



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη: 30/09/2020  
Αριθμός απόφασης: 1572

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45  
**Ταχ. Κώδικας** : 54630 - Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313 - 333245  
**ΦΑΞ** : 2313 - 333258  
**E-Mail** : ded.thess@aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ.Της Απόφασης ΠΟΛ 1064/12-04-2017 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6<sup>ου</sup> άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75), σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού».

5. Την Α 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6<sup>ου</sup> άρθρου της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α'75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως την 30-09-2020.

6. Την από **17-03-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ..... με ΑΦΜ ....., κατοίκου Βέροιας, επί της οδού ..... Τ.Κ. ...., κατά : α) της υπ' αριθμ. .... **/11-02-2020** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, β) της υπ' αριθμ. .... **/11-02-2020** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, γ) της υπ' αριθμ. .... **/11-02-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006), δ) της υπ' αριθμ. .... **/11-02-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007), ε) της υπ' αριθμ. .... **/11-02-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008), στ) της υπ' αριθμ. .... **/11-02-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010) και ζ) της υπ' αριθμ. .... **/11-02-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011), , της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βέροιας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

7. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση

8. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **17/03/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής, του ..... του ..... με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ. .... **/11-02-2020** οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 300,00 €, λόγω μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 του ν. 2523/1997.

2. Με την υπ' αριθμ. .... **/11-02-2020** οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 300,00 €, λόγω μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 του ν. 2523/1997.

3. Με την υπ' αριθμ. .... /11-02-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2006 – 31/12/2006), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, προσδιορίστηκε αφορολόγητο εισόδημα ύψους 4.160,00 €.
4. Με την υπ' αριθμ. .... /11-02-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 6.030,00 €, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 6.272,41 €, ήτοι **συνολικό ποσό ύψους 12.302,41€**.
5. Με την υπ' αριθμ. .... /11-02-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2008 – 31/12/2008), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 22.382,91 €, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 23.282,70 €, ήτοι **συνολικό ποσό ύψους 45.665,61€**.
6. Με την υπ' αριθμ. .... /11-02-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2010 – 31/12/2010), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, προσδιορίστηκε αφορολόγητο εισόδημα ύψους 4.100,00 €.
7. Με την υπ' αριθμ. .... /11-02-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2011 – 31/12/2011), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 100,00 €, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 104,02 €, ήτοι **συνολικό ποσό ύψους 204,02€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Βέροιας, στα πλαίσια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος που διενήργησε για τα οικονομικά έτη 2007-2009 και 2011-2012 (διαχειριστικές περιόδους 01/01/2006 – 31/12/2006, 01/01/2007-31/12/2007, 01/01/2008-31/12/2008 και 01/01/2010-31/12/2010 και 01/01/2011-31/12/2011) με βάση τα άρθρα 48, 66 & 67<sup>α</sup> του ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 23, 25 & 26 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), δυνάμει των υπ' αριθμ. .... και .... /13-03-2019 εντολών ελέγχου. Ειδικότερα από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι, η Υπηρεσία Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης, διενήργησε μερικό έλεγχο γραφείου φορολογίας εισοδήματος των διαχειριστικών χρήσεων 2002-2012, πραγματοποιώντας έλεγχο - επεξεργασία στοιχείων κινήσεων τραπεζικών προϊόντων, μέσω του ειδικού λογισμικού αυτοματοποιημένου ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, ..... γ.

Από τον ως άνω διενεργηθέντα έλεγχο, διαπιστώθηκε καταρχάς, ότι ο προσφεύγων δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2007, 2008, 2009, 2011 και 2012, ενώ από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, προέκυψαν ανά έτος, οι κάτωθι πρωτογενείς καταθέσεις (πιστώσεις):

<b>Διαχειριστική/ Φορολογική περίοδος</b>	<b>Ποσά σε Ευρώ</b>
1/1/2006 - 31/12/2006	4.160,00
1/1/2007 - 31/12/2007	31.500,00
1/1/2008 - 31/12/2008	76.619,78
1/1/2010- 31/12/2010	4.100,00
1/1/2011 - 31/12/2011	4.000,00

Τα ως άνω αποτελέσματα του ελέγχου διαβιβάστηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Βέροιας, με το υπ'αρ. πρωτ. 2068/3-3-2019 έγγραφό της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξεων για τις διαχειριστικές χρήσεις 2006, 2007, 2008, 2010 και 2011, έχει υποπέσει σε παραγραφή.
- 2) Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων που επιφέρει την ακυρότητα αυτών.
- 3) Οι με αριθμ. ...., ....., ....., ..... και ..... /11-2-2020 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, στερούνται νομίμου βάσεως, καθόσον στηρίχθηκαν σε καταργημένες διατάξεις του ν. 2238/1994
- 4) Τα στοιχεία Τραπεζικών καταθέσεων της ημεδαπής δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία ικανά να παρατείνουν την πενταετή παραγραφή.

**Ως προς τον πρώτο και τέταρτο ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για διενέργεια ελέγχου επισημαίνονται τα εξής :**

**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, προίσχύουσες 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**, ακολούθως, 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**, στην παρ. 3 της **E.2123/2019** - Τροποποίηση της ΠΟΛ. 1165/2018 εγκυκλίου ως προς την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 και 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, αναφορικά με την πενταετή και δεκαπενταετή προθεσμία παραγραφής, αντίστοιχα, μετά την έκδοση της αριθμ. 732/2019 απόφασης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας - ορίζεται ότι: « Με την ΠΟΛ.1165/2018 εγκύκλιό μας, κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ. 147/2018 γνωμοδότηση της Α' Ολομέλειας Διακοπών του ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία η εξαιρετική δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής μόνο στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων, ενώ επί εκπροθέσμου υποβολής ισχύει ο κανόνας της 5ετούς παραγραφής της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, με την παρέκτασή της κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής.... Συνεπώς, αναφορικά με την εξαιρετική δεκαπενταετή προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου, με την ανωτέρω εγκύκλιο έγινε δεκτό ότι αυτή εφαρμόζεται: α) στην περίπτωση μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων (εδ.1 της παρ.5 άρθρου 84 του ν. 2238/1994) ή β) σε περίπτωση υποβολής δήλωσης μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης».

**Επειδή**, εξάλλου, με την υπ'αρ. 884/2016 απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, επί προδικαστικών ερωτημάτων υποβληθέντων από το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών, κρίθηκαν μεταξύ άλλων τα ακόλουθα : «Η (προσθεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010) διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στην κείμενη νομοθεσία χρόνος παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου), και σε υπόθεση, όπως η παρούσα, στην οποία η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό), άγνωστης πηγής ή αιτίας, που λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010, η έννοια δε αυτή δεν δημιουργεί ζήτημα αντίθεσης της διάταξης προς την παράγραφο 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ούτε, άλλωστε, προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου.»

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, δεν πρόκειται για έλεγχο με συμπληρωματικά στοιχεία όπως αβάσιμα προβάλλει ο προσφεύγων, αλλά για αρχικό έλεγχο, από τη διενέργεια του οποίου διαπιστώθηκε η μη υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2007,

2008, 2009, 2011 και 2012. Συνεπώς, στην παρούσα υπόθεση, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, περί δεκαπενταετούς παραγραφής και ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για διενέργεια αρχικής εγγραφής, για τα ως άνω οικονομικά έτη, παραγράφεται μετά την πάροδο της δεκαπενταετίας, από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση των δηλώσεων, ήτοι, κατά την 31/12/2022, 31/12/2023, 31/12/2024, 31/12/2026 και 31/12/2027, αντίστοιχα.

**Επειδή**, ο προσφεύγων αμφισβητεί τις διαπιστώσεις του ελέγχου περί μη υποβολής των δηλώσεων των οικείων οικονομικών ετών, υποστηρίζοντας ότι έχουν υποβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., χειρόγραφες δηλώσεις για τα εν λόγω οικονομικά έτη, χωρίς ωστόσο να προσκομίζει αντίγραφα δηλώσεων που έχουν παραληφθεί από αρμόδιο υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, ή ταχυδρομικά έγγραφα αποστολής των δηλώσεων, οι ισχυρισμοί περί διπλής φορολόγησης και παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

#### **Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό επισημαίνονται τα εξής :**

**Επειδή**, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

**Επειδή**, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. ... 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής:

...Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή....», ενώ σύμφωνα με τη διάταξη της **παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994**, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' και Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

**Επειδή**, με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 εισάγεται μια διαδικαστική ρύθμιση, ή μάλλον διευκρινίζεται απερίφραστα και κατηγορηματικά ένα διαδικαστικό θέμα σχετικά με το βάρος απόδειξης σε αυτές τις περιπτώσεις. Έχει ήδη κριθεί και νομολογιακά, ότι η επίμαχη διάταξη δε χαρακτηρίζει ως εισόδημα προσαύξηση που δε φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, αλλά απλώς κατανέμει το βάρος απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογούμενου, της πρώτης περιοριζόμενης στην εξακρίβωση της περιουσιακής προσαύξησης και του δεύτερου βαρυνόμενου με την απόδειξη της φορολόγησης ή της νόμιμης απαλλαγής από το φόρο ή της μη υπαγωγής σε φόρο των χρηματικών ποσών που τη δημιούργησαν (ΔΕΦΑΘ 3983/2015).

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

**Επειδή**, στο άρθρο 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** περαιτέρω, με την ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β' Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικά με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής:

Β' Προσαύξηση περιουσίας

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η

εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. [...]Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. [...] 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94».

**Επειδή** περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, 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**, με την υπ'αρ. 884/2016 απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, επί προδικαστικών ερωτημάτων υποβληθέντων από το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών, κρίθηκαν μεταξύ άλλων τα ακόλουθα : «7 . Επειδή, ο ΚΦΕ (άρθρα 66 επ.) και, ήδη, ο ν. [4174/2013](#) (άρθρα 13 επ., τα οποία εφαρμόζονται κατ' αρχήν και στην παρούσα υπόθεση, σύμφωνα με τις ανωτέρω μεταβατικές ρυθμίσεις του άρθρου 66, που έχει αναριθμηθεί σε άρθρο 72, του νόμου αυτού), παρέχει στη φορολογική αρχή εξουσία ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, με διάφορα μέσα. Σε υπόθεση, όπως η παρούσα, στην οποία (πρέπει να) αναζητείται αν τα επίμαχα μεγάλα ποσά τραπεζικών λογαριασμών (και συναφών εμβασμάτων) του φορολογούμενου, που υπερβαίνουν κατά πολύ τα δηλωθέντα εισοδήματά του, αντιστοιχούν, εν όλω ή εν μέρει, σε μη δηλωθείσα, διαφυγούσα το φόρο οικονομική ύλη, μεταξύ των μέσων αυτών συγκαταλέγονται, ιδίως, η κτήση από τραπεζικά ιδρύματα στοιχείων για τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου (λ.χ. ποσά, χρονικά σημεία και τυχόν προκύπτουσα αιτία των αυξομειώσεων), η αντιπαραβολή τους με τα βιβλία και στοιχεία του, η συλλογή από τρίτα πρόσωπα σχετικών πληροφοριών (λ.χ. για την αιτία κατάθεσης που έγινε από τον τρίτο σε τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φορολογούμενου) και η κλήση του φορολογούμενου για παροχή πληροφοριών και αποδεικτικών στοιχείων. Το τελευταίο τούτο μέσο ενδέχεται να έχει μεγάλη σημασία και βαρύτητα: σε αρκετές περιπτώσεις (λ.χ. όταν ο ίδιος ο δικαιούχος του λογαριασμού καταθέτει σε αυτόν μετρητά ή το ποσό επιταγής), η αληθής φύση και η ακριβής αιτία ή πηγή (γενεσιουργός οικονομικός λόγος) των οικείων σημαντικών αυξήσεων του ποσού του τραπεζικού λογαριασμού είναι αδύνατο ή, εν πάση περιπτώσει, ιδιαίτερα δυσχερές να διαγνωσθούν με άλλους τρόπους από τη φορολογική διοίκηση, η οποία διαπιστώνει μια κατάσταση, όσον αφορά την περιουσία του φορολογούμενου, που ευλόγως καλεί για εξηγήσεις εκ μέρους του. Εξάλλου, σε υπόθεση όπως η κρινόμενη, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. [4174/2013](#), δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93). Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιπαχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87,

*Orkem, ECLI:EU:C:1989:387, σκέψεις 35-41, στο πεδίο του δικαίου του ανταγωνισμού), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17).»*

**Επειδή**, με την ίδια ως άνω απόφαση του ΣτΕ κρίθηκε, επίσης ότι, : «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, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των [άρθρων 14 \(παρ. 1\)](#), [15 \(παρ. 3\)](#) και [27 \(παρ. 1\)](#) του ν. [4174/2013](#) και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, 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**, στην υπό κρίση περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτουν τα ακόλουθα : Η Υπηρεσία Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης, στα πλαίσια αξιοποίησης ανώνυμης καταγγελίας σε βάρος του προσφεύγοντος, διενήργησε μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, τις διαπιστώσεις του οποίου διαβίβασε, με το αριθμ.πρωτ. .... /3-3-2019 έγγραφό της στη Δ.Ο.Υ. Βέροιας. Ειδικότερα, από τον ανωτέρω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων στο παρελθόν ήταν υπάλληλος του συνεταιρισμού «.....», ενώ από τις 9/1/2010, διατηρούσε ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΟΥ ΠΑΡΕΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΚΑΦΕΤΕΡΙΑ ΜΕ ΔΙΑΘΕΣΗ ΠΡΟΣΒΑΣΗΣ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ (INTERNET-CAFE)». Επίσης από τον ανωτέρω έλεγχο διαπιστώθηκε η μη υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2007, 2008, 2009, 2011 και 2012. Κατόπιν τούτου, διενεργήθηκε άρση τραπεζικού απορρήτου μέσω του ειδικού λογισμικού αυτοματοποιημένου ελέγχου προσαύξησης περιουσίας (.....).

Συγκεκριμένα από την επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων, ο έλεγχος κατέληξε στις παρακάτω διαπιστώσεις, οι οποίες διαβιβάστηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Βέροιας με το υπ'αρ. .... /3-

3-2019 έγγραφό, και εμπεριέχονται στη σελίδα 8 της σχετικής έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Βέροιας:

«- Σαράντα τέσσερις καταθέσεις εκ του λογαριασμού ..... της τράπεζας Κύπρου που αφορούν δόσεις για αποπληρωμή δανείου συνολικού ποσού 28.560 ευρώ ( ήτοι 7 καταθέσεις στη χρήση 2006 συνολικού ποσού 4.160 ευρώ, 11 καταθέσεις στη χρήση 2007 συνολικού ποσού 7.000 ευρώ, 12 καταθέσεις στη χρήση 2008 συνολικού ποσού 7.000 ευρώ, 9 καταθέσεις στη χρήση 2009 συνολικού ποσού 6.300 ευρώ και 5 καταθέσεις στη χρήση 2010 συνολικής αξίας 4.100 ευρώ) και σύμφωνα με το υπόμνημά του οι δόσεις αυτές πληρώνονταν από τη μισθοδοσία του, η οποία ανέρχονταν σε 3.000 ευρώ περίπου μηνιαίως (1.500 ευρώ από τον Α.Σ. “Η ..... ” ως μισθοδοσία και 1.500 ευρώ από την ..... της οποίας 100% των μετοχών της το κατείχε ο ΑΣ Η ..... που ήταν μέλος του Δ.Σ. της). Για τη μισθοδοσία του δεν μας προσκόμισε βεβαίωση αποδοχών. Επιπλέον ο συνεταιρισμός “..... ” δεν υπέβαλε δηλώσεις Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών για τα ελεγχόμενα έτη σύμφωνα με το πληροφοριακό σύστημα Elenxis. Οι καταθέσεις αυτές αποτελούν προσαύξηση περιουσίας για τις χρήσεις 2006, 2007, 2008 και 2010 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994 και την ΠΟΛ. 1095/2011 διότι δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία που να τεκμηριώνουν την πηγή και την αιτία προέλευσης αυτών 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.

- Επτά καταθέσεις μετρητών στον ατομικό του λογαριασμό υπ’ αρ. GR..... της τράπεζας PROBANK συνολικού ποσού 67.500,00 ευρώ. Συγκεκριμένα πρόκειται για 2 καταθέσεις στη χρήση 2007 συνολικού ποσού 24.500 ευρώ και 5 καταθέσεις στη χρήση 2008 συνολικού ποσού 43.000 ευρώ. Στην ανάλυση του τραπεζικού λογαριασμού ως αιτιολογία στις αναλήψεις που αφορούν τα ποσά για τις συγκεκριμένες καταθέσεις αναφέρονται τα λεκτικά “ανάληψη από ATM ή ανάληψη πελάτη από ATM άλλης τράπεζας” ή “ανάληψη μετρητών από λογαριασμό”. Τα ποσά αυτά όπως προαναφέρθηκε και σύμφωνα με τις αιτιάσεις του ελεγχόμενου κατατίθεντο από τον Αγροτικό Συνεταιρισμό “..... ” σε ατομικό λογαριασμό του, προκειμένου να προβεί ο ίδιος σε πληρωμές παραγωγών του αγροτικού συνεταιρισμού. Στη συνέχεια, τα απέδιδε σε μετρητά στους παραγωγούς, παραδίδοντας υπογεγραμμένη κατάσταση στο λογιστήριο του συνεταιρισμού. Συνημμένα προσκόμισε αντίγραφα ενταλμάτων πληρωμής του συνεταιρισμού με δικαιούχο τον ..... και αιτιολογία «για την πληρωμή παραγωγών μελών». Επίσης στην αιτιολογία αναγράφεται το λεκτικό «συνημμένη κατάσταση παραγωγών». Ο ελεγχόμενος αιτιολόγησε αυτή την τακτική, δηλαδή την πίστωση ποσών που αφορούν το συνεταιρισμό σε προσωπικούς του λογαριασμούς, και όχι σε τραπεζικούς λογαριασμούς του συνεταιρισμού, λέγοντας ότι εκτελούνταν σε εφαρμογή του υπ’αρ. .... /03.09.2007 πρακτικού Διοικητικού Συμβουλίου του συνεταιρισμού “η ..... ” και προκειμένου να ξεπεράσουν το πρόβλημα που δημιουργήθηκε με τη δέσμευση των εσόδων του συνεταιρισμού από την Αγροτική Τράπεζα.»

**Επειδή**, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο

πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

**Επειδή** με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία, που να τεκμηριώνουν την πηγή και την αιτία προέλευσης αυτών, είτε ότι φορολογήθηκαν από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάχθηκαν από το φόρο με ειδική διάταξη, έτσι ώστε να μην φορολογηθούν κατά τα υπό κρίση έτη, ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

#### **Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό επισημαίνονται τα εξής :**

**Επειδή**, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι **ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά** που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. **Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου** (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012).

Εν προκειμένω, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του ν. 2238/1994, δεδομένου ότι οι διατάξεις του ν.4172/2013 ισχύουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72, για εισοδήματα που αποκτώνται και δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και εφεξής.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της από **17/03/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με ΑΦΜ .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:**

1) Επί της υπ' αριθμ. .... /11-02-2020 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006.

Πρόστιμο άρθρου 4 του ν. 2523/1997, λόγω μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2007	<b>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>
	300,00	300,00

2) Επί της υπ' αριθμ. .... /11-02-2020 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010.

Πρόστιμο άρθρου 4 του ν. 2523/1997, λόγω μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011	<b>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>
	300,00	300,00

3) Επί της υπ' αριθμ. .... /11-02-2020 οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006)

ανάλυση		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό		4.160,00	4.160,00
	Της συζύγου			
Κύριος φόρος				

4) Επί της υπ' αριθμ. .... /11-02-2020 οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007)

ανάλυση		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό		31.500,00	31.500,00
	Της συζύγου			
Κύριος φόρος			6.030,00	6.030,00
Προκαταβολή φόρου				
Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17)			6.272,41	6.272,41
Συνολικό ποσό			<b>12.302,41</b>	<b>12.302,41</b>

5) Επί της υπ' αριθμ. .... /11-02-2020 οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008)

ανάλυση		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό		76.619,78	76.619,78
	Της συζύγου			
Κύριος φόρος			22.382,91	22.382,91
Προκαταβολή φόρου				
Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17)			23.282,70	23.282,70
Συνολικό ποσό			<b>45.665,61</b>	<b>45.665,61</b>

6) Επί της υπ' αριθμ. .... /11-02-2020 οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010)

ανάλυση		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό		4.100,00	4.100,00
	Της συζύγου			
Κύριος φόρος				

7) Επί της υπ' αριθμ. .... /11-02-2020 οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011)

ανάλυση		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό		4.000,00	4.000,00
	Της συζύγου			
Κύριος φόρος			100,00	100,00
Προκαταβολή φόρου				
Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17)			104,02	104,02
Συνολικό ποσό			<b>204,02</b>	<b>204,02</b>

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές αντίγραφο  
 Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
 Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
 ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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 με υποχρέωση.