



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη 27/04/2018

Αριθμός απόφασης: 838

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 αρ. ...-Τ.Κ., κατά: α) της με αριθμ.**/22-12-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2003, β) της με αριθμ.**/22-12-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, γ) της με αριθμ.**/22-12-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και της συνημμένης έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης 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. ... 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ./22-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης οικον. έτους 2003 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 461,71 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 554,05 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 1.015,76 €.

-Με την υπ' αριθμ./22-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης οικον. έτους 2012 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 475,22 €, πλέον τέλη χαρτοσήμου από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 52,32 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα ως άνω τέλη ύψους 10,46 €, πλέον προσαυξήσεων στο φόρο ύψους 570,26 €, πλέον προσαυξήσεων στα τέλη ύψους 62,78 €, πλέον προσαυξήσεων στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ ύψους 12,55 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 33,84 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 1.217,43 €.

-Με την υπ' αριθμ./22-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης οικον. έτους 2013 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 1.323,27 €, πλέον τέλη χαρτοσήμου από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 100,44 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα ως άνω τέλη ύψους 20,09 €, πλέον προσαυξήσεων στο φόρο ύψους 1.429,13 €, πλέον προσαυξήσεων στα τέλη ύψους 108,48 €, πλέον προσαυξήσεων στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ ύψους 21,70 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 98,19 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 3.101,30 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στις χρήσεις 2002-2012 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. .../07-07-2016 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. πρωτ. ΔΕΛ Α ΕΞ 2016 ΕΜΠ/01-08-2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων με το οποία διαβιβάστηκαν στη Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, υποθέσεις της υπ' αριθμ. ΕΟΕ/2016 Παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, και μεταξύ άλλων και δύο (2) ψηφιακοί δίσκοι (CD), βάσει των οποίων προέκυψε ότι ο προσφεύγων

ήταν δικαιούχος δύο (2) τραπεζικών λογαριασμών στην αλλοδαπή, οι οποίοι άνοιξαν κατά την 28/03/1995 και 16/06/1989 και έκλεισαν κατά την 12/08/2005 και 17/08/2005 αντίστοιχα.

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 έλεγχου των κινήσεων των τραπεζικών του λογαριασμών.

Από την επεξεργασία των ατομικών και κοινών τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, βάσει της εκτέλεσης του ειδικού λογισμικού ελέγχου προσαύξησης περιουσίας της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε, ότι προέκυψαν ανά έτος πρωτογενείς καταθέσεις (πιστώσεις), οι οποίες δεν δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, καθώς και αδήλωτα εισοδήματα από μισθώματα ακινήτων.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις των ΠΟΛ 1154/2017 και ΠΟΛ 1194/2017, έκρινε ότι τα οικονομικά έτη 2004-2011, (χρήσεις 2003-2010), είχαν παραγραφεί. Για το οικον. Έτος 2003, (χρήση 2002), ο έλεγχος διαπίστωσε ότι είχε υποβληθεί από τον προσφεύγοντα εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και ως εκ τούτου, η εν λόγω χρήση δεν είχε παραγραφεί κατά το χρόνο διενέργειας του ελέγχου.

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

Χρήση	Πρωτ. καταθέσεις σε Λογ/σμό του προσφεύγοντος – (α)	Πρωτ. καταθέσεις σε κοινούς Λογ. (β)	Ποσοστό 50% Πρ. καταθέσεων σε κοινούς Λογ. (γ)	Σύνολο (α+γ)
2002	69.411,52 €	20.114,93 €	10.057,47 €	79.468,99 €
2011	3.973,33 €	40.506,20 €	20.253,10 €	24.226,43 €
2012	4.543,16 €	45.281,81 €	22.640,91 €	27.184,07 €

Για τον προσδιορισμό των πρωτογενών καταθέσεων, ο έλεγχος εξαίρεσε από τα εισοδήματα που δήλωσε ο προσφεύγων-υπόχρεος στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2003 (χρήση 2002) ποσό ύψους 24.570,00 €, που αφορά σε μέρος της ALPHA BANK, λόγω του ότι δεν εντοπίστηκε πίστωση του ανωτέρω ποσού στους τραπεζικούς του λογαριασμούς. Συνεπώς, η συγκεντρωτική κατάσταση των εισοδημάτων, που δήλωσε ο προσφεύγων στις υπό κρίση χρήσεις διαμορφώθηκε ως ακολούθως:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	2002	2011	2012
------------------------------	-------------	-------------	-------------

Μισθοί - Συντάξεις	15.947,59	21.576,05	20.076,94
Έσοδα από μισθώματα ακινήτων	2.657,06	500,10	600,00
Εισπράξεις (Πωλήσεις)	60.788,90	0,00	0,00
Παρακρατήσεις	-1.476,42	-1.360,44	-1.502,63
Σύνολο	77.917,13	20.715,71	19.174,31

Επιπροσθέτως, κατά την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, προέκυψαν πιστώσεις για τα υπό κρίση έτη στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, που από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι προέρχονταν από έσοδα αδήλων μισθωμάτων ακινήτων και προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος ως εξής:

Χρήση	2002	2011	2012
Πρωτογενείς Καταθέσεις	79.468,99 €	24.226,43 €	27.184,07 €
Μείον Δηλωμένα Εισοδήματα	-77.917,13 €	-20.715,71 €	-19.174,31 €
Αδήλωτα Εισοδήματα	1.551,86 €	3.510,72 €	8.009,76 €
Μείον Εισόδημα από Αδήλωτα Ενοίκια	0,00 €	-2.743,93 €	-3.348,10 €
Προσαύξηση Περιουσίας	1.551,86 €	766,790 €	4.661,66 €

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις απόψεις του προσφεύγοντος που υποβλήθηκαν με το υπ' αριθμ. πρωτ./2017 υπόμνημα του, προσδιόρισε το τελικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος για τα οικ. έτη 2003, 2012 και 2013 (χρήσεις 2002, 2011 και 2012) ως ακολούθως:

Χρήση	2002	2011	2012
Εισόδημα από Αδήλωτα Ενοίκια	0,00 €	1.743,93 €	3.348,10 €
Προσαύξηση Περιουσίας	1.551,86 €	0,00 €	1.661,66 €

Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις για τα υπό κρίση έτη.

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

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση της προσβαλλόμενης πράξεως για τη χρήση 01/01/2002 – 31/12/2002 (οικ. έτος 2003), με βάση τις διατάξεις των παρ. 1 και 4

του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όπου ορίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται το πρώτον μετά την πάροδο της πενταετίας το δε δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις να παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68 του ΚΦΕ, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος. Όπως, γίνεται παγίως δεκτό από τη νομολογία (ΣτΕ 588/1980, ΣτΕ 3083/1980, ΣτΕ 2985, 2986, 2987, ΣτΕ 2397/1990, ΝΣΚ 322/2004, ΣτΕ 2934/2017), ως "συμπληρωματικά στοιχεία" επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου θεωρούνται εκείνα τα οποία αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε να έχει δικαιολογημένα υπόψη του ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν. Ωστόσο, αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ 2703/1997, 574/2007, 3296/2008, 3951-3/2011). Με την υπ' αριθ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, που εκδόθηκε σε συνέχεια σχετικής πάγιας νομολογίας των διοικητικών δικαστηρίων και των κατ' ιδίαν τμημάτων του, κρίθηκε ότι η συνεχής παράταση της παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων είναι αντισυνταγματική. Επίσης η ΠΟΛ 1194/2017 αναφέρει ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της, κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

- 2) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας- Μη συγκοινοποίηση των φερόμενων ως συνημμένων - στην έκθεση ελέγχου – εγγράφων. Σημαντικά από τα έγγραφα αυτά (όπως το με αριθμό ΔΕΛ Α ΕΞ 2016 ΕΜΠ/1-8-2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων με τα συνημμένα του, το σχετικό ΥΣΕ, οι απαντήσεις και η λοιπή αλληλογραφία με τα τραπεζικά ιδρύματα, οι αναλυτικές κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του και της συζύγου του από τις τράπεζες ΕΘΝΙΚΗ, ALPHABANK, EUROBANK, ΑΤΤΙΚΗΣ, PROBANK, κ.λ.π.), ουδόλως και προφανώς σκοπίμως δεν επισυνάπτονται στη συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου, γεγονός το οποίο συνιστά παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, καθώς του στερεί το δικαίωμα ελέγχου και αντίκρουσης του περιεχομένου τους, πράγμα που συνιστά προσβολή του δικαιώματος έννομης προστασίας.

- 3) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας- Μη διενέργεια ουσιαστικού ελέγχου. Ακυρότητα επιβολής φόρου και προσαυξήσεων, λόγω έλλειψης αιτιολογημένης εκθέσεως ελέγχου. Για καμία από τις χρήσεις 2002 (για την οποία το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου έχει οριστικώς παραγραφεί), 2011 και 2012 δεν προκύπτει προσαύξηση εισοδήματος από τις καταθέσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς. Οι καταθέσεις δεν είναι πρωτογενείς, δεν επιφέρουν προσαύξηση της περιουσίας του και δεν προσθέτουν επιπλέον φορολογητέο εισόδημα. Τα ποσά των καταθέσεων που εσφαλμένα θεώρησε ο έλεγχος ως πρωτογενείς καταθέσεις και προσαύξησε το εισόδημά του, δεν είναι ούτε δύνανται να χαρακτηριστούν ως πρωτογενείς. Τα ποσά που υπήρχαν στους τραπεζικούς του λογαριασμούς προέρχονται από τα δηλωμένα εισοδήματά του στις υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις. Τα παρακάτω ποσά των καταθέσεων στις χρήσεις 2011 και 2012, έγιναν από τον ίδιο ή τη σύζυγό του. Αφορούν επανακαταθέσεις ποσών από προηγούμενες αναλήψεις. Δεν είναι πρωτογενείς και δεν επιφέρουν προσαύξηση εισοδήματος. Οι αναλήψεις χρηματικών ποσών υπερκαλύπτουν τα ποσά των επανακαταθέσεων. Λαμβάνοντας υπόψη και τη ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας», θεωρεί ότι οι παραπάνω πίνακες αποτελούν αδιάσπαστο αποδεικτικό στοιχείο. Σχετική είναι και η ΠΟΛ 1175/2017. Στην προκειμένη περίπτωση, όπως εμφανώς προκύπτει από την από 22/12/2017 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (αρθρ. 66 & 68 του Ν. 2238/94), που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, καμία ελεγκτική ενέργεια ή διασταυρωτική επαλήθευση δεν έλαβε χώρα, προς διαπίστωση του αληθούς ή μη των ισχυρισμών του περί εσφαλμένου χαρακτηρισμού των ελεγχθεισών τραπεζικών καταθέσεων ως πρωτογενών, διότι πρόκειται για επανακαταθέσεις προαναληφθέντων ποσών, ή για εκ παραδρομής καταθέσεις μισθωμάτων ακινήτων που αφορούν νόμιμα και φορολογηθέντα εισοδήματα συγκεκριμένο νομικό πρόσωπο (..... Α.Ε.), ποσά τα οποία επ' ουδενί προσαυξάνουν τα δηλωθέντα εισοδήματά του.
- 4) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας. Η εφαρμογή της διατάξεως του Ν. 2523/1997 συνεπάγεται επιβολή πολλαπλάσιου διορθωτικού φόρου εισοδήματος, προσαυξήσεων ή χρηματικού προστίμου, από το ποσό του φόρου που δήθεν διέφυγε και ως εκ τούτου πρόκειται για κύρωση για τον διοικούμενο εξίσου σοβαρή με την κύρωση του ποινικού δικαίου, δεδομένου του ότι υπολογίζονται και επιβάλλονται εσφαλμένα, διαφορές και πρόστιμα πολλαπλάσια του φόρου που θα διέφευγε, αν είχε πράγματι εκπεσθεί από τα ακαθάριστα έσοδα, η αξία της δήθεν αποκρυσβαίας φορολογητέας ύλης, αν ληφθεί υπόψη, ότι, ο αναλογούν επ' αυτής φόρος για φορολογούμενη νομική προσωπικότητα με τα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου, δεν υπερβαίνει σε καμία περίπτωση το 1/3 της αξίας αυτής. Συνεπώς, ο τελικός επιβληθείς εις βάρος του «διορθωτικός» φόρος εισοδήματος (και με επιπλέον προσαύξηση 120% λόγω εκπροθέσμου, συν τις

παρελκόμενες εισφορές και επ' αυτών προσαυξήσεις) συνιστά, κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ (ν.δ. 53/1974), μία «κατηγορία ποινικής φύσεως», (Ολομέλεια ΣΤΕ 990/2004) οπότε πρέπει να τηρηθούν και στην προκειμένη υπόθεση οι εξασφαλιστικές εγγυήσεις του άρθρου τούτου (παράγρ. 1 έως 3).

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του οικονομικού έτους 2003, (χρήση 2002).

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

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

Επειδή, περαιτέρω στην παρ.5. του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι «αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του αριθ. Πρωτ. Δ12Β 1171079 ΕΞ 17-12-2010 εγγράφου του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: «Το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την 173/2006 ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 το ν.δ. 3323/1955(ήδη παρ.

5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε.), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κ.λ.π. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. 1002057/12/Α0012/8-1-2007 διαταγή). **Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης εξομοιώνεται με τη μη υποβολή δήλωσης»**

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων υπέβαλε **εκπρόθεσμα** την υπ' αριθμ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2003, (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002), ήτοι κατά την 03/07/2003, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, περί δεκαπενταετούς παραγραφής και συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για διενέργεια αρχικής εγγραφής, για τη χρήση 2002, παραγράφεται μετά την πάροδο της δεκαπενταετίας, από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης, ήτοι, κατά την 31/12/2018. Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής της κρινόμενης περιόδου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί της μη συγκοινοποίησης των φερόμενων ως συνημμένων στην έκθεση ελέγχου εγγράφων

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν. 4174/2013, μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.....2... Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, στην παρ 1 και 2 του άρθρου 5 του Ν. 2690/1999, (ΚΔΔ), ορίζεται ότι:«1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις. 2. Όποιος έχει ειδικό έννομο συμφέρον δικαιούται, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των ιδιωτικών εγγράφων που φυλάσσονται στις

δημόσιες υπηρεσίες και είναι σχετικά με υπόθεσή του η οποία εκκρεμεί σε αυτές ή έχει διεκπεραιωθεί από αυτές».

Επειδή, βάσει των ως άνω διατάξεων συντάχθηκε το με αριθ./2017 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, το οποίο κοινοποιήθηκε με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος στον προσφεύγοντα, με τη σημείωση, να εκθέσει τις απόψεις του, ως προς τις διαπιστώσεις που αναφέρονται σε αυτό, εντός της προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών, προσκομίζοντας οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο. Με τον τρόπο αυτό, ο προσφεύγων είχε τη δυνατότητα να ενημερωθεί πλήρως και να ζητήσει οποιοδήποτε στοιχείο από το φάκελο της υπόθεσης, στα πλαίσια του έννομου συμφέροντος του. Παραταύτα ο προσφεύγων, δεν υπέβαλε αίτηση στη φορολογική αρχή, με την οποία να αιτείται αντίγραφα του φακέλου, ενώ όψιμα και προσχηματικά προβάλλει ισχυρισμούς περί του ότι σκόπιμα τα συνημμένα έγγραφα στην έκθεση ελέγχου δεν του κοινοποιήθηκαν και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί της μη διενέργειας ουσιαστικού ελέγχου και περί ελλιπούς αιτιολογίας

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 της 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, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής, ΚΦΕ), που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (Α' 151) και ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω, χρόνο (οικονομικά έτη 2003 2012, και 2013), ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«στο άρθρο 1, ότι «Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2», στο άρθρο 3, ότι «1. Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος. 2. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους.», στο άρθρο 4 (αντίστοιχο το άρθρο 2 του ν.δ. 3323/1955), 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 προσέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: Α-Β. Εισόδημα από ακίνητα. Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες. Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις. ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή. 3. Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α' έως Ζ' της προηγούμενης παραγράφου τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος.» και στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 (αντίστοιχη η παράγραφος 3 του άρθρου 45 του ν.δ. 3323/1955), όπως αυτή ίσχυε πριν από το ν. 3888/2010, ότι «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4».

Σύμφωνα με πάγια νομολογία, ως «εισόδημα» κατά τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 4 και 48 παρ. 3 του ΚΦΕ (και των αντίστοιχων διατάξεων των άρθρων 2 και 45 παρ. 3 του ν.δ. 3323/1955), νοείται και φορολογείται η πρόσδοδος που παράγεται περιοδικά, από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, και αποτελεί το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή τον καρπό των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, όχι και κάθε άλλη, μη έχουσα τα παραπάνω γνωρίσματα, προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός κι αν με ειδική διάταξη νόμου θεωρείται εισόδημα, για την υπαγωγή του στο φόρο (βλ. ΣτΕ 3872/2013, 420/1999 επταμ., 1663/1994, 3342/1985, 1453/1982, 3514/1975, 2417/1965 κ.ά.).

Επειδή, 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).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.[2238/1994](#), 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 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 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, 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: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. [...] 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. [...]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 βάσει των ανωτέρω και από την από 22/12/2017 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτουν τα εξής ως προς τα κρινόμενα έτη 2011 και 2012:

Ο έλεγχος στη χρήση 2011 δεν καταλόγισε προσαύξηση περιουσίας βάσει του άρθρου 48 παρ 3 του Ν. 2238/1994, αλλά από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, προέκυψαν αδήλωτα εισοδήματα από μισθώματα ύψους 1.743,93 €, από επώνυμες καταθέσεις, τα οποία και καταλόγισε στον προσφεύγοντα σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1175/2017, αποδεχόμενος τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος περί αναλήψεων και επανακαταθέσεων στο υπ' αριθμ./2017 έγγραφο υπόμνημά του.

Στη χρήση 2012 καταλόγισε προσαύξηση περιουσίας βάσει του άρθρου 48 παρ 3 του Ν. 2238/1994, ύψους 1.661,66 €, που αφορά σε επιστροφή εμβάσματος (πίστωση), στον υπ' αριθ. GR..... λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην ALPHABANK κατά την 17/09/2012 και δεν αφορά σε επανακατάθεση ποσού, αποδεχόμενος κατά τα λοιπά τους ισχυρισμούς περί αναλήψεων και επανακαταθέσεων που προέβαλε ο προσφεύγων με το ως άνω υπόμνημα. Επίσης προέκυψαν για την υπό κρίση χρήση αδήλωτα εισοδήματα από μισθώματα από επώνυμες καταθέσεις, ύψους 3.348,10 €, τα οποία και καταλόγισε στον προσφεύγοντα σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1175/2017.

Επειδή, ο έλεγχος αποδέχτηκε τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος, ότι τέσσερις καταθέσεις χρηματικών ποσών με ID, αφορούν σε ενοίκια ακινήτων που ανήκουν σε τρίτο και απλώς τα ποσά κατατέθηκαν σε κοινό λογαριασμό, συνολικής αξίας 8.000,00 €, καθώς σύμφωνα με το από 01/11/2007 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Μίσθωσης Ακινήτου, το οποίο θεωρήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης με αριθμό θεώρησης/07-11-2007, εκμισθώτρια του ακινήτου είναι η εταιρία «..... » με ΑΦΜ, η οποία και δήλωσε το ως άνω εισόδημα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων οικ. ετών 2012 και 2013 που υπέβαλλε.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 22/12/2017 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της Δ.Ο.Υ. Θεσ/νίκης, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

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

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του Ν 2523/1997 αντίκεινται στην αρχή της αναλογικότητας και παραβιάζουν το άρθρο 6 της ΕΣΔΑ.

Επειδή, όπως συνάγεται από την εισηγητική έκθεση επί του ν. 2523/1997, με τις ρυθμίσεις περί προσθέτων φόρων του άρθρου 1 αυτού εσκοπήθη μεταξύ άλλων η συνάρτηση του ύψους του πρόσθετου φόρου με τον χρόνο περαίωσης της φορολογικής υπόθεσης, κατά τρόπο ώστε να καταργηθεί το “πράγματι άδικο σύστημα να καταβάλλει τον ίδιο πρόσθετο φόρο τόσο αυτός που εκπληρώνει τη φορολογική του υποχρέωση σε σύντομο χρόνο όσο και εκείνος που την εκπληρώνει μετά από δεκαετίες”, που “όχι μόνο δεν αποτελούσε κύρωση σε βάρος του παραβάτη της φορολογικής νομοθεσίας, αλλά αντίθετα αποτελούσε κίνητρο προσφυγής στα διοικητικά δικαστήρια, με πρωταρχικό σκοπό να επιμηκύνεται ο χρόνος καταβολής του κύριου και πρόσθετου φόρου”, προβλέφθηκε, ωστόσο, “επειδή πολλές φορές οι δικαστικές διενέξεις αργούν να διεκπεραιωθούν χωρίς υπαιτιότητα του φορολογούμενου ... πλαφόν πέραν από το οποίο δεν μπορεί να φθάσει ο οποιοσδήποτε πρόσθετος φόρος”. Υπό τα δεδομένα αυτά, οι ως άνω διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, ερμηνευόμενες, σύμφωνα με τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας, ενόψει και των όσων αναφέρονται στην οικεία εισηγητική έκθεση, δεν αντίκεινται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι με την πρόβλεψη επιβολής σταθερού ποσοστού φόρου και συνάρτησης του ποσού του φόρου με τη διάρκεια της καθυστέρησης στην καταβολή του, οι εφαρμοζόμενες διατάξεις ενέχουν αυτές οι ίδιες στοιχεία αναλογικότητας, δεν θεσπίζουν δε μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζουν τον σκοπό δημοσίου συμφέροντος του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων (πρβλ. ΣΕ 3474/2011 Ολ., 2402/2010 επταμ. και απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, κατά Ελληνικού Δημοσίου). Περαιτέρω, η φορολογική αρχή θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ποσοστό του προσθέτου φόρου και συνεπώς να προσδιορίζει το ύψος αυτού αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, αφού ήδη το ποσοστό τούτο κλιμακώνεται κατά τα προεκτεθέντα από τον ίδιο τον τυπικό νομοθέτη, ανάλογα με τη βαρύτητα κάθε παράβασης και τον χρόνο καταβολής του οφειλόμενου κύριου φόρου. (ΣΤΕ 2904/2015).

Επειδή, το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι «Καθένας έχει δικαίωμα στην παροχή έννομης προστασίας από τα δικαστήρια και μπορεί να αναπτύξει σ’ αυτά τις απόψεις του για τα δικαιώματα ή συμφέροντά του, όπως νόμος ορίζει», συναφώς δε προβλέπει το άρθρο 6 παρ. 1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α` 256) Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) ότι «1. Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα, όπως η υπόθεσίς του δικασθῇ δίκαιως ... υπό ... δικαστηρίου ..., το οποίον θα αποφασίσῃ είτε επί των αμφισβητήσεων επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του αστικής φύσεως είτε επί του βασίμου πάσης εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως ...». Ενόψει του ότι, κατά τα ήδη εκτεθέντα, το άρθρο 1 του ν. 2523/1997 δεν αντίκειται στο Σύνταγμα, θεμιτώς δε με τη διάταξη αυτή προβλέπεται ότι η φορολογική αρχή δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ποσοστό του πρόσθετου φόρου και συνεπώς να προσδιορίζει το ύψος αυτού αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, αφού ήδη το

ποσοστό αυτό κλιμακώνεται από τον ίδιο τον τυπικό νομοθέτη ανάλογα με τη βαρύτητα κάθε παράβασης και τον χρόνο καταβολής του οφειλόμενου κύριου φόρου, και δεδομένου ότι η σχετική πράξη της φορολογικής αρχής είναι προσβλητή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, εξασφαλίζεται πλήρως η δυνατότητα δικαστικού ελέγχου της νομιμότητας της πράξης, την οποία εξέδωσε η διοικητική αρχή με βάση την κατά το νόμο αρμοδιότητά της, δεν στερείται δε ο ενδιαφερόμενος του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο δεν διαθέτει εξουσία επιμέτρησης του πρόσθετου φόρου, που δεν ανήκει στην αρμοδιότητα της αρχής, της οποίας η πράξη ελέγχεται. (ΣΤΕ 2904/2015).

Συνεπώς οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος θα πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

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.

[...]

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 με τις διατάξεις του άρθρου 59 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§9 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 59

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με παρακρατούμενους φόρους

Για παραβάσεις σχετικές με παρακρατούμενους φόρους οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση απόδοσης φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.
2. Σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς δήλωσης παρακρατούμενου φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς του φόρου».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ./22-12-2017, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2003, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επεικέστερη, ως ακολούθως:

- Η υπ' αριθμ./22-12-2017, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2003:

Διαφορά φόρου: **461,71 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (10%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (52 μήνες Χ 0,73% = 37,96%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	554,05€	46,17€	175,27€	221,44 €	221,44 €

- Η υπ' αριθμ./22-12-2017, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012:

Διαφορά φόρου: **475,22 €**

Διαφορά τελών χαρτ. & εισφ. ΟΓΑ: **62,78 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (10%) ΑΡΘΡΟ 59 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (52 μήνες Χ 0,73% = 37,96%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	570,26€	47,52€	180,39€	227,91 €	227,91 €
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	75,33	31,39€	23,83€	55,22 €	55,22 €

- Η υπ' αριθμ./22-12-2017, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013:

Διαφορά φόρου: **1.323,27 €**

Διαφορά τελών χαρτ. & εισφ. ΟΓΑ: **120,53 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (108%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (25%) ΑΡΘΡΟ 59 ΚΦΔ	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (52 μήνες Χ 0,73% =	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	

		(50%)	37,96%)		
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	1.429,13€	330,82€	502,31€	833,13 €	833,13 €
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	130,18€	60,27€	45,75€	106,02 €	106,02 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **.././2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «..... του» με **ΑΦΜ** ως προς τις κάτωθι πράξεις:

- 1) Της με αριθμό/22-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης και την τροποποίηση της ως προς την εφαρμογή της ευνοϊκότερης, σχετικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων με βάση το σκεπτικό της παρούσας,
- 2) Της με αριθμό/22-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης και την τροποποίηση της ως προς την εφαρμογή της ευνοϊκότερης σχετικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων με βάση το σκεπτικό της παρούσας,
- 3) Της με αριθμό/22-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης και την τροποποίηση της ως προς την εφαρμογή της ευνοϊκότερης 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 01/01/2002 – 31/12/2002	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	461,71	461,71
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας με την παρούσα απόφαση	554,05	
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013		46,17
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		175,27
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	1.015,76	683,15
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση		683,15 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	475,22	475,22
Διαφορά τελών χαρτ.& εισφ. ΟΓΑ με την παρούσα απόφαση	62,78	62,78
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας με την παρούσα απόφαση	570,26	
Πρόσθετος φόρος επί τελών χαρτ.& εισφ. ΟΓΑ με την παρούσα απόφαση	75,33	
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013		47,52
Πρόστιμο άρθ. 59 Ν. 4174/2013		31,39
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		204,22
Εισφορά αλληλεγγύης	33,84	33,84
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	1.217,43	854,97
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση		854,97 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	1.323,27	1.323,27
Διαφορά τελών χαρτ.& εισφ. ΟΓΑ με την παρούσα απόφαση	120,53	120,53
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας με την παρούσα απόφαση	1.429,13	
Πρόσθετος φόρος επί τελών χαρτ.& εισφ. ΟΓΑ με την παρούσα απόφαση	130,18	
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013		330,82
Πρόστιμο άρθ. 59 Ν. 4174/2013		60,27
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		548,06
Εισφορά αλληλεγγύης	98,19	98,19
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	3.101,30	2.481,14
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση		2.481,14 €

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.