



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 04/03/2019

Αριθμός Απόφασης: 792

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - 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. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 05/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αριθμ./03-10-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, οικονομικού έτους 2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ./03-10-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, οικονομικού έτους 2012, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την σχετική Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 05/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 με αριθμό/03-10-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, οικονομικού έτους 2012, προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 168.939,28 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 154.757,03 €, πλέον διαφορά στην εισφορά αλληλεγγύης ποσού 15.016,02 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 338.703,33 €.

Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της σχετικής Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, που συντάχθηκε δυνάμει της με αρ./15-06-2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς για επανάληψη διαδικασίας, η οποία εκδόθηκε κατόπιν της με αρ. 2014/2018 Απόφασης της Υπηρεσίας μας (ΔΕΔ), σύμφωνα με την οποία έγινε αποδεκτή η με αρ. πρωτ./26-1-2018 Ενδικοφανής Προσφυγή του προσφεύγοντος και αποφασίστηκε η ακύρωση της προσβαλλόμενης με αριθμό/29-12-2017 πράξης για λόγους τυπικής πλημμέλειας (μη τήρηση της διαδικασίας αρθ. 28 Ν.4174/2013). Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε κατ'αρχήν το με αρ. πρωτ. ΔΕΣ Α/14-03-2013 ΕΜΠ έγγραφο της Διεύθυνσης Επιχειρησιακού Σχεδιασμού, παράλληλα με την Α.Β.Μ. : Ε.Ο.Ε. Σ.Σ./2015 παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, μαζί με την οποία μας διαβιβάστηκε, σε εκτέλεση της Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε./2013 παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, οπτικός δίσκος (CD) που εμπεριείχε τραπεζικά δεδομένα του προσφεύγοντος και διενεργήθηκε περαιτέρω προκαταρκτική εξέταση προς διακρίβωση τέλεσης αδικήματος φοροδιαφυγής και νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα για το ως άνω πρόσωπο (Ν.2523/1997 & Ν.3691/2008). Επιπροσθέτως, ενεργοποιήθηκε για τον προσφεύγοντα, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, πρόσβαση στο Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας από το οποίο αντλήθηκαν πρωτογενή δεδομένα που απέστειλαν τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τα δηλωθέντα εισοδήματα καθώς και μετα-δεδομένα που έχουν προκύψει από αυτοματοποιημένη επεξεργασία των πρωτογενών δεδομένων (τραπεζικών και φορολογικών) για τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Ο έλεγχος, από την επεξεργασία των προαναφερθέντων τραπεζικών δεδομένων και λαμβάνοντας υπόψη όλα τα υπομνήματα του προσφεύγοντος επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθ. 28, τους ισχυρισμούς του και τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα, διαπίστωσε εισοδηματικές

διαφορές ποσού **326.164,28 €** για το έτος 2011, τις οποίες σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 και την ΠΟΛ. 1095/2011, καταλόγισε ως προσαύξηση περιουσίας για την οποία δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή η αιτία προέλευσής της και η οποία δεν έχει φορολογηθεί ή απαλλαγεί με ειδική διάταξη από το φόρο.

Επιπλέον, ο έλεγχος καταλόγισε ως μη δηλωθείσα έκτακτη αμοιβή το ποσό 32.327,07 € επιταγής της, η οποία σύμφωνα με το με αρ. πρωτ./3-8-2018 υπόμνημα του προσφεύγοντος «*Αφορά έκτακτη αμοιβή μου (bonus) από την εταιρεία μου, την οποία έχω συμπεριλάβει στην οικεία δήλωση φορολογίας*», δεδομένου ότι το παραπάνω ποσό διαπιστώθηκε ότι δεν έχει συμπεριληφθεί στα ακαθάριστα έσοδα του ατομικού επαγγέλματός του (όπως αυτά έχουν δηλωθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και έχουν κατατεθεί από την σε τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου).

Τέλος, με το με αρ. πρωτ./13.10.2017 αρχικό αίτημα παροχής πληροφοριών ζητήθηκαν μεταξύ άλλων από τον προσφεύγοντα το Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων, τιμολόγιο και απόδειξη παροχής υπηρεσιών και όλα τα παραστατικά εξόδων-δαπανών για το έτος 2011, τα οποία ωστόσο δεν προσκομίστηκαν καθ' όλη την διάρκεια του ελέγχου. Κατόπιν τούτου και βάσει της περ. στ' της παρ.4 του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92 ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης ανακριβή, δεδομένου ότι καθίστανται αντικειμενικά αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και ο λογιστικός προσδιορισμός των φορολογικών υποχρεώσεων και αφού έλαβε υπόψη τα ανωτέρω εκτεθέντα καθώς και τις διατάξεις των άρθρων 30, 31 και 32 του Ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε.), προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών, για το εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παράνομη έκδοση της καταλογιστικής πράξης, που αφορά τη χρήση 2011, διότι αυτή έχει υποπέσει σε παραγραφή.
2. Μη νόμιμος τρόπος προσδιορισμού της φερόμενης προσαύξησης περιουσίας για την κρινόμενη χρήση 2011, δεν προκύπτει από την έκθεση ελέγχου η μέθοδος που ακολούθησε η αρμόδια φορολογική αρχή.
3. Μη λήψη υπόψη επανακαταθέσεων χρηματικών ποσών.
4. Ανάλωση Κεφαλαίου Παρελθόντων Ετών.
5. Πραγματικοί ισχυρισμοί – περιγραφή της ασκούμενης επιχειρηματικής δραστηριότητάς του ως ασφαλιστής. Όλες οι ελεγχόμενες καταθέσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς τυγχάνουν απολύτως δικαιολογημένες στην ελεγχόμενη χρήση, όλα δε τα χρηματικά ποσά που έχουν διακινηθεί μέσω των τραπεζικών του λογαριασμών είτε αφορούν εισοδήματα από την παρελθούσα

και μακρόχρονη επαγγελματική δραστηριότητά του, νομίμως δηλωθέντα και φορολογηθέντα, είτε αφορούν επανακατάθεση χρημάτων που είχαν ήδη αναληφθεί από τον ίδιο σε προγενέστερο χρονικό σημείο και δεν είχαν αναλωθεί.

6. Υπολογισμός πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας – Εφαρμογή ευνοϊκότερου καθεστώτος

Η φορολογική αρχή όφειλε να εφαρμόσει την αρχή της ευνοϊκότερης ρύθμισης και να εφαρμόσει μειωμένους συντελεστές κατά τον προσδιορισμό των προσθέτων φόρων λόγω ανακρίβειας και δη εκείνες του ήδη ισχύοντος άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει, λαμβανομένου μάλιστα υπόψη ότι το άρθρο 49 του Ν. 4509/2017 ουδόλως τυγχάνει ευνοϊκότερο, καθόσον άγει στον καταλογισμό μεγαλύτερου ύψους προσθέτου φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013: *«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.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994: *«6.Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 6, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, του ν.4174/2013 ορίζεται ότι :

«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού.

«Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, ΦΕΚ 151 Α` με τις τροποποιήσεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, ΦΕΚ Α 175/30-9-2010 ισχύει 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.

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 προέλευσης 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, σύμφωνα με την εγκύκλιο του Υπ. Οικ. **ΠΟΛ 1095/2011**, ορίζεται μεταξύ των άλλων ότι: «... **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, κλπ. **5)** Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες. ... **7)** Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται. **8)** Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του ΚΦΕ.

9) Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.... **11)** Η οποιαδήποτε προσαύξηση της 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. **12)**..».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1175/2017** με θέμα: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» στην οποία αναφέρεται ότι:« 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.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.».

Επειδή, κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α΄) της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β΄ με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» έγγραφο του Υπ. Οικ. ορίζονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«Α' Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών

1) Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15, 16, 17, 18 και 19 του ν. 2238/1994, καθώς και σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, προβλέπεται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό που προσδιορίζεται με τα ως άνω σχετικά άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό εισόδημά του. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ανωτέρω νόμου, η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων περιορίζεται ή καλύπτεται μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο.

Β' Προσαύξηση περιουσίας

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.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς

επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

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.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

6.7.

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. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. 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. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική

νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατ' τα ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.

.....
4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

"β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα,"

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας,

"ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,"

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων -εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικό στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτό αφορούν .

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3,.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν. 2238/1994 : «2.Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.....3.Στις περιπτώσεις β και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: «1) Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: 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», με τις διατάξεις του **άρθρου 53** του **ίδιου νόμου**, ότι «1) Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού» και με τις διατάξεις του **άρθρου 72§17** του **ίδιου νόμου**, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από 01/01/2018 με τις διατάξεις του **άρθρου 49§1** του **ν. 4509/2017** (Α' 201) ότι: «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».

Επειδή, με τις δε διατάξεις του άρθρου **49§2** του **ν. 4509/2017** (Α' 201) ορίζεται ότι: «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», και με την υπ' αριθμ. **ΠΟΛ 1003/2018** με την οποία δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής της επιεικέστερης κύρωσης, αναφέρεται μεταξύ των άλλων ότι: «επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, 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 ΣτΕ».

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι μετά τα νέα δεδομένα αναφορικά με το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την έκδοση καταλογιστικής πράξης, που διαμορφώθηκαν με τις υπ' αρ. 1738/2017, 2934/2017 αποφάσεις του ΣτΕ, η διαχειριστική χρήση 2011 έχει υποπέσει σε παραγραφή. Ωστόσο, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις περί παραγραφής ο ισχυρισμός αυτός κρίνεται ως αβάσιμος, καθότι σύμφωνα με το γενικό κανόνα περί πενταετούς προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου που καθιερώνει το άρθρο 84 παρ. 1 του ν.2238/94: *«1.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.»*

Όμως λαμβάνοντας υπόψη τις **διατάξεις του άρθρου 72 παρ.11 του Ν. 4174/13** :
«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», , προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.», σε συνδυασμό με το τελευταίο εδάφιο της **παρ. 6 του άρθρου 63 του ιδίου νόμου** *«Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»* καθώς και με τις διατάξεις της **παρ. 6 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994** *«6. Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της*

Παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης», συνάγεται ότι η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου παρατείνεται **ένα έτος** μετά την ημερομηνία έκδοσης της υπ' αριθ. 2014/10-4-2018 Απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, δηλαδή από τις 10-04-2018. Οπότε στις 04/10/2018 που κοινοποιήθηκε η προσβαλλόμενη πράξη δεν είχε ακόμα παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει πράξη.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας και ότι δεν προκύπτει από την έκθεση ελέγχου η μέθοδος που ακολούθησε η αρμόδια φορολογική αρχή προκειμένου να προσδιορίσει την δήθεν αποκρυβείσα από μέρους του προσαύξηση. Ωστόσο, στις σελίδες 14 & 15 της οικείας έκθεσης ελέγχου και υπό τον τίτλο «6.3.2 Πληροφορίες για τη μέθοδο ελέγχου» δίνεται λεπτομερής περιγραφή της μεθόδου που ακολουθήθηκε καθώς και για τον τρόπο επεξεργασίας όλων των χρηματοπιστωτικών δεδομένων. Επιπλέον στην σελίδα 53 της εν λόγω έκθεσης δίνεται σαφής επεξήγηση καθώς και η νομική βάση, για τον τρόπο που προσδιορίστηκε το εισόδημα του προσφεύγοντος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 παρ. 3 του ν. 2238/1992 ήτοι : «7.4 Προσδιορισμός εισοδήματος άρθρου 48§3 Ν.2238/94 (μετά τα υπομνήματα του ελεγχόμενου)

Ως εισόδημα του άρθρου 48§3 Ν.2238/1994 για το 2011 λογίζεται το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων όπως αυτές προέκυψαν παραπάνω στο κεφάλαιο «7.3 Πρωτογενείς καταθέσεις μετά την προσκόμιση των παραπάνω υπομνημάτων», ήτοι ποσό **326.164,28 €**, δεδομένου ότι το δηλωθέν εισόδημα του ελεγχόμενου (ακαθάριστα έσοδα από ατομικό επάγγελμα) έχει ήδη εξαιρεθεί από τις πρωτογενείς καταθέσεις. Συνεπεία των ανωτέρω προκύπτουν εισοδηματικές διαφορές ποσού **326.164,28 €** για το έτος 2011, οι οποίες σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 και την ΠΟΛ. 1095/2011, συνιστούν προσαύξηση περιουσίας της οποίας δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή η αιτία προέλευσης και η οποία δεν έχει φορολογηθεί ή απαλλαγεί με ειδική διάταξη από το φόρο.»

Στον Πίνακα που ακολουθεί παρατίθενται με σαφήνεια και λεπτομερή περιγραφή οι πρωτογενείς καταθέσεις που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας και η αιτιολογία κάθε μίας εξ αυτών.

REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωση €	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ	ΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ
15689			11/01/2011 1 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		10.500,00	Αφορά κατάθεση από προηγούμενες αναλήψεις μου και ανάλωση κεφαλαίου μου παρελθόντων ετών	Η αιτιολογία είναι αόριστη. Πρωτογενής κατάθεση.
15697			12/01/2011 1 13:46	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	800,00	Προηγήθηκε ανάληψη στις 10/1 ποσού 1.000 € από την (βλ. κίνηση)	Δεν γίνεται αποδεκτό. Η συγκεκριμένη ανάληψη (RECID 15680) έχει δαπανηθεί ως επανακατάθεση από τον έλεγχο για την με RECID 15715 κατάθεση. Πρωτογενής κατάθεση.
15873			11/02/2011 1 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.850,00	Υπόλοιπο από αναλήψεις α/α 8 (βλ. ανωτέρω)	Δεν γίνεται αποδεκτό. Η με recid 15763 ανάληψη έχει δαπανηθεί ως επανακατάθεση από τον έλεγχο για την με RECID 15759 κατάθεση. Πρωτογενής κατάθεση.
15952			21/02/2011 1 10:26	.....	ΚΤΘ ΕΜΤΡΗΤΩΝ	500,00	Υπόλοιπο από αναλήψεις α/α 8 (βλ. ανωτέρω)	Δεν γίνεται αποδεκτό. Η με recid 15763 ανάληψη έχει δαπανηθεί ως επανακατάθεση από τον έλεγχο για την με RECID 15759 κατάθεση. Πρωτογενής κατάθεση.
16015			24/02/2011 1 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	8.200,00	Αντιλογισμός κατάθεσης (βλ. κίνηση REC ID 16009 και 16010 με αιτιολογία «Αντιλογισμός κατάθεσης»)	Δεν προκύπτει αντιλογισμός από τα στοιχεία της τράπεζας. Πρωτογενής κατάθεση.

16075	.....	.....	28/02/201 1 14:31	ΚΑΤΑΘΕΣΗ		7.800,00	Υπόλοιπο από ανάληψη 8.000 € (βλ. ανωτέρω) και από προγενέστερες αναλήψεις	Γίνεται δεκτό μόνο για το ποσό 4.700,00 που απομένει μετά την αφαίρεση των 3.300,00 με recid 16071 επανακατάθεσης από τις 8.000,00. Πρωτογενής κατάθεση τα 7.800,00€
16093	.....	.....	01/03/201 1 11:47	ΚΑΤΑΘΕΣΗ .....	.....	800,00	Αφορά κατάθεση από προηγούμενες αναλήψεις μου. Αναλήψεις αυθημερόν 600 € και 1.200 €	Δεν γίνεται αποδεκτό. Οι συγκεκριμένες αναλήψεις (RECID 16090-16096) έχουν δαπανηθεί ως επανακατάθεση από τον ελεγχόμενο για την με RECID 16097 κατάθεση. Πρωτογενής κατάθεση.
16244	.....	.....	15/03/201 1 09:26	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	1.337,69	Αφορά πληρωμή ασφαλίσεων από την πελάτισσά μου (βλ. σχετ. έγγραφα)	Δεν έχει προσκομισθεί σχετικό έγγραφο κατάθεσης με το όνομα του καταθέτη. Δεν προκύπτει το ποσό από την καρτέλα ασφάλισης. Πρωτογενής κατάθεση.
16416	.....	.....	29/03/201 1 00:00	.....	.....	2.530,00	Προηγήθηκε ανάληψη στις 24/3 ποσού 8.500 € από την (βλ. κίνηση)	Δεν γίνεται αποδεκτό. Η συγκεκριμένη ανάληψη (RECID 16381) έχει δαπανηθεί ως επανακατάθεση από τον έλεγχο για την με RECID 16382 κατάθεση. Πρωτογενής κατάθεση.
16436	.....	.....	30/03/201 1 12:34	.....	.....	750,00	Προηγήθηκε ανάληψη στις 24/3 ποσού 8.500 € από την (βλ. κίνηση)	Δεν γίνεται αποδεκτό. Η συγκεκριμένη ανάληψη (RECID 16381) έχει δαπανηθεί ως επανακατάθεση από τον έλεγχο για την με RECID 16382 κατάθεση. Πρωτογενής κατάθεση.
16468	.....	.....	31/03/201 1 00:00	.....	.....	3.000,00	Προηγήθηκε ανάληψη στις 24/3 ποσού 8.500 € από την (βλ. κίνηση)	Δεν γίνεται αποδεκτό. Η συγκεκριμένη ανάληψη (RECID 16381) έχει δαπανηθεί ως επανακατάθεση από τον έλεγχο για την με RECID 16382 κατάθεση. Πρωτογενής κατάθεση.

16542	.....	.....	06/04/201 1 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤ ΩΝ		2.550,00	Υπόλοιπο από αναλήψεις 8.500 € και 5.000 € (βλ. ανωτέρω)	Γίνεται δεκτό μόνο για το ποσό 1.150,00 που απομένει μετά την αφαίρεση των 3.850,00 (που δαπανήθηκαν από τον ελεγχόμενο για τις με recid 16501 και 16502 πιστώσεις) από τις 5.000,00. Η με recid 16381, 8.500,00, έχει αντιστοιχηθεί από τον έλεγχο με την με recid 16382 πίστωση. Πρωτογενής κατάθεση τα 2.550.00€.
16604	.....	.....	15/04/201 1 00:00	ΚΑΤΑΘ. ΑΠΟ		925,00	Αφορά μεταφορές από τους υφιστάμενους τραπεζικούς μου λογαριασμούς	Η αιτιολογία είναι αόριστη. Δεν προκύπτει από τους τραπεζικούς λογ/σμούς που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος. Πρωτογενής κατάθεση.
16624	.....	.....	18/04/201 1 00:00	ΚΤΘ. ΑΠΟ		2.276,00	Αφορά μεταφορές από τους υφιστάμενους τραπεζικούς μου λογαριασμούς	Η αιτιολογία είναι αόριστη. Δεν προκύπτει από τους τραπεζικούς λογ/σμούς που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος. Πρωτογενής κατάθεση.
16631	.....	.....	19/04/201 1 00:00	ΚΕΠ ΚΑΤΑΘ.ΕΠΙΤΑΓΗ Σ		4.725,91	Αφορά τον πελάτη μου	Δεν έχει προσκομισθεί σχετικό έγγραφο κατάθεσης με το όνομα του καταθέτη. Δεν προκύπτει το ποσό από την καρτέλα ασφάλισης. Πρωτογενής κατάθεση.
16685	.....	.....	27/04/201 1 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤ ΩΝ		650,00	Προηγήθηκε ανάληψη 1.000 € στις 15/3, αναλήψεις συνολικά 3.050 € στις 29/3, συνολικά 5.500 € στις 6/4, 1.200 € στις 23/4	Δεν γίνεται αποδεκτό. Η ανάληψη (RECID 16243, ποσό 1.000,00) έχει δαπανηθεί ως επανακατάθεση από τον έλεγχο για την με RECID 16295 κατάθεση. Η ανάληψη (RECID 16657, ποσό 1.200,00) έχει δαπανηθεί ως επανακατάθεση από τον έλεγχο για την με RECID 16675, 16686 καταθέσεις. Οι αναλήψεις 15/3 και 29/3 είναι αόριστες. Πρωτογενής κατάθεση.

16694	.....	.....	28/04/201 1 00:00	ΚΑΤΑΘ. ΑΠΟ		3.700,00	Αφορά μεταφορές από τους υφιστάμενους τραπεζικούς μου λογαριασμούς	Η αιτιολογία είναι αόριστη. Δεν προκύπτει από τους τραπεζικούς λογ/σμούς που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος. Πρωτογενής κατάθεση.
16712	.....	.....	29/04/201 1 00:00	Κατάθεση/ανάλ ηψη σε λογαριασμό	.....	600,00	Προηγήθηκε ανάληψη 1.000 € στις 15/3, αναλήψεις συνολικά 3.050 € στις 29/3, συνολικά 5.500 € στις 6/4, 1.200 € στις 23/4	Δεν γίνεται αποδεκτό. Η ανάληψη (RECID 16243, ποσό 1.000,00) έχει δαπανηθεί ως επανακατάθεση από τον έλεγχο για την με RECID 16295 κατάθεση. Η ανάληψη (RECID 16657, ποσό 1.200,00) έχει δαπανηθεί ως επανακατάθεση από τον έλεγχο για τιν με RECID 16675, 16686 καταθέσεις. Οι αναλήψεις 15/3 και 29/3 είναι αόριστες. Πρωτογενής κατάθεση.
16716	.....	.....	29/04/201 1 00:00	.....	.....	6.430,00	Προηγήθηκε ανάληψη 1.000 € στις 15/3, αναλήψεις συνολικά 3.050 € στις 29/3, συνολικά 5.500 € στις 6/4, 1.200 € στις 23/4	Δεν γίνεται αποδεκτό. Η ανάληψη (RECID 16243, ποσό 1.000,00) έχει δαπανηθεί ως επανακατάθεση από τον έλεγχο για την με RECID 16295 κατάθεση. Η ανάληψη (RECID 16657, ποσό 1.200,00) έχει δαπανηθεί ως επανακατάθεση από τον έλεγχο για τιν με RECID 16675, 16686 καταθέσεις. Οι αναλήψεις 15/3 και 29/3 είναι αόριστες. Πρωτογενής κατάθεση.
16794	.....	.....	09/05/201 1 09:17	ΚΑΤΑΘΕΣΗ		4.900,00	Προηγήθηκε ανάληψη την 2/5 εκ ποσού 6.000 από την (βλ. κίνηση)	Δεν γίνεται αποδεκτό. Η συγκεκριμένη ανάληψη (RECID 16740) έχει δαπανηθεί ως επανακατάθεση από τον ελεγχόμενο για την με RECID 16738 κατάθεση. Πρωτογενής κατάθεση.

16807	.....	.....	10/05/201 1 00:00	ΚΕΠ ΚΑΤΑΘ.ΕΠΙΤΑΓΗ Σ	1	90.000,0 0	Αφορά πληρωμή ασφαλίσεων από τον πελάτη (βλ. καρτέλα ασφάλισης και σχετική τραπεζική επιταγή)	Ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου δεν γίνεται αποδεκτός. Δεν προκύπτει από την καρτέλα ασφάλισης το ύψος του ποσού κατάθεσης. Πρωτογενής κατάθεση.
16940	.....	.....	24/05/201 1 00:00	ΚΑΤΑΘ. ΑΠΟ		1.800,00	Αφορά μεταφορές από τους υφιστάμενους τραπεζικούς μου λογαριασμούς	Η αιτιολογία είναι αόριστη. Δεν προκύπτει από τους τραπεζικούς λογ/σμούς που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος. Πρωτογενής κατάθεση.
16954	.....	.....	25/05/201 1 00:00	ΚΑΤΑΘ. ΑΠΟ		500,00	Αφορά μεταφορές από τους υφιστάμενους τραπεζικούς μου λογαριασμούς	Η αιτιολογία είναι αόριστη. Δεν προκύπτει από τους τραπεζικούς λογ/σμούς που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος. Πρωτογενής κατάθεση.
16994	.....	.....	30/05/201 1 00:00	ΚΑΤΑΘ. ΑΠΟ		3.400,00	Αφορά μεταφορές από τους υφιστάμενους τραπεζικούς μου λογαριασμούς	Η αιτιολογία είναι αόριστη. Δεν προκύπτει από τους τραπεζικούς λογ/σμούς που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος. Πρωτογενής κατάθεση.
17014	.....	.....	31/05/201 1 00:00	ΚΑΤΑΘ ΑΠΟ		1.600,00	Αφορά μεταφορές από τους υφιστάμενους τραπεζικούς μου λογαριασμούς	Η αιτιολογία είναι αόριστη. Δεν προκύπτει από τους τραπεζικούς λογ/σμούς που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος. Πρωτογενής κατάθεση.
17040	.....	.....	03/06/201 1 00:00	.....	.....	550,00	Προηγήθηκε ανάληψη την 31/5 εκ ποσού 1.200 € από την (βλ. κίνηση)	Γίνεται δεκτό μόνο για το ποσό 500,00€ που απομένει μετά την αφαίρεση των 50,00 και 650,00 που έχουν δαπανηθεί από τον έλεγχο για τις με resid 17030,17033 πιστώσεις. Πρωτογενής κατάθεση τα 550,00€
17364	.....	.....	05/07/201 1 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤ ΩΝ		25.070,0 0	Επανακάταθεση μετρητών από προηγούμενες αναλήψεις και από ανάλωση κεφαλαίου μου παρελθόντων ετών	Αόριστη αιτιολογία. Πρωτογενής κατάθεση.

17374	.....	.....	06/07/201 1 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤ ΩΝ		5.000,00	Επανακάταθεση μετρητών από προηγούμενες αναλήψεις και από ανάλωση κεφαλαίου μου παρελθόντων ετών	Αόριστη αιτιολογία. Πρωτογενής κατάθεση.
17396	.....	.....	11/07/201 1 00:00	ΚΑΤΑΘ. ΑΠΟ		1.980,00	Αφορά μεταφορές από τους υφιστάμενους τραπεζικούς μου λογαριασμούς	Η αιτιολογία είναι αόριστη. Δεν προκύπτει από τους τραπεζικούς λογ/σμούς που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος. Πρωτογενής κατάθεση.
17402	.....	.....	12/07/201 1 00:00	ΚΑΤΑΘ. ΑΠΟ		3.300,00	Αφορά μεταφορές από τους υφιστάμενους τραπεζικούς μου λογαριασμούς	Η αιτιολογία είναι αόριστη. Δεν προκύπτει από τους τραπεζικούς λογ/σμούς που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος. Πρωτογενής κατάθεση.
17413	.....	.....	14/07/201 1 00:00	ΚΑΤΑΘ. ΑΠΟ		3.600,00	Αφορά μεταφορές από τους υφιστάμενους τραπεζικούς μου λογαριασμούς	Η αιτιολογία είναι αόριστη. Δεν προκύπτει από τους τραπεζικούς λογ/σμούς που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος. Πρωτογενής κατάθεση.
17549	.....	.....	29/07/201 1 00:00	ΚΤΘ. ΑΠΟ		910,00	Αφορά μεταφορές από τους υφιστάμενους τραπεζικούς μου λογαριασμούς	Η αιτιολογία είναι αόριστη. Δεν προκύπτει από τους τραπεζικούς λογ/σμούς που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος. Πρωτογενής κατάθεση.
17572	.....	.....	01/08/201 1 10:51	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩ Ν	1.000,00	Προηγήθηκε ανάληψη 6.350 € στις 25/7 (βλ. κίνηση)	Δεν γίνεται αποδεκτό. Η συγκεκριμένη ανάληψη (RECID 17490) έχει δαπανηθεί ως επανακατάθεση από τον ελεγχόμενο για τις με RECID 17573, 17574, 17575 καταθέσεις. Πρωτογενής κατάθεση.
17585	.....	.....	02/08/201 1 00:00	ΚΑΤΑΘ. ΑΠΟ		1.025,00	Αφορά μεταφορές από τους υφιστάμενους τραπεζικούς μου λογαριασμούς	Η αιτιολογία είναι αόριστη. Δεν προκύπτει από τους τραπεζικούς λογ/σμούς που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος. Πρωτογενής κατάθεση.

17592	.....	.....	03/08/201 1 00:00	ΚΤΘ. ΑΠΟ		3.280,00	Αφορά μεταφορές από τους υφιστάμενους τραπεζικούς μου λογαριασμούς	Η αιτιολογία είναι αόριστη. Δεν προκύπτει από τους τραπεζικούς λογ/σμούς που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος. Πρωτογενής κατάθεση.
17628	.....	.....	08/08/201 1 00:00	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.		6.000,00	ΜΕΤΑΦΟΡΑ. Εκκρεμούν στοιχεία	Αόριστη αιτιολογία. Πρωτογενής κατάθεση.
17629	.....	.....	08/08/201 1 14:22	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΕΠΙΤΑΓΕΣ	6.350,00	Αφορά πληρωμή ασφαλίσεων με προσωπική μου επιταγή που έλαβε χώρα μέσω συμψηφισμού	Αόριστη αιτιολογία. Μη προσκόμιση σχετικών εγγράφων. Πρωτογενής κατάθεση.
17647	.....	.....	10/08/201 1 00:00	ΚΑΤΑΘ. ΑΠΟ		1.000,00	Αφορά μεταφορές από τους υφιστάμενους τραπεζικούς μου λογαριασμούς	Η αιτιολογία είναι αόριστη. Δεν προκύπτει από τους τραπεζικούς λογ/σμούς που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος. Πρωτογενής κατάθεση.
17659	.....	.....	11/08/201 1 00:00	ΚΑΤΑΘ. ΑΠΟ		1.440,00	Αφορά μεταφορές από τους υφιστάμενους τραπεζικούς μου λογαριασμούς	Η αιτιολογία είναι αόριστη. Δεν προκύπτει από τους τραπεζικούς λογ/σμούς που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος. Πρωτογενής κατάθεση.
17751	.....	.....	25/08/201 1 00:00	ΚΕΠ ΚΑΤΑΘ.ΕΠΙΤΑΓΗ Σ		3.640,00	Αφορά την πελάτισσά μου (βλ. σχετ. έγγραφα)	Δεν έχει προσκομισθεί σχετικό έγγραφο κατάθεσης με το όνομα του καταθέτη. Δεν προκύπτει το ποσό από την καρτέλα ασφάλισης. Πρωτογενής κατάθεση.
17762	.....	.....	26/08/201 1 00:00	ΚΑΤΑΘ. ΑΠΟ		2.492,00	Αφορά μεταφορές από τους υφιστάμενους τραπεζικούς μου λογαριασμούς	Η αιτιολογία είναι αόριστη. Δεν προκύπτει από τους τραπεζικούς λογ/σμούς που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος. Πρωτογενής κατάθεση.

17791	.....	.....	30/08/201 1 00:00	Π Η Η	Π Η Η	3.280,00	Προηγήθηκε ανάληψη 4.000 € στις 23/8 από κι 1.200 € στις 26/8 από (βλ. κίνηση)	Γίνεται δεκτό μόνο για το ποσό 2.900,00 που απομένει μετά την αφαίρεση των 500,00 και 600,00 από τις 4.000,00. Η με recid 17761 ανάληψη έχει δαπανηθεί από τον έλεγχο για τις με recid 17782,17804, 17837 επανακαταθέσεις. Πρωτογενής κατάθεση τα 3.280,00€
17810	.....	.....	31/08/201 1 00:00	ΚΑΤΑΘ ΑΠΟ		2.230,00	Αφορά μεταφορές από τους υφιστάμενους τραπεζικούς μου λογαριασμούς	Η αιτιολογία είναι αόριστη. Δεν προκύπτει από τους τραπεζικούς λογ/σμούς που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος. Πρωτογενής κατάθεση.
17829	.....	.....	01/09/201 1 00:00	ΚΑΤΑΘ ΑΠΟ		6.050,00	Αφορά μεταφορές από τους υφιστάμενους τραπεζικούς μου λογαριασμούς	Η αιτιολογία είναι αόριστη. Δεν προκύπτει από τους τραπεζικούς λογ/σμούς που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος. Πρωτογενής κατάθεση.
17833	.....	.....	01/09/201 1 00:00	Κατάθεση/ανάλ ηψη σε λογαριασμό	.....	25.793,0 0	Αφορά επανακατάθεση από ανάληψη καταναλωτικού δανείου από την που εκταμιεύθηκε 5.9.2011 (βλ. κίνηση λογαριασμού)	Δεν προκύπτει από την κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού. Δεν προσκομίστηκαν σχετικά έγγραφα. Πρωτογενής κατάθεση.
17849	.....	.....	05/09/201 1 00:00	ΚΑΤΑΘ ΑΠΟ		2.268,00	Αφορά μεταφορές από τους υφιστάμενους τραπεζικούς μου λογαριασμούς	Η αιτιολογία είναι αόριστη. Δεν προκύπτει από τους τραπεζικούς λογ/σμούς που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος. Πρωτογενής κατάθεση.
17858	.....	.....	06/09/201 1 00:00	ΚΑΤΑΘ. ΑΠΟ		2.975,00	Αφορά μεταφορές από τους υφιστάμενους τραπεζικούς μου λογαριασμούς	Η αιτιολογία είναι αόριστη. Δεν προκύπτει από τους τραπεζικούς λογ/σμούς που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος. Πρωτογενής κατάθεση.

17861	.....	.....	06/09/201 1 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤ ΩΝ		2.400,00	Ανάληψη 1.200 € στις 22/8, 4.000 € στις 23/8, 800 € στις 24/8, 1.200 € στις 26/8, 600 € στις 2/9, 600 € στις 5/9	Γίνεται δεκτό μόνο για το ποσό 2.000,00 των με recid 17737, 17836, 17845 αναλήψεων. Η ανάληψη (RECID 17732- 4.000,00) έχει δαπανηθεί ως επανακατάθεση από τον ελεγχόμενο για τις με RECID 17734,17786,17791. Η ανάληψη (RECID17721-1.200,00) έχει δαπανηθεί ως επανακατάθεση από τον έλεγχο για τις με RECID 17711, 17717, 17718. Η ανάληψη (RECID17761- 1.200.00) έχει δαπανηθεί ως επανακατάθεση από τον έλεγχο για τις με RECID 17782, 17804, 17837. Πρωτογενής κατάθεση τα 2.400,00€
17869	.....	.....	07/09/201 1 00:00	ΚΑΤΑΘ. ΑΠΟ		1.750,00	Αφορά μεταφορές από τους υφιστάμενους τραπεζικούς μου λογαριασμούς	Η αιτιολογία είναι αόριστη. Δεν προκύπτει από τους τραπεζικούς λογ/σμούς που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος. Πρωτογενής κατάθεση.
17886	.....	.....	09/09/201 1 00:00	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.		11.500,0 0	Αφορά πληρωμή ασφαλίσεων από τους πελάτες μου και (βλ. σχετ. έγγραφα)	Δεν έχει προσκομισθεί σχετικό έγγραφο κατάθεσης με το όνομα του καταθέτη. Δεν προκύπτει το ποσό από την καρτέλα ασφάλισης. Πρωτογενής κατάθεση.
17902	.....	.....	13/09/201 1 00:00	ΚΑΤΑΘ. ΑΠΟ		1.980,00	Αφορά μεταφορές από τους υφιστάμενους τραπεζικούς μου λογαριασμούς	Η αιτιολογία είναι αόριστη. Δεν προκύπτει από τους τραπεζικούς λογ/σμούς που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος. Πρωτογενής κατάθεση.
17910	.....	.....	14/09/201 1 00:00	ΚΑΤΑΘ. ΑΠΟ		600,00	Αφορά μεταφορές από τους υφιστάμενους τραπεζικούς μου λογαριασμούς	Η αιτιολογία είναι αόριστη. Δεν προκύπτει από τους τραπεζικούς λογ/σμούς που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος. Πρωτογενής κατάθεση.

17997	.....	.....	26/09/201 1 00:00	ΚΑΤΑΘ. ΑΠΟ		1.500,00	Αφορά μεταφορές από τους υφιστάμενους τραπεζικούς μου λογαριασμούς	Η αιτιολογία είναι αόριστη. Δεν προκύπτει από τους τραπεζικούς λογ/σμούς που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος. Πρωτογενής κατάθεση.
18058	.....	.....	03/10/201 1 00:00	ΚΑΤΑΘ ΑΠΟ		1.250,00	Αφορά μεταφορές από τους υφιστάμενους τραπεζικούς μου λογαριασμούς	Η αιτιολογία είναι αόριστη. Δεν προκύπτει από τους τραπεζικούς λογ/σμούς που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος. Πρωτογενής κατάθεση.
18069	.....	.....	04/10/201 1 00:00	ΚΑΤΑΘ ΑΠΟ		1.280,00	Αφορά μεταφορές από τους υφιστάμενους τραπεζικούς μου λογαριασμούς	Η αιτιολογία είναι αόριστη. Δεν προκύπτει από τους τραπεζικούς λογ/σμούς που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος. Πρωτογενής κατάθεση.
18081	.....	.....	06/10/201 1 20:45	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	5.000,00	Υπόλοιπο από ανωτέρω αναλήψεις	Αόριστη αιτιολογία. Πρωτογενής κατάθεση.
18102	.....	.....	07/10/201 1 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩ N	1.850,00	Υπόλοιπο από ανωτέρω αναλήψεις	Αόριστη αιτιολογία. Πρωτογενής κατάθεση.
18106	.....	.....	07/10/201 1 00:00	Π Η Η	Π Η Η	5.850,00	Εκκρεμούν στοιχεία	Αόριστη αιτιολογία. Πρωτογενής κατάθεση.
18226	.....	.....	20/10/201 1 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤ ΩΝ		5.600,00	Ανάληψη συνολικά 1.200 € από την 12/10, 1.200 € την 14/10, 1.000 € την 17/10. Το υπόλοιπο αφορά κατάθεση από προηγούμενες αναλήψεις μου	Γίνεται δεκτό μόνο για τα ποσα 1.200,00 και 1.200,00. Το ποσό 1.000,00 της 17/10 έχει δαπανηθεί από τον έλεγχο για την με recid 18153 κατάθεση. Πρωτογενής κατάθεση τα 5.600,00€
18247	.....	.....	24/10/201 1 00:00	Αμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	.....	2.216,68	Αφορά ρευστοποίηση – εξαγορά επενδυτικού – συνταξιοδοτικού προϊόντος	Αόριστη αιτιολογία. Μη προσκόμιση σχετικών εγγράφων. Πρωτογενής κατάθεση.

18337	.....	.....	08/11/201 1 14:13	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΙΔΙΟΣ	5.780,00	Ανάληψη 1.900 € την 1/11, 1.200 € την 1/11, 1.200 € την 2/11, συνολικά 3.400 € αυθημερόν	Γίνεται δεκτό μόνο για το ποσό 3.650,00. Το ποσό 1.900,00 έχει δαπανηθεί από τον έλεγχο για την με recid 18311 πίστωση, το ποσό 600,00 έχει δαπανηθεί από τον έλεγχο για την με recid 18323 πίστωση, το ποσό 1.000,00 έχει δαπανηθεί από τον έλεγχο για την με recid 18352 πίστωση και το ποσό 550,00 από τα 1.400,00 έχει δαπανηθεί από τον ελεγχόμενο για την με recid 18344 πίστωση. Πρωτογενής κατάθεση τα 5.780,00€.
18397	.....	.....	22/11/201 1 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤ ΩΝ		600,00	Προηγήθηκε ανάληψη στις 21/11 εκ ποσού 600 € από την και 1.200 € από την (βλ. κίνηση)	Δεν γίνεται αποδεκτό. Η ανάληψη (RECID 18380) έχει δαπανηθεί ως επανακατάθεση από τον έλεγχο για τις με RECID 18377, 18378. Η ανάληψη (RECID 18382) έχει δαπανηθεί ως επανακατάθεση από τον ελεγχόμενο για την με RECID 18401. Πρωτογενής κατάθεση.
18416	.....	.....	25/11/201 1 13:36	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	650,00	Υπόλοιπο από ανωτέρω αναλήψεις	Αόριστη αιτιολογία. Πρωτογενής κατάθεση.
18479	.....	.....	05/12/201 1 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤ ΩΝ		5.000,00	Προηγήθηκε ανάληψη στις 2/12 εκ ποσού 16.000 € από την (βλ. κίνηση)	Δεν γίνεται αποδεκτό. Η συγκεκριμένη ανάληψη (RECID 18464) έχει δαπανηθεί ως επανακατάθεση από τον έλεγχο για τις με RECID 18460-18461-18462-18477 καταθέσεις. Πρωτογενής κατάθεση.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τις επανακαταθέσεις παρόλο που όλες οι ελεγχόμενες καταθέσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς τυγχάνουν απολύτως δικαιολογημένες στην ελεγχόμενη χρήση, όλα δε τα χρηματικά ποσά που έχουν διακινηθεί μέσω των τραπεζικών του λογαριασμών είτε αφορούν εισοδήματα από την παρελθούσα και μακρόχρονη επαγγελματική δραστηριότητά του, νομίμως δηλωθέντα και φορολογηθέντα, είτε αφορούν επανακατάθεση χρημάτων που είχαν ήδη αναληφθεί από τον ίδιο σε προγενέστερο χρονικό σημείο και δεν είχαν αναλωθεί. Οι ανωτέρω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος τυγχάνουν αόριστοι κι αβάσιμοι καθόσον στην σχετική έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψιν τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου περί πιστώσεων που αφορούν πελάτες της ασφαλιστικής εταιρείας και κατ' επέκταση δικούς του πελάτες, τόσο στον αρχικό από 29/12/2017 έλεγχο όσο και στον παρόντα έλεγχο, αποδέχεται τις αιτιολογίες του ελεγχόμενου και εξαιρεί από τις πρωτογενείς καταθέσεις τις αντίστοιχες πιστώσεις. Επιπλέον, εκτίθενται λεπτομερειακά και εμπεριστατωμένα τα πραγματικά περιστατικά, γίνεται η υπαγωγή τους στον κανόνα δικαίου, ενώ στην προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο προσδιορισμός του φόρου σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Ο έλεγχος, κατά την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος και όπως προκύπτει από το σύνολο των πιστώσεων που δόθηκαν προς αιτιολόγηση με το με αρ./09-07-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, έχει ήδη αντιστοιχίσει, με απόκλιση ποσών και ημερομηνιών συναλλαγής (χρονική και ποσοτική απόκλιση), πιστώσεις με προηγούμενες αναλήψεις. Επιπρόσθετα, ο έλεγχος λαμβάνει υπόψιν τα υπομνήματα και τις επιμέρους αιτιολογήσεις πιστώσεων (επανακαταθέσεις) του ελεγχόμενου και παίρνει θέση (αποδοχή ή απόρριψη) για κάθε μία από αυτές.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων χρήσεων από την οποία όμως δεν προκύπτει συγκεκριμένο χρηματικό υπόλοιπο σε σχέση με τα διαθέσιμα στους τραπεζικούς του λογαριασμούς κατά την έναρξη του ελέγχου, καθώς και τα διαθέσιμα εις χείρας του τυχόν επενδυτικά στοιχεία (μετοχές, ομόλογα, κλπ χρηματοοικονομικά προϊόντα). Άλλωστε δεν προσδιορίζονται από τον προσφεύγοντα οι καταθέσεις που δικαιολογούνται λόγω της ύπαρξης διαθεσίμων στα χέρια του από μη αναλωθέντα κεφάλαια του παρελθόντος.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η φορολογική αρχή όφειλε να εφαρμόσει την αρχή της ευνοϊκότερης ρύθμισης με μειωμένους συντελεστές κατά τον προσδιορισμό των προσθέτων φόρων τυγχάνει παντελώς αβάσιμος, καθότι αυτό ακριβώς έπραξε η φορολογική αρχή εφαρμόζοντας την επιεικέστερη κύρωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 05/11/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμ./03-10-2018 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, οικονομικού έτους 2012:**

<u>Διαφορά φόρου</u>	168.930,28 €
<u>Πρόστιμο άρ. 58 ή 58^Α παρ.2 & Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ.</u>	154.757,03 €
<u>Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης</u>	15.016,02 €
<u>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</u>	338.703,33 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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.