνακα που ακολουθεί πρέπει να φορολογηθούν ως προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ.3 του ν.2238/94.

ΕΤΟΣ	ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΕΣ ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ
2011	240.575,,88	10.000,00	230.575,88
2012	167.665,50	0,00	167.665,50
2013	72.822,32	0,00	72.822,32

Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις για το υπό κρίση έτος.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/..-01-2018 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

Πλήρης έλλειψη αιτιολογίας και σε κάθε περίπτωση μη νόμιμη αιτιολογία. Δεν διαπιστώθηκε από τον έλεγχο εισόδημα το οποίο κατά την ειδικώς, πλήρως και επαρκώς αιτιολογημένη κρίση του, προέρχεται από «άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία» (άρθ.15 παρ.3 ν.3888/10) και ως εκ τούτου ο προσφεύγων δεν φέρει το βάρος απόδειξης της πηγής προέλευσης του επίμαχου εισοδήματος του. Ειδικότερα η έλλειψη αιτιολογίας συνίσταται ως προς την τεκμηρίωση της προσαύξησης περιουσίας. Ενόψει του αόριστου νομοθετικού ορισμού της έννοιας της προσαύξησης περιουσίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. ΔΕΑΦ Α' 1144110/2015 απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών, σύμφωνα με την οποία, εφόσον ο έλεγχος θεωρήσει ότι συγκεκριμένη κατάθεση σε λογαριασμό του ελεγχόμενου συνιστά προσαύξηση της περιουσίας του, υποχρεούται να αποδείξει και να τεκμηριώσει ότι συγκεκριμένες αναλήψεις του ελεγχόμενου έχουν δαπανηθεί για άλλους σκοπούς, οπότε δεν μπορούν να έχουν επανακατατεθεί.

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 ελευθερίων 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».

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 πρόσοδος 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, 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, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.*Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου.*»

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.**

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:

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. [...]**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, αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου [...] . **Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφορίες και στοιχεία από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.** Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016).».

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 συνθήτως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. 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 έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα τραπεζικά δεδομένα που είχε στη διάθεσή του σε συνδυασμό με το γεγονός ότι ο προσφεύγων ή ο αντίκλητος δεν ανταποκρίθηκαν στα με αριθμό πρωτ./11-10-2017 &/6-11-2017 Αιτήματα Παροχής Πληροφοριών του Άρθρου 14 Ν. 4174/2013 και δεν παρείχαν εξηγήσεις-διευκρινήσεις, σχετικά με την προέλευση των χρημάτων και την αιτία των καταθέσεων και ειδικότερα σχετικά με:

-τις καταθέσεις μετρητών,
 -τις καταθέσεις που πραγματοποιήθηκαν από τρίτα πρόσωπα
 -τις πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν με μεταφορές από λογαριασμούς τρίτων και τους δικαιούχους των λογαριασμών αυτών,
 προσδιόρισε το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων, αφού επιμέρισε τα ποσά ανάλογα με τον αριθμό των δικαιούχων.
 Βάσει της επεξεργασίας του ελέγχου, προέκυψε διαφορά μεταξύ του συνόλου των πρωτογενών καταθέσεων και του συνόλου του δηλωθέντος εισοδήματος για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2011, 2012 και 2013 ως ακολούθως:

ΕΤΟΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ	ΣΥΝΟΛΟ ΔΗΛΩΘΕΝΤΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ
2011	240.575,88	10.000,00	230.575,88
2012	167.665.50	0,00	167.665.50
2013	72.822.32	0,00	72.822.32

Επειδή, από τον έλεγχο συντάχθηκε σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4174/13 το με α/α/-12-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων μαζί με τους συνημμένους σ' αυτό προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς Φόρου Εισοδήματος οικ. ετών 2012, 2013 και 2014, με το οποίο κλήθηκε ο προσφεύγων να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τα παραπάνω εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή τους.

Στις ../12/2017 υποβλήθηκε στη φορολογική αρχή το με αριθμό πρωτ./27-12-2017, Υπόμνημα-Σημείωμα Απόψεων από την ορισμένη από τον ελεγχόμενο **αντίκλητο** δικηγορική εταιρεία με την επωνυμία «.....».

Ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από τα γενικά στοιχεία Φορολογουμένου, πρόκειται για φυσικό πρόσωπο μη επιτηδευματία, εμφανίζεται ως Πρόεδρος Δ.Σ της επιχείρησης από την 11/10/2012 και διαχειριστής και μέλος της

Για τα ελεγχόμενα έτη 2011 ως 2013 δεν προέκυψαν εισοδήματα για τον προσφεύγοντα καθόσον:

- η ΑΕ ξεκίνησε την λειτουργία της στις 11/10/2012 και η λήξη της διαχειριστικής περιόδου είναι 31/12/2013 και δεν προέκυψαν θετικά αποτελέσματα κατά τη διάρκεια λειτουργίας της,
- η Ο.Ε για τα έτη 2011 και 2012 δήλωνε ζημίες, για το έτος 2013 δεν υπέβαλε δήλωση και δεν υφίσταται πλέον λόγω αποχώρησης μέλους και
- η δηλωθείσα ακίνητη περιουσία του προσφεύγοντα είναι ένα ισόγειο διαμέρισμα εμβαδού 56,00 τ.μ., επομένως δεν υπάρχουν στοιχεία που να δικαιολογούν τον όγκο των τραπεζικών συναλλαγών, την προέλευση των χρηματικών ποσών που βρέθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα και μόνο ο ίδιος με το υπόμνημά του θα μπορούσε να δώσει εξηγήσεις και διευκρινήσεις για την πηγή προέλευσης των χρηματικών ποσών και τον πραγματικό δικαιούχο αυτών.

Κατόπιν των όσων αναλυτικά αναφέρθηκαν ανωτέρω, σε συνδυασμό με το ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αποδεικτικά έγγραφα, ούτε απέδειξε την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή αν πρόκειται για εισοδήματα τα οποία έχουν φορολογηθεί προέκυψε προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/94 αλλά και τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ.3 του ν.3888/10.

Επειδή ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεν προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα αποδεικτικά στοιχεία, ώστε να τεκμηριώνουν τους ισχυρισμούς που προέβαλε και να προκύπτει, ότι οι επίδικες καταθέσεις αφορούν σε αναλήψεις και επανακαταθέσεις **και προέρχονται από εισοδήματα που φορολογήθηκαν ή νόμιμα απαλλάχθηκαν από το φόρο για τα υπό κρίση έτη.**

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από ../12/2017 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

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 των υπ' αριθμ. **../.../..12-2017 & ../.../..12-2017** οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 & 2013, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

– Η υπ' αριθμ. **../.../..12-2017**, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου

Εισοδήματος οικ. έτους 2012:

Διαφορά φόρου: **95.179,15 €**

	(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 (53 μήνες X 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	114.214,98€	47.589,57€	36.824,81€	84.414,38€	84.414,38€

- Η υπ' αριθμ. **../.../..12-2017**, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013:

Διαφορά φόρου: **61.929,89 €**

	(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 (53 μήνες X 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	64.407,09€	30.964,94€	23.960,67€	54.925,61€	54.925,61€

Επειδή, εν προκειμένω για την επιβολή των πρόσθετων φόρων επί της αριθμ. **../.../..12-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 1 του ν.2523/97 ως επιεικέστερη ως ακολούθως:

- Η υπ' αριθμ. **../.../..12-2017**, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014:

Διαφορά φόρου: **24.174,87 €**

	(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 (53 μήνες X 0,73% =	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	

			38,69%)		
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	19.823,39€	12.087,43€	9.353,26€	21.440,69€	19.823,39€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./-01-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, ως ακολούθως :

α) την επικύρωση των : 1) με αριθμό ../.../..12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012 (χρήση 2011) και 2) με αριθμό ../.../..12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με την **τροποποίηση** των πράξεων αυτών αναφορικά και μόνο με την επιβολή των πρόσθετων φόρων, κατ' εφαρμογή της επεικέστερης διάταξης του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

β) την επικύρωση της με αριθμό ../.../..12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Α. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

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

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	95.179,15	95.179,15
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας	114.214,98	
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013		47.589,57
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		36.824,81
Εισφορά αλληλεγγύης	9.623,04	9.623,04
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	219.017,17	189.216,57
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	189.216,57 €	

Η υπ' αριθμ. ../.../..12-2017, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	61.929,89	61.929,89
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας	64.407,09	
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013		30.964,94
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		23.960,67
Εισφορά αλληλεγγύης	6.706,62	6.706,62
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	133.043,60	123.562,12
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	123.562,12 €	

Η υπ' αριθμ./.../..12-2017, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	24.174,87	24.174,87
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας	19.823,39	19.823,39
Εισφορά αλληλεγγύης	1.735,47	1.735,47
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	45.733,73	45.733,73
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	45.733,73	

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

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.