



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη 29/05/2018

Αριθμός απόφασης: **1084**

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **...2018** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του «..... του» – **Α.Φ.Μ.** ..., κατοίκου ... επί της οδού .. αριθ. ... - Τ.Κ. ... κατά: α) της με αριθμό **.../...2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012 και β) της με αριθμό **.../...-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013, 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 **...-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 ...-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. ..., οικον. έτους 2012 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 40.241,66 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 5.102,50 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 48.289,99 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 93.634,15 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../...-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., οικον. έτους 2013 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 2.694,86 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 600,00 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 2.910,45 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 6.205,31 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου στις χρήσεις 2011-2012 από την Δ.Ο.Υ. ..., για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 66 και 48 παρ 3 του Ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../...-2016 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. πρωτ. .../...-2016 έγγραφο του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος με το οποίο διαβιβάστηκε η με αρ. ΑΒΜ:ΕΟΕ .../2016 ποινική δικογραφία, που αφορά στον προσφεύγοντα, με σκοπό τη διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου (προσαύξηση περιουσίας) προς διακρίβωση τέλεσης αδικήματος φοροδιαφυγής και νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα. Η ως άνω εισαγγελική παραγγελία συνοδευόταν από ένα CD (οπτικό δίσκο) το οποίο περιείχε επεξεργασμένα, μόνο ως προς τη μορφοποίηση τους, τα δεδομένα των συναλλαγών του προσφεύγοντος για τα έτη 2000 έως και 2012 που απέστειλαν οι Τράπεζες, οι οποίες δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα, στο Γραφείο του Οικονομικού Εισαγγελέα.

Βάσει της ως άνω εισαγγελικής Παραγγελίας η εν λόγω φορολογούσα αρχή προέβη σε άρση του τραπεζικού απορρήτου του προσφεύγοντος, μέσω του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών σύμφωνα με το άρθρο 15, παρ. 3 του Ν. 4174/2013 και την ΠΟΛ. 1258/06-12-2013, για τη διαπίστωση τυχόν προσαύξησης της περιουσίας του προσφεύγοντος, βάσει του ελέγχου των κινήσεων των τραπεζικών του λογαριασμών.

Από τη συνδυασμένη επεξεργασία των πληροφοριών του CD (οπτικού δίσκου) που απέστειλαν οι Τράπεζες οι οποίες δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα, στο Γραφείο του Οικονομικού Εισαγγελέα και του ΕΙΔΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΜΙΚΟΥ ΑΥΤΟΜΑΤΟΠΟΙΗΜΕΝΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ (σύνολο τραπεζικών κινήσεων περίπου 6500 εγγραφές) από τον έλεγχο, προέκυψε

ότι ο προσφεύγων κατείχε ατομικά ή από κοινού πλήθος τραπεζικών λογαριασμών, καταθετικών και προθεσμίας.

Περαιτέρω διαπίστωσε ότι στους τηρούμενους λογαριασμούς, πραγματοποιούνταν καταθέσεις-πιστώσεις ποσών σε μορφή μετρητών, επιταγών, μεταφορών από λογαριασμούς και ως προϊόντα εντολών, είτε από τον ίδιο τον προσφεύγοντα, είτε από τους συνδικαιούχους των λογαριασμών (κόρη, υιός ή γαμπρός) είτε από τρίτους των οποίων τα στοιχεία ταυτοποιήθηκαν, ενώ σε ορισμένες περιπτώσεις δεν κατέστη δυνατό να γίνουν γνωστά τα στοιχεία του καταθέτη, οι οποίες εν συνεχεία, είτε επενδύονταν επωφελώς (σε προθεσμιακές καταθέσεις, αμοιβαία κεφάλαια, ρέπος κτλ.), είτε διατίθεντο για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων (ακίνητα, αυτοκίνητα), ή για την κάλυψη προσωπικών αναγκών (αποπληρωμή πιστωτικών καρτών, δανείων, λογαριασμών ΔΕΚΟ κ.λ.π.) και την πληρωμή λοιπών λογαριασμών.

Στην έρευνα για τις πρωτογενείς καταθέσεις, εντοπίστηκαν, διασταυρώθηκαν και εξαιρέθηκαν από τον έλεγχο, ως εισόδημα που εντάσσεται στα εισοδήματα του φορολογούμενου από γνωστή πηγή και αιτία προέλευσης, εισοδήματα τα οποία δηλώθηκαν από τον προσφεύγοντα και φορολογήθηκαν (είτε μέσω παρακράτησης του φόρου, είτε αυτοτελώς), ως ακολούθως:

- Το σύνολο των αποδοχών που αφορούν τη βουλευτική αποζημίωση και τη συμμετοχή σε επιτροπές της βουλής που κατατίθεται στην τράπεζα αυτοματοποιημένα.
- Τα ενοίκια που εισέπραξε μέσω τραπεζικού συστήματος και πιστώθηκαν στους αντίστοιχους λογαριασμούς (αυτοματοποιημένες κινήσεις).
- Το σύνολο των πιστώσεων που αφορούν πιστωτικούς τόκους, προθεσμιακούς τόκους ρέπος κτλ (αυτοματοποιημένες κινήσεις),
- καταθέσεις –πιστώσεις που προέρχονται από την επιστροφή ποσού στον ταμειακό από τον συνεργαζόμενο προθεσμιακό λογαριασμό.

Επιπροσθέτως εξαιρέθηκαν:

- Ποσά καταθέσεων (πιστώσεων) που αποτελούν προϊόν μεταφοράς ποσού από άλλη τράπεζα
- Οι προθεσμιακοί λογαριασμοί, καθώς συνεργάζονται κάθε φορά που κινούνται με έναν ταμειακό λογαριασμό.

Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του το με αριθ. πρωτ. .../...-2017 υπόμνημα παροχής εξηγήσεων κατέληξε σε πρωτογενείς καταθέσεις/πιστώσεις ανά ελεγχόμενο έτος, ως ακολούθως:

ΧΡΗΣΗ 2011

REC ID	ΤΡΑΠΕ ΖΑ	Αριθμός Λογαριασμού	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΣΥΝΑΛ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΙ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ
6175	02/11/2011	ΠΙΣΤΩΣΗ ΜΕΤΑΦΟΡ	150,00	50,00

				Α ΑΠΟ 31689513		
6183	.... / 017-017	...	08/11/2011	ΚΕΠ ΚΑΤΑΘ.ΕΠ ΙΤΑΓΗΣ	100.000,00	100.000,00
6199	.... / 011-011	....	06/12/2011	ΚΑΤΑΘΕΣ Η..	2.000,00	2.000,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΤΟ ΕΤΟΣ 2011						102.050,00

ΧΡΗΣΗ 2012

REC ID	ΤΡΑΠΕ ΖΑ	Αριθμός Λογαριασμού	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΣΥΝΑΛ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟΠΟΥ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΙ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ
6635	13/11/2012	ΚΑΤΑΘ.ΕΠ	13.000,00	6.500,00
6674	18/12/2012	Κατάθεση/α νάληψη σε λογαριασμό	7.000,00	3.500,00
6444	21/06/2012	ΣΥΜΨΗΦ/ ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	4.000,00	2.000,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΤΟ ΕΤΟΣ 2012						12.000,00

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

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., καταλήγοντας στη διαπίστωση ότι οι πρωτογενείς καταθέσεις που απεικονίζονται στους ως άνω πίνακες, αποτελούν προσαύξηση περιουσίας, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

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

- 1) Οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος είναι νόμω και ουσία αβάσιμες - αναπιολόγητες και αντιβαίνουν ευθέως στις ισχύουσες διατάξεις του Κ.Φ.Ε.
- Σχετικά με την πίστωση με ..., ποσού 150,00 ευρώ στις 2-11- 2011 στον λογαριασμό ...της Τράπεζας ... (ήδη ...) - πρόκειται για φορολογηθέν εισόδημα της θυγατέρας του. Συγκεκριμένα αποτελεί μεταφορά από τον τραπεζικό λογαριασμό με αρ.της πρώην Τράπεζας ... με στοιχεία δικαιούχου την ... Η θυγατέρα του, έχει στην πλήρη κυριότητα,

νομή και κατοχή της ένα αυτοτελές και διηρημένο ισόγειο κατάστημα με πατάρι, κείμενο σε οικοδομή στη συμβολή των οδών και ... στην Στις 11.1.2008 προέβη σε μίσθωση του καταστήματος προς τον έναντι μηνιαίου μισθώματος 2.250 €. Στη θέση του αρχικού μισθωτή υπεισήλθε η ομόρρυθμη εταιρία με την επωνυμία «... και». Ήδη από το έτος 2009 η μισθώτρια αντιμετώπιζε οικονομική δυσχέρεια, με αποτέλεσμα να αδυνατεί να καταβάλει εμπρόθεσμα το μίσθωμα. Στις 18 Αυγούστου 2010 οι συμβαλλόμενοι προέβησαν σε τροποποίηση του αρχικού συμφωνητικού εμπορικής μίσθωσης, στην οποία μεταξύ άλλων αναφέρεται η υπάρχουσα έως τότε οφειλή της μισθώτριας ύψους 5.903 € και περαιτέρω εξουσιοδοτήθηκε από τους συμβαλλόμενους η πληρεξούσια δικηγόρος της θυγατέρας του, . ., δικηγόρος ..., να προβαίνει στην είσπραξη του μισθώματος, την έκδοση σχετικής απόδειξης, να υποδεικνύει τραπεζικό λογαριασμό για την κατάθεση αυτού και γενικά να πράττει οτιδήποτε νόμιμο για την τήρηση των όρων τόσο του αρχικού συμφωνητικού όσο και του τροποποιητικού. Έκτοτε, η πληρεξούσια δικηγόρος της θυγατέρας του, . ., προέβαινε στην είσπραξη των μισθωμάτων, στο βαθμό που η μισθώτρια μπορούσε να ανταπεξέλθει (συνήθως η μισθώτρια προέβαινε σε τμηματικές καταβολές), και στην απόδοση αυτών δια τραπεζικών καταθέσεων στον τραπεζικό λογαριασμό με αρ.(.... της πρώην Τράπεζας με συνδικαιούχους το γαμπρό του, τη θυγατέρα του, και αυτόν. Συνεπώς ουδεμία σχέση έχει με τις ως άνω πιστώσεις.

- Σχετικά με την πίστωση ..., ποσού 100.000,00 ευρώ στις 08-11-2011 στον λογαριασμό GR . της Τράπεζας Πρόκειται για επιστροφή ποσού, το οποίο έδωσε προς ταμειακή διευκόλυνση στη . .. Από το έτος 2003, η . . παρουσίασε σοβαρά προβλήματα υγείας (καρκίνος κ.λ.π.), με αποτέλεσμα να χρήζει μακροχρόνιων θεραπειών και ιατρικών επεμβάσεων με υψηλό κόστος. Για το λόγο αυτόν, της χορήγησε τμηματικά το ποσό των 100.000,00 ευρώ, προκειμένου να ανταπεξέλθει στις αυξημένες ιατρικές δαπάνες που απαιτούνταν για την επιβίωσή της. Με τη βελτίωση της υγείας της και των οικονομικών της κατέστη δυνατή η επιστροφή του ποσού με την εν λόγω πίστωση. Προσκόμισε δε ενώπιον της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. με το σημείωμα παροχής εξηγήσεων αντίγραφα όσων ιατρικών εγγράφων κατόρθωσε να ανεύρει η , ,, από τα οποία προκύπτουν τα σοβαρότατα προβλήματα υγείας που αντιμετώπιζε (ενδεικτικά το 2003 υπεβλήθη σε ολική υστερεκτομή μετά εξαρτημάτων λόγω Ca ενδομητρίου, αναπηρία σε ποσοστό 80%). Προσκόμισε επίσης, ενώπιον της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υπεύθυνη δήλωσή της , , με θεώρηση του γνησίου της υπογραφής, στην οποία ρητά δήλωσε επί λέξει ότι το έτος 2003 και μετά έλαβε από το φίλο της, τον προσφεύγοντα, τμηματικά το ποσό των 100.000,00 €, λόγω των σοβαρότατων προβλημάτων υγείας που αντιμετώπιζε. Το έτος 2011 με τη σταδιακή βελτίωση τόσο της υγείας της όσο και των οικονομικών της κατόρθωσε να επιστρέψει το ποσό των 100.000,00 € στον προσφεύγοντα μέσω τραπεζικής επιταγής.

- Σχετικά με την πίστωση με ... ποσού 2.000,00 ευρώ στις 06-12-2011 στον λογαριασμό ,, της Τράπεζας Η πίστωση αυτή αφορά δάνειο, το οποίο είχε δώσει προς το φίλο του, , , και εκείνος του το επέστρεψε. Είναι σε αναζήτηση περισσότερων στοιχείων για το ποσό αυτό, τα οποία και θα προσκομίσει άμεσα.
 - Σχετικά με τις πιστώσεις με ποσού 13.000,00 ευρώ στις 13-11-2012 στο λογαριασμό ,, της Τράπεζας ,, bank και ποσού 7.000,00 ευρώ στις 18.12.2012 στον λογαριασμό GRτης ίδιας ως άνω Τράπεζας. Και οι δυο πιστώσεις αφορούν είσπραξη μισθωμάτων από τη Δ.Ε.Η. Αναλυτικότερα με τον, υπήρξαν συγκύριοι, συννομείς και κάτοχοι έκαστος σε ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου ενός υπόγειου χώρου εμβαδού 45,30 τ.μ. κείμενου σε οικοδομή στη συμβολή των οδών ... και ... στην Δυνάμει της από 30.11.2006 σύμβασης μίσθωσης με τη Δ.Ε.Η. εκμίσθωσαν το συγκεκριμένο χώρο στη Δ.Ε.Η. για την εγκατάσταση υποσταθμού διανομής για χρονικό διάστημα 30 ετών. Επισημαίνεται, όμως, ότι κατόπιν προφορικής συμφωνίας η Δ.Ε.Η. επί πολλά έτη, προ της υπογραφής της εν λόγω σύμβασης μίσθωσης, προέβαινε σε ακώλυτη χρήση του συγκεκριμένου υπογείου χώρου χωρίς ποτέ να τους καταβάλει τίμημα. Στις 14.9.2012 προέβησαν στην πώληση του εν λόγω χώρου προς τη θυγατέρα του, (συμβόλαιο πώλησης με αριθ. της συμβολαιογράφου ...,), η οποία και υπεισιήλθε σε όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της μισθωτικής σχέσης. Η μισθώτρια Δ.Ε.Η. επί μακρό χρονικό διάστημα δεν κατέβαλε τα οφειλόμενα μισθώματα. Στις 13.11.2012 προέβη σε έκδοση επιταγής ποσού 13.000 €, η οποία αφορά ακριβώς τα οφειλόμενα μισθώματα από την ανωτέρω μίσθωση. Περαιτέρω, προέβη στην καταβολή ποσού 7.000 € στις 18.12.2012. Αμφότερες οι καταβολές αφορούν μισθώματα και αποζημίωση χρήσης του συγκεκριμένου υπογείου χώρου από τη Δ.Ε.Η. Προσκόμισε ήδη ενώπιον της φορολογικής αρχής την αρχική σύμβαση μίσθωσης, το συμβόλαιο πώλησης και την τροποποίηση της από 30.11.2006 συμβάσεως μισθώσεως.
 - Σχετικά με τις πιστώσεις με ποσού 4.000,00 ευρώ στις 21-06- 2012 στον λογαριασμό GR ... της Βρίσκεται σε αναζήτηση, από την Τράπεζα, της πηγής της συγκεκριμένης πίστωσης, καθώς πρόκειται για συμψηφιστική εγγραφή και όχι για κατάθεση μετρητών.
- 2) Εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρότερης διοικητικής κύρωσης ως προς την επιβολή πρόσθετου φόρου ανακρίβειας – εφαρμογή του ν. 4509/2017.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί του ότι οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος είναι νόμω και ουσία αβάσιμες - ανατιολόγητες και αντιβαίνουν ευθέως στις ισχύουσες διατάξεις του Κ.Φ.Ε.

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 πρόσδοδος που παράγεται περιοδικά, από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, και αποτελεί το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή τον καρπό των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, όχι και κάθε άλλη, μη έχουσα τα παραπάνω γνωρίσματα, προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός κι αν με ειδική διάταξη νόμου θεωρείται εισόδημα, για την υπαγωγή του στο φόρο (βλ. ΣτΕ 3872/2013, 420/1999 επταμ., 1663/1994, 3342/1985, 1453/1982, 3514/1975, 2417/1965 κ.ά.).

Με τη με αριθ. **ΠΟΛ. 1095/29.4.2011** εγκύκλιο ΥΠΟΙΚ, σχετικά με την ανωτέρω διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 που τροποποίησε την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, διευκρινίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «.....**2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν. 3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παρ. 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά. 3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. 4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις κ,λπ.....11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο....».**

Επειδή, 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 άρθρ. **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 καταλογισμού του φόρου 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: «3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. [...]7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.). 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. [...] Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. [...] 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της [παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94](#)».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «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 πληροφοριών και στοιχείων 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 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 περαιτέρω, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων η από2017 Έκθεση Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., τις συνημμένες καταστάσεις με τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών, τα προσκομισθέντα στοιχεία από τον προσφεύγοντα, προκύπτουν για τις χρήσεις 2011 και 2012, τα ακόλουθα:

Χρήση 2011

Ως προς την πίστωση ποσού 150,00 € στις 2-11- 2011 στον υπ΄ αριθ. λογαριασμό ... της Τράπεζας ... (ήδη ...), με καταθέτη τη, από το δελτίο μεταφοράς που προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα προκύπτει ότι αφορά σε μεταφορά του ως άνω ποσού στο κοινό λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων με τη θυγατέρα του και τον σύζυγό της και αφορούν σε μισθώματα από εμπορική μίσθωση της θυγατέρας του, γεγονός που το αποδέχτηκε και ο έλεγχος (σελ 14-15 της

έκθεσης ελέγχου). Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός γίνεται αποδεκτός, ως προς το ποσό των 50,00 € που του καταλογίστηκε, από τον κοινό λογαριασμό που τηρούσε με τη θυγατέρα του και τον σύζυγό της.

Ως προς την πίστωση με ..., που αφορά σε κατάθεση επιταγής ποσού 100.000,000 με ημερομηνία κατάθεσης την 8-11-2011, στον ατομικό λογαριασμό υπ' αριθ. GR ... που τηρούσε ο προσφεύγων στην Τράπεζα ως μοναδικός δικαιούχος και βάσει των ισχυρισμών του προσφεύγοντος αφορά σε επιστροφή χρημάτων από δάνειο που χορήγησε στη, από το 2003 και μετά, λόγω σοβαρών προβλημάτων υγείας που αντιμετώπιζε. Η επιστροφή δε του ποσού αυτού κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος έγινε με ισόποση τραπεζική επιταγή (ημέρας) με αριθμό εκδόσεως της ... Τράπεζας σε διαταγή της κας ..., με ημερομηνία πληρωμής την 3/11/2011, η οποία οπισθογραφήθηκε από την κα ... προς τον προσφεύγοντα και στην συνέχεια αυτός την κατάθεσε προς πληρωμή στον ως άνω λογαριασμό του. Προς επίρρωση δε των ισχυρισμών του προσκόμισε ιατρικές γνωματεύσεις και εξετάσεις συνοδευόμενες από υπεύθυνη δήλωση της κας

Δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκε ιδιωτικό συμφωνητικό, που να αποδεικνύει το αληθές του ως άνω ισχυρισμού στο οποίο να αποτυπώνεται η συμφωνία αυτή περί «δανεισμού» και συνακόλουθα η οφειλή της ως άνω προς τον προσφεύγοντα και δεν νοείται κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας, αλλά ούτε είναι σύνηθες σε συναλλαγή τέτοιου ύψους, να μην έχει εξασφαλίσει ο «δανειστής» όλα τα εγγύα και τα αποδεικτικά μέσα που να αποδεικνύουν την ύπαρξη και την έκταση του φερόμενου «δανείου» που χορήγησε προς τον «δανειστή», καθώς και τυχόν υποθήκες. Λαμβάνοντας υπόψη το λόγο και το σκοπό του επίμαχου «δανείου», το γεγονός αυτό δε συνάδει με τα συναλλακτικά ήθη. Επιπροσθέτως δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν εκταμιεύσεις ή μεταφορά αντίστοιχων ποσών σε λογαριασμούς της φερόμενης ως «δανειολήπτριας». Σε κάθε περίπτωση για το ληφθέν δάνειο θα έπρεπε να καταβληθούν τέλη χαρτοσήμου, γεγονός που θα αποδείκνυε και τη λήψη του.

Ακολούθως, κατά τον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (Κ.Φ.Δ.), μόνο οι μαρτυρίες που λαμβάνονται κατά τους ορισμούς των άρθρων 152 επ. του Κ.Φ.Δ. αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα. Μαρτυρίες με μορφή υπευθύνων δηλώσεων του ν.1599/1986, καθώς και ένορκες βεβαιώσεις ενώπιον συμβολαιογράφου τρίτων προσώπων για πράγματα που ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης που διεξάγεται ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου δεν αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα και δεν επιτρέπεται να ληφθούν νομίμως υπόψη, ούτε για τη συναγωγή δικαστικών τεκμηρίων, διότι δεν τηρήθηκαν οι απαιτούμενες από τον Κ.Φ.Δ. διατυπώσεις για την εγκυρότητά τους γιατί αποτελούν μαρτυρίες που λήφθηκαν κατά παράβαση των άρθρων 152 επ. του Κ.Φ.Δ. Σε περίπτωση όμως που η προαναφερόμενη υπεύθυνη δήλωση δεν έχει ληφθεί για να προσκομιστεί ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου, αλλά έχει ληφθεί κατά διοικητική διαδικασία ή αναφέρεται κατά περιεχόμενο στην έκθεση ελέγχου δεν υπόκειται στον πιο πάνω περιορισμό. (σχετ. άρθρα 123, 124, 152 επ. του Κ.Φ.Δ., Π.Δ. 331/1985 ΦΕΚ 116 Α').

Περαιτέρω η διάταξη του άρθρου 393 παρ. 1του ΚΠολΔ ορίζει ότι «συμβάσεις δεν μπορούν να αποδειχθούν με μάρτυρες εφόσον η αξία του αντικειμένου τους υπερβαίνει τις είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ». Ο λόγος θεσπίσεως της ανωτέρω διατάξεως έγκειται στο γεγονός ότι οι μαρτυρικές καταθέσεις που δίνονται στα πλαίσια μιας πολιτικής δίκης διακατέχονται πολλές φορές από πνεύμα αναξιοπιστίας, είναι δε ένα επισφαλές αποδεικτικό μέσο που δυσχεραίνει το έργο του εφαρμοστή του δικαίου οδηγώντας τον σε εσφαλμένες κρίσεις. Για αυτόν ακριβώς τον λόγο ο νομοθέτης περιόρισε το επιτρεπτό της μαρτυρικής εξέτασης σε συμβάσεις που το αντικείμενό τους ανέρχεται μέχρι του ποσού των είκοσι χιλιάδων ευρώ. Συνεπώς, συμβάσεις που το αντικείμενο τους υπερβαίνει το ποσό των είκοσι χιλιάδων ευρώ δε δύναται να αποδειχθούν με μάρτυρες για το λόγο ότι κλονίζεται η αξιοπιστία των συμβάσεων. Παράλληλα, ο ως άνω περιορισμός καταλαμβάνει πέρα από την εξέταση των μαρτύρων και το αποδεικτικό μέσο των ένορκων βεβαιώσεων. (Πολιτική Δικονομία, ... Θ. ..., σελ. 426 και 475 υποσημείωση υπ' αριθ. 16).

Επομένως η υπεύθυνη δήλωση της κας ... δεν δεσμεύει τη φορολογική αρχή, ώστε να ληφθεί υπόψη.

Ως προς την πίστωση, ποσού 2.000,00 ευρώ στις 06-12-2011 στον υπ' αριθ. λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην Τράπεζα ... ως μοναδικός δικαιούχος, με καταθέτη το, δεν προσκομίστηκαν επαρκή και ικανά στοιχεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, για τεκμηριώσουν τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί επιστροφής χορηγηθέντος δανείου.

Συνεπώς ορθά δεν έγιναν αποδεκτοί οι ως άνω ισχυρισμοί από τον έλεγχο.

Χρήση 2012.

Ως προς τις πιστώσεις με ... και ..., ποσού 13.000,00 ευρώ στις 13-11-2012 με κατάθεση επιταγής και ποσού 7.000,00 ευρώ στις 18.12.2012, στον υπ' αριθ. λογαριασμό ... που τηρούσε ο προσφεύγων στην Τράπεζα ... bank, με συνδικαιούχο το . . και αφορούν είσπραξη μισθωμάτων από τη Δ.Ε.Η. βάσει των ισχυρισμών του προσφεύγοντος:

α) Από τα προσκομισθέντα στοιχεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προκύπτει το ποσό του ενοικίου το οποίο στην αρχική σύμβαση μίσθωσης που καταρτίστηκε στις 30/11/2006 ορίζεται στα 100,00 € μηνιαίως με όρο αναπροσαρμογής ανά διετία. Τα παραπάνω ισχύουν έως και την τελευταία τροποποίηση της από 30/11/2006 συμβάσεως μίσθωσης κατά την 2/5/2014, την οποία προσκόμισε ο προσφεύγων και ορίζεται ότι *«[...] το μηνιαίο μίσθωμα παραμένει στο ποσό των 107,8 € ανά μήνα όπως διαμορφώθηκε με το τελευταίο Πρακτικό αναπροσαρμογής μισθώματος που εγκρίθηκε την 3/6/2011 χωρίς περαιτέρω αυξήσεις και προσαρμογές έως και την 31/12/2014 [...]*».

β) Από τα στοιχεία των τραπεζικών εγγραφών που είχε στη διάθεση του ο έλεγχος για όλα τα έτη (από το 2006 έως και το 2012), το οριζόμενο ως άνω ποσό κατατίθεται ανελλιπώς στον υπ' αριθ. λογαριασμό με συνδικαιούχο τον . .) και μικρές διαφορές ενοικίων (ποσού περίπου 900,00€ στις χρήσεις 2006 ,2007 και 2008) και συνεπώς δε δικαιολογούν τα ποσά των 13.000,00€ και 7.000,00 € ως υπολειπόμενα ποσά αντίστοιχα. Συγκεκριμένα:

ΧΡΗΣΗ	ΠΟΣΟ ΕΝΟΙΚΙΩΝ ΔΕΗ	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ	ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ
2006	6.209,00 (αποζημίωση χρήσης παρελθόντων ετών) +700,00 (7*100,00)	...	1). ... 2.
2007	1.110,20 (11*100,60)	...	>>
2008	920,24 (9*105,22)	...	>>
2009	1.260,00 (12 * 105,00)	...	>>
2010	1.300,00(12 *108,00)	...	>>
2011	1.317,84 (12* 109,82)	...	>>
2012	1.317,84 (12*109,82)	...	>>

Δεν προσδιορίζεται από τον προσφεύγοντα με σαφήνεια για ποιο χρονικό διάστημα δεν καταβάλλονταν τα μισθώματα. Επιπροσθέτως, το ποσό των 13.000,00 € έγινε με κατάθεση επιταγής, η οποία δεν ταυτοποιήθηκε από τον έλεγχο, ούτε αποδείχτηκε από τον προσφεύγοντα ότι η ως άνω επιταγή εκδόθηκε από τη Δ.Ε.Η., ούτε προσκομίστηκε, προς απόδειξη του σχετικού ισχυρισμού, κάποιο άλλο έγγραφο π.χ. Δικαστική απόφαση για τη μη καταβολή μισθωμάτων. Ομοίως και ως προς το ποσό των 7.000,00 €.

Συνεπώς ορθά απορρίφτηκε ο ως άνω ισχυρισμός από τον έλεγχο.

Ως προς την πίστωση με ..., ποσού 4.000,00 ευρώ στις 21-06- 2012 στον υπ' αριθ. λογαριασμό GR που τηρούσε ο προσφεύγων στη τράπεζα ..., με συνδικαιούχο την κόρη του και αναφέρεται ως συμψηφιστική εγγραφή.

Προς διερεύνηση του θέματος σχετικά με την αδικαιολόγητη κατάθεση στον υπ' αριθ. ... με IBAN GR ... κοινό καταθετικό λογαριασμό της ... Τράπεζας συνολικού ποσού 4.000,00 €, εστάλη από την Υπηρεσία μας το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ... ΕΞ 2018 ΕΜΠ στις 04/05/2018 προς το τμήμα Κανονιστικής Συμμόρφωσης της ΤΡΑΠΕΖΑΣ, για παροχή πληροφοριών, ώστε να εντοπιστούν ο/οι καταθέτες, η αιτιολογία κατάθεσης και εάν το εν λόγω ποσό κατατέθηκε από τον προσφεύγοντα. Στο με αριθ. πρωτ./15.05.2018 απαντητικό έγγραφο που απέστειλε στην Υπηρεσία μας (αριθ. εισερχ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙΣ 2018) η εν λόγω τράπεζα, μας ενημέρωσε ότι κατόπιν έρευνας που διεξήχθη προέκυψε ότι ως προς την κατάθεση του ποσού των 4.000,00 € την 21-06-2012, αυτή αφορά σε συμψηφιστική εγγραφή που έγινε από τον προσφεύγοντα, με το υπ' αριθ./21-06-2012 Γραμμάτιο Είσπραξης. Δεδομένου ότι τα ποσά των αναλήψεων που έγιναν από τον προσφεύγοντα υπερκαλύπτουν το ποσό της ως άνω κατάθεσης και όπως διαπιστώθηκε και από τον έλεγχο δεν χρησιμοποιήθηκαν για την κάλυψη εξόδων ή την πληρωμή λογαριασμών, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, γίνεται αποδεκτό ότι αφορά σε επανακατάθεση από τον ίδιο.

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος κατά το ποσό των 2.000,00 €, που του καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας, γίνεται αποδεκτός.

Βάσει των ανωτέρω η προσαύξηση περιουσίας που καταλογίζεται για τα υπό κρίση έτη διαμορφώνεται ως ακολούθως:

Χρήση	Πρωτογενείς καταθέσεις σε Λογαριασμούς του προσφεύγοντος βάσει Ελέγχου	Πρωτογενείς καταθέσεις σε Λογαριασμούς του προσφεύγοντος βάσει Απόφασης
2011	102.050,00 €	102.000,00 €
2012	12.000,00 €	10.000,00 €

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο περί της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης διάταξης όσον αφορά τους πρόσθετους φόρους, κατ' εφαρμογή του ν. 4509/2017

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 επιεικέστερη, ως ακολούθως:

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

Διαφορά φόρου: **40.219,16 €**

	(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 Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	48.262,99€	20.109,58€	15.560,79€	35.670,37 €	35.670,37 €

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ. .../...-2017, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

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

Διαφορά φόρου: **2.144,86 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (108%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	2.316,45€	1.072,43€	829,85€	1.902,28 €	1.902,28 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από .../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του «.του» – **Α.Φ.Μ.** ..., και την **τροποποίηση των παρακάτω πράξεων:**

- 1) Της με αριθμό .../...-2017, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., ως προς το ποσό των 50,00 € που προέρχεται από νόμιμη πηγή και που καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας και ως προς την εφαρμογή της ευνοϊκότερης διάταξης σχετικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων με βάση το σκεπτικό της παρούσας,

- 2) Της με αριθμό .../...-2017, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., ως προς το ποσό των 2.000,00 € που προέρχεται από νόμιμη πηγή και που καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας και ως προς την εφαρμογή της ευνοϊκότερης διάταξης σχετικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων με βάση το σκεπτικό της παρούσας,

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

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Εισοδήματα 01/01/2011– 31/12/2011	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	21.595,79	123.645,79	123.595,79	102.000,00
Χρεωστικό ποσό	-970,04	39.271,62	39.249,12	40.219,16
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	55,42	55,42	55,42	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλ. χαρ	11,08	11,08	11,08	0,00
Εισφορά αλληλεγγύης	5.461,97	10.564,47	10.561,47	5.099,50
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		48.289,99	0,00	0,00
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013			20.109,588	20.109,588
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013			15.560,79	15.560,79
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	4.558,43	98.192,58	85.547,46	80.989,03
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση				80.989,03 €

Εισοδήματα 01/01/2012 – 31/12/2012	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	10.593,97	22.593,97	20.593,97	10.000,00

Χρεωστικό ποσό	-1.403,08	1.291,78	741,78	2.144,86
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	49,77	49,77	49,77	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλ. χαρ	9,95	9,95	9,95	0,00
Εισφορά αλληλεγγύης	1.303,49	1.903,49	1.803,49	500,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		2.910,45	0,00	0,00
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013			1.072,43	1.072,43
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013			829,85	829,85
Έκπτωση λόγω υποβ. δηλ. μέσω διαδικτύου	0,60	0,60	0,60	0,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	-39,27	6.166,04	4.507,87	4.547,14
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση				4.547,14 €

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.