



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη 29/05/2018

Αριθμός απόφασης: **1092**

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 ...**2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή, του «. . **του** ...» με **ΑΦΜ** ..., με διεύθυνση κατοικίας στην Θεσσαλονίκη, επί της οδού ...Τ.Κ. ..., κατά της με αριθμ. .../.../...-**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. Τις από**2018** απόψεις της Δ.Ο.Υ. ...Θεσσαλονίκης, 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-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. .../.../...-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 62.610,78 €, πλέον προσαυξήσεων στο φόρο ύψους 75.132,93 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 6.667,48 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 144.411,19 €.

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 με αριθμό πρωτ. πρωτ. .../....-2017 Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., που εκδόθηκε για την εκτέλεση μέρους της Εισαγγελικής Παραγγελίας υπ' αριθ. Α.Β.Μ. ΟΙΚ. ΕΙΣ. ΠΕ.283/04-10-2012 του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος. Η ως άνω Εισαγγελική Παραγγελία ανατέθηκε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία και απέστειλε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης σε ηλεκτρονική μορφή στοιχεία για ορισμένους φορολογούμενους στους οποίους συμπεριλαμβάνονταν και ο προσφεύγων.

Τα ηλεκτρονικά δεδομένα που παρείχαν τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, περιελάμβαναν τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος για τα έτη 2006 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.

Ο έλεγχος έκρινε, από την επεξεργασία των κινήσεων του τραπεζικού λογαριασμού που τηρούσε ο προσφεύγων στην τράπεζα HSBC της Ελβετίας, ότι δεν υπήρχε λόγος να ασχοληθεί με τα στοιχεία που αφορούν στον προαναφερθέντα λογαριασμό, καθόσον δεν προέκυπτε μεταβολή (αύξηση) της αξίας των περιουσιακών του στοιχείων.

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 μεγαλύτερες των πεντακοσίων ευρώ, ενώ δεν συμπεριλήφθηκαν σ' αυτές μεταφορές χρημάτων μεταξύ των τηρούμενων λογαριασμών του προσφεύγοντος και γενικά κάθε άλλη κατάθεση που δεν αποτελούσε εισροή νέου χρήματος.

Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε, κατόπιν της επεξεργασίας των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος για την χρήση 2011 και αφού έλαβε υπόψη τις εξηγήσεις που παρασχέθηκαν από τον προσφεύγοντα, με το υπ' αριθ. πρωτ. .../....-2017 υπόμνημα του, 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 194.388,29 €, από το οποίο διαπιστώθηκε ότι ποσό 55.944,00€ προέρχονταν από έσοδα αδήλων μισθωμάτων ακινήτων και ποσό 138.444,29€ αφορούσε σε προσαύξηση περιουσίας βάσει των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ν 2238/94.

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	194.388,29 €	194.388,29 €

Επιπροσθέτως, 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 δεν δήλωσε φορολογητέο εισόδημα και από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών ύψους 36.600,00 €. Στη συνέχεια ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος ως ακολούθως:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Χρήση 2011
Πρωτογενείς Καταθέσεις	194.388,29 €
Μείον Δηλωμένα Εισοδήματα	0,00 €
Αδήλωτα Εισοδήματα	194.388,29 €
Εισόδημα από Αδήλωτα Ενοίκια	55.944,00 €
Προσαύξηση Περιουσίας	138.444,29 €

Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη για το υπό κρίση έτος.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/....-2017 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Παράνομος και εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός ως δήθεν «προσαυξήσεως περιουσίας» ποσών, που προέρχονται από προγενέστερες, μη δαπανηθείσες αλλού, αναλήψεις μετρητών χρημάτων, ως και από μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών. Έλλειψη αιτιολογίας και παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου η οποία ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995). Βάσει της υπ' αριθμ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 εγκυκλίου διαταγής της Γ.Γ.Δ.Ε., ελευθέρως ο φορολογούμενος δύναται να επικαλείται προς αιτιολόγηση φερομένων ως πρωτογενών καταθέσεων του, προγενέστερες αναλήψεις του, χωρίς να απαιτείται ούτε χρονική ούτε ποσοτική ταύτιση μεταξύ αναλήψεων και καταθέσεων. Ο φορολογικός έλεγχος φέρει το βάρος της απόδειξης, για το αν οι πραγματοποιηθείσες αναλήψεις δαπανήθηκαν σε άλλα ποσά. Ο φορολογούμενος δύναται να επικαλεστεί, προς απόδειξη της πηγής ή αιτίας της προσαυξήσεως, οποιοδήποτε επιπλέον έσοδό του, αρκεί να αποδεικνύεται από τα προσήκοντα στοιχεία. Ως μέθοδος αιτιολόγησης, μπορεί να θεωρηθεί βάσει της εγκυκλίου διαταγής ΠΟΛ 1033/2013 της Γ.Γ.Δ.Ε. και η ανάλωση κεφαλαίου. Περαιτέρω, το ΣτΕ με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση του, αναγνώρισε το μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών, ως νόμιμο και θεμιτό τρόπο αιτιολόγησης της φερόμενης ως «προσαυξήσεως περιουσίας». Από το σύνολο των προαναλυθέντων προκύπτει ευθέως ότι η επίκληση μη αναλωθέντος κεφαλαίου συνιστά νόμιμο τρόπο αιτιολόγησης. Τα επίμαχα ποσά αφορούν σε επανακαταθέσεις. Τα ανωτέρω ενισχύονται ακόμα περισσότερο από τα ακόλουθα πραγματικά γεγονότα: α) ότι στις 08/12/2008 το ευρισκόμενο επί της οδού, δια του οποίου ασκεί την επιχειρηματική του δραστηριότητα, υπέστη σοβαρές φθορές, με αποτέλεσμα, να γεννηθεί η ανάγκη να διαφυλάξει τις εισπράξεις σε μετρητά, εκτός του καταστήματος του και δη στην οικία του. β) ότι στην οικία του διαθέτει θωρακισμένο χρηματοκιβώτιο, το οποίο πληροί όλα τα εχέγγυα ασφαλούς διαφύλαξης.
- 2) Παράνομη και εσφαλμένη η μη αναδρομική εφαρμογή της ευνοϊκότερης διάταξης. Σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 17 του ν. 4174/2013, όπως προσφάτως τροποποιήθηκε και ισχύει, επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου του άρθρου 58, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του ν. 4174/2013, ο οποίος υπολογίζεται από 01/01/2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου χαρακτηρισμού ως προσαύξησης περιουσίας, λόγω του ότι τα εν λόγω ποσά αφορούν σε επανακαταθέσεις και περί ελλιπούς αιτιολογίας και αοριστίας της έκθεσης ελέγχου

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 ελευθερίων 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, 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 φορολογούμενου ή της συζύγου του, κατά περίπτωση, από εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών 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 συμφωνισμό 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 τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. [2238/1994](#), ως ίσχυε την υπό κρίση χρήση, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Ακαθάριστο εισόδημα, προκειμένου για οικοδομή που εκμισθώνεται, είναι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί Σε περίπτωση που δεν προσάγεται το συμφωνητικό ή άλλο στοιχείο που μπορεί να αποδείξει τη συμφωνία ή αν τα συμφωνητικά ή τα

αποδεικτικά στοιχεία που προσάγονται εμφανίζουν μίσθωμα που είναι δυσαναλόγως κατώτερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, ο προσδιορισμός του εισοδήματος που προκύπτει από αυτή γίνεται αφού αυτή συγκριθεί με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες [...]».

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 23 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «1. Από το κατά το προηγούμενο άρθρο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα εκπίπτουν: α) Ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για αποσβέσεις σε οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, οικότροφεία, σχολεία, φροντιστήρια, αίθουσες κινηματογράφων ή θεάτρων, ξενοδοχεία, νοσοκομεία ή κλινικές και ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) για οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται για άλλες χρήσεις [...]».

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. Σάκουλα 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 μιν 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, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Δι.Δικ. 1995, 1027, ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

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. [...]**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 [...] . **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 αναγκαίων, 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 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 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 κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων η από2017 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, η από2017 πληροφοριακή έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. με τα συνημμένα της, προκύπτουν τα ακόλουθα για το έτος 2011:

Επιδόθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. νομίμως στον προσφεύγοντα το υπ' αριθ. πρωτ. .../....2017 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 με το οποίο του ζητήθηκε η παροχή διευκρινήσεων, για τα ποσά που χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως πρωτογενείς καταθέσεις, ήτοι να γνωστοποιήσει την αιτία και την πηγή προέλευσής τους, σύμφωνα με τον επισυναπτόμενο σ' αυτό πίνακα, στον οποίο αναφέρονταν οι πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν σε λογαριασμούς στους οποίους ήταν είτε δικαιούχος είτε συνδικαιούχος.

Ανταποκρινόμενος ο ελεγχόμενος στο ως άνω αίτημα, κατέθεσε το με αρ. πρωτ. .../....2017 υπόμνημά του, με το οποίο εξέθεσε τις απόψεις του και προέβη στην αιτιολόγηση των καταθέσεων.

Συγκεκριμένα, για την υπό κρίση περίοδο, ο προσφεύγων αιτιολόγησε, είτε πλήρως, είτε μερικώς είκοσι πέντε (25) πιστώσεις από τις εβδομήντα επτά (77) που του ζητήθηκαν. Η παραπάνω δικαιολόγηση σε όλες τις περιπτώσεις έγινε με αντιστοίχιση των πιστώσεων αυτών με προγενέστερες αναλήψεις. Σε όλες αυτές τις περιπτώσεις ο προσφεύγων ισχυρίστηκε πως οι εμφανιζόμενες πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προέρχονται από επανακατάθεση

ποσών που είχαν αναληφθεί. Οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος έγιναν αποδεκτοί από τον έλεγχο στις δεκαπέντε (15) από τις είκοσι πέντε (25) αυτές περιπτώσεις, δεδομένου ότι οι αναλήψεις ήταν προγενέστερες και δεν προκύπτει να έγινε καμία συγκεκριμένη πληρωμή ώστε να μην υπήρχε η δυνατότητα επανακατάθεσης τους από τον προσφεύγοντα. Από το συνολικό αρχικό προς διερεύνηση ποσό των πρωτογενών καταθέσεων ύψους 269.646,62 €, κρίθηκε από τον έλεγχο, ότι δεν αποτελεί πρωτογενή κατάθεση ποσό ύψους 75.258,33 €. Περαιτέρω, από το υπολειπόμενο ποσό ύψους 194.388,29 €, ποσό ύψους 55.944,00 €, που εμφανίζεται ως πίστωση στον αριθ. λογαριασμό της BANK, στον οποίο εμφανίζεται ως μοναδικός δικαιούχος ο προσφεύγων, (αφορά σε έξι πιστώσεις, εκάστης κατάθεσης ποσού 9.324,00 €, με την αιτιολογία «ενοίκιο»), ο έλεγχος έκρινε ότι αφορούν σε αδήλωτο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων. Το υπόλοιπο, ήτοι ποσό ύψους 138.444,29 €, για το οποίο δεν παρασχέθηκαν επαρκείς αποδείξεις από τον προσφεύγοντα καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεν προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα αποδεικτικά στοιχεία, ώστε να τεκμηριώνουν τους ισχυρισμούς που προέβαλε και να προκύπτει χωρίς αμφιβολία, ότι οι επίδικες καταθέσεις αφορούν σε αναλήψεις και επανακαταθέσεις **και προέρχονται από εισόδημα που φορολογήθηκε ή νόμιμα απαλλάχθηκε από το φόρο για το υπό κρίση έτος.**

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

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .../2017 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της Δ.Ο.Υ... Θεσ/νίκης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας με την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 2523/1997 ως προς τους πρόσθετους φόρους.

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./.../...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 επεικέστερη, ως ακολούθως:

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

Διαφορά φόρου: **62.610,78 €**

	(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	75.132,93€	31.305,39€	24.224,11€	55.529,50 €	55.529,50 €

Συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός περί εφαρμογής της ευνοϊκότερης διάταξης ως προς την επιβολή πρόσθετων φόρων κρίνεται βάσιμος και αποδεκτός.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **μερική αποδοχή** της από/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του «. ... του ...» με **ΑΦΜ** ..., και **την τροποποίηση** της με αριθμό .../.../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης 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:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	62.610,78	62.610,78
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας	75.132,93	
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013		31.305,39
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		24.224,11
Εισφορά αλληλεγγύης	6.667,48	6.667,48
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	144.411,19	124.807,76
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση		124.807,76 €

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.