



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη 31/05/2018

Αριθμός απόφασης: 1130

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

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις :**

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

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

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

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

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

**4.** Την από .../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή, του «... . του ...» με **ΑΦΜ** ..., με διεύθυνση κατοικίας στο ... Θεσσαλονίκης, επί της οδού ...-Τ.Κ. ..., κατά της με αριθμ. .../...2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**5.** Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

**6.** Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

**7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της από ...-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. .../...-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης οικον. έτους 2012 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 69.630,58 €, πλέον προσαυξήσεων στο φόρο ύψους 83.556,70 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 7.275,67 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 160.462,95 €.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στη χρήση 2011 από τη Δ.Ο.Υ. ...' Θεσσαλονίκης, με βάση τα άρθρα 48 παρ 3 του Ν. 2238/1994 και 15 του Ν. 3888/2010, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../...-2017 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. πρωτ. .../.../2015 Πληροφοριακό Δελτίο της Ολομέλειας της Αρχής του άρθρου 7 του Ν. 3691/2008, με το οποίο ζητήθηκε από τη φορολογική αρχή να διενεργήσει έλεγχο στον προσφεύγοντα, διότι κατόπιν έρευνας προέκυψαν υπόνοιες για αδίκημα φοροδιαφυγής. Σύμφωνα με το ως άνω πληροφοριακό έγγραφο της Αρχής του άρθρου 7 του Ν. 3691/2008, ο προσφεύγων διατηρούσε στην τράπεζα . . κατά την χρήση 2011 τους υπ' αριθμ. λογαριασμούς ., . στους οποίους πιστώθηκαν για το υπό κρίση έτος συνολικά ποσά ύψους 350.880,00 €. Οι ανωτέρω λογαριασμοί εμφανίζουν υπόλοιπο κατά την 1/1/2011 ύψους 75,82 € και κατά την 31/12/2011 υπόλοιπο ύψους 617,45 €, ενώ το δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντος ανέρχεται σε 33.683,00 €.

Από την επεξεργασία των κινήσεων των ως άνω λογαριασμών του προσφεύγοντος από τον έλεγχο, εντοπίστηκαν πρωτογενείς καταθέσεις ως ακολούθως:

| ΤΡΑΠΕΖΑ | ΑΡΙΘΜΟΣ<br>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ | ΗΜΕΡ/ΝΙΑ<br>ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ | ΕΙΔΟΣ           | ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΘ. |
|---------|------------------------|-----------------------|-----------------|-------------|
| . BANK  | .                      | 04/10/2011            | ΚΤΘ<br>ΜΕΤΡΗΤΩΝ | 12.050,00   |
| . BANK  | .                      | 16/09/2011            | ΚΤΘ<br>ΜΕΤΡΗΤΩΝ | 10.030,00   |
| . BANK  | .                      | 08/09/2011            | ΚΤΘ<br>ΜΕΤΡΗΤΩΝ | 10.000,00   |
| . BANK  | .                      | 02/09/2011            | ΚΤΘ<br>ΜΕΤΡΗΤΩΝ | 12.030,00   |
| . BANK  | .                      | 31/08/2011            | ΚΤΘ<br>ΜΕΤΡΗΤΩΝ | 9,030,00    |
| . BANK  | .                      | 29/08/2011            | ΚΤΘ             | 12.030,00   |

|         |     |            |                 |           |
|---------|-----|------------|-----------------|-----------|
|         |     |            | METPHTΩN        |           |
| . BANK  | .   | 17/08/2011 | KTΘ<br>METPHTΩN | 10.000,00 |
| . BANK  | .   | 08/08/2011 | KTΘ<br>METPHTΩN | 20.000,00 |
| . BANK  | .   | 08/08/2011 | KTΘ<br>METPHTΩN | 20.000,00 |
| . BANK  | ... | 08/08/2011 | KTΘ<br>METPHTΩN | 10.000,00 |
| . BANK  | .   | 05/08/2011 | KTΘ<br>METPHTΩN | 11.100,00 |
| . BANK  | .   | 02/08/2011 | KTΘ<br>METPHTΩN | 14.500,00 |
| . BANK  | .   | 26/07/2011 | KTΘ<br>METPHTΩN | 9.800,00  |
| . BANK  | .   | 19/07/2011 | KTΘ<br>METPHTΩN | 7.000,00  |
| . BANK  | .   | 08/07/2011 | KTΘ<br>METPHTΩN | 7.000,00  |
| . BANK  | .   | 07/07/2011 | KTΘ<br>METPHTΩN | 5.000,00  |
| . BANK  | .   | 30/06/2011 | KTΘ<br>METPHTΩN | 20.000,00 |
| . BANK  | .   | 14/06/2011 | KTΘ<br>METPHTΩN | 10.000,00 |
| . BANK  | .   | 06/06/2011 | KTΘ<br>METPHTΩN | 12.000,00 |
| . BANK  | .   | 06/06/2011 | KTΘ<br>METPHTΩN | 13.000,00 |
| . BANK  | .   | 31/05/2011 | KTΘ<br>METPHTΩN | 20.000,00 |
| . BANK  | .   | 17/05/2011 | KTΘ<br>METPHTΩN | 20.860,00 |
| . BANK  | .   | 02/05/2011 | KTΘ<br>METPHTΩN | 3.050,00  |
| . BANK  | .   | 28/04/2011 | KTΘ<br>METPHTΩN | 12.000,00 |
| . BANK  | .   | 20/04/2011 | KTΘ<br>METPHTΩN | 12.000,00 |
| . BANK  | .   | 18/04/2011 | KTΘ<br>METPHTΩN | 12.000,00 |
| .. BANK | .   | 18/04/2011 | KTΘ<br>METPHTΩN | 1.500,00  |
| . BANK  | .   | 17/03/2011 | KTΘ<br>METPHTΩN | 2.000,00  |
| . BANK  | .   | 08/03/2011 | KTΘ<br>METPHTΩN | 6.050,00  |
| . BANK  | .   | 14/02/2011 | KTΘ<br>METPHTΩN | 12.300,00 |
| . BANK  | .   | 21/01/2011 | KTΘ<br>METPHTΩN | 8.700,00  |
| . BANK  | .   | 19/01/2011 | KTΘ<br>METPHTΩN | 2.000,00  |

|        |   |            |                 |                     |
|--------|---|------------|-----------------|---------------------|
| . BANK | . | 05/01/2011 | ΚΤΘ<br>ΜΕΤΡΗΤΩΝ | 2.050,00            |
| . BANK | . | 08/11/2011 | ΚΤΘ<br>ΜΕΤΡΗΤΩΝ | 1.800,00            |
| . BANK |   |            | <b>Σύνολο</b>   | <b>350.880,00 €</b> |

Επίσης ο έλεγχος διαπίστωσε ότι την ίδια ημέρα ή την επόμενη από την κατάθεση ο προσφεύγων εξέδιδε ιδιωτική επιταγή, ως ακολούθως:

| A/A | ΗΜ/ΝΙΑ     | ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ                | ΠΟΣΑ      |
|-----|------------|---------------------------|-----------|
| 1   | 04/10/2011 | ΕΠΙΤΑΓΗ ΜΕΣΩ ΔΗΣΣΕ Νο ... | 12.000,00 |
| 2   | 16/09/2011 | ΕΠΙΤΑΓΗ ΜΕΣΩ ΔΗΣΣΕ Νο ... | 10.000,00 |
| 3   | 08/09/2011 | ΕΠΙΤΑΓΗ Νο....-1          | 10.000,00 |
| 4   | 02/09/2011 | ΕΠΙΤΑΓΗ ΜΕΣΩ ΔΗΣΣΕ Νο ... | 12.000,00 |
| 5   | 31/08/2011 | ΕΠΙΤΑΓΗ ΜΕΣΩ ΔΗΣΣΕ Νο ... | 9.000,00  |
| 6   | 29/08/2011 | ΕΠΙΤΑΓΗ ΜΕΣΩ ΔΗΣΣΕ Νο ... | 12.000,00 |
| 7   | 17/08/2011 | ΕΠΙΤΑΓΗ ΜΕΣΩ ΔΗΣΣΕ Νο ... | 10.000,00 |
| 8   | 08/08/2011 | ΕΠΙΤΑΓΗ ΕΞΟΦΛΗΣΗ Νο ...-1 | 20.000,00 |
| 9   | 08/08/2011 | ΕΠΙΤΑΓΗ ΕΞΟΦΛΗΣΗ Νο ...-2 | 20.000,00 |
| 10  | 08/08/2011 | ΕΠΙΤΑΓΗ ΕΞΟΦΛΗΣΗ Νο ...-3 | 10.000,00 |
| 11  | 05/08/2011 | ΕΠΙΤΑΓΗ ΜΕΣΩ ΔΗΣΣΕ Νο ... | 11.100,00 |
| 12  | 02/08/2011 | ΕΠΙΤΑΓΗ ΜΕΣΩ ΔΗΣΣΕ Νο ... | 14.500,00 |
| 13  | 26/07/2011 | ΕΠΙΤΑΓΗ ΜΕΣΩ ΔΗΣΣΕ Νο ... | 9.800,00  |
| 14  | 08/07/2011 | ΕΠΙΤΑΓΗ ΜΕΣΩ ΔΗΣΣΕ Νο ... | 12.000,00 |
| 15  | 01/07/2011 | ΕΠΙΤΑΓΗ ΜΕΣΩ ΔΗΣΣΕ Νο ... | 10.000,00 |
| 16  | 01/07/2011 | ΕΠΙΤΑΓΗ ΜΕΣΩ ΔΗΣΣΕ Νο ..  | 6.100,00  |
| 17  | 14/06/2011 | ΕΠΙΤΑΓΗ Νο ...-2          | 10.000,00 |
| 18  | 07/06/2011 | ΕΠΙΤΑΓΗ ΜΕΣΩ ΔΗΣΣΕ ...    | 12.000,00 |
| 19  | 06/06/2011 | ΕΠΙΤΑΓΗ Νο ...-8          | 12.000,00 |
| 20  | 31/05/2011 | ΕΠΙΤΑΓΗ .....-Νο ...-0    | 20.000,00 |
| 21  | 17/05/2011 | ΕΠΙΤΑΓΗ Νο ...-7          | 20.860,00 |
| 22  | 03/05/2011 | ΕΠΙΤΑΓΗ ΜΕΣΩ ΔΗΣΣΕ Νο ... | 3.046,76  |
| 23  | 18/04/2011 | ΕΠΙΤΑΓΗ ...-7             | 1.500,00  |

|    |            |                            |           |
|----|------------|----------------------------|-----------|
| 24 | 08/03/2011 | ΕΠΙΤΑΓΗ ....-9             | 6.000,00  |
| 25 | 14/02/2011 | ΕΠΙΤΑΓΗ ΜΕΣΩ ΔΗΣΣΕ Νο..... | 12.260,00 |
| 26 | 21/01/2011 | ΕΠΙΤΑΓΗ ...                | 8.700,00  |

Από το απαντητικό έγγραφο της Διεύθυνσης Κανονιστικής Συμμόρφωσης της Τράπεζας ..., καθολικής διαδόχου της ... BANK και από τα αντίγραφα δύο όψεων των επιταγών που απέστειλε στον έλεγχο, προέκυψε ότι τελικοί αποδέκτες των ως άνω επιταγών είναι οι εξής:

| ΑΡ.ΕΠΙΤΑΓΗΣ            | ΗΜ/ΝΙΑ               | ΠΟΣΟ         | ΑΠΟΔΕΚΤΗΣ         |
|------------------------|----------------------|--------------|-------------------|
| ...                    | 31/07/2011           | 10.000,00 €  | ...               |
| ....                   | 27/02/2011           | 12.000,00 €  | ...               |
| ...                    | 26/08/2011           | 9.000,00 €   | ...               |
| ....                   | 15/08/2011           | 10.000,00 €  | ....              |
| ...                    | 30/06/2011           | 20.000,00 €  | ....              |
| ...                    | 30/07/2011           | 10.000,00 €  | ...               |
| ...                    | 25/07/2011           | 9.800,00 €   | ...               |
| ...                    | 30/05/2011           | 10.000,00 €  | ...               |
| ...                    | 31/05/2011           | 12.000,00 €  | ...               |
| ....                   | 16/04/2011           | 12.000,00 €  | ...               |
| ...                    | 31/05/2011           | 20.000,00 €  | ...               |
| ...                    | 21/11/2010           | 20.860,00 €  | ...               |
| ...                    | 15/04/2011           | 1.500,00 €   | ...               |
| ...                    | 28/02/2011           | 6.000,00 €   | ...               |
| ...                    | 07/02/2011           | 12.260,00 €  | ...               |
|                        |                      | 175.420,00 € |                   |
| ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΜΕΣΩ<br>ΔΗΣΣΕ | Δ.Η.Σ.Ε.             |              |                   |
| ΑΡ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ           | ΗΜ/ΝΙΑ-<br>ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ | ΠΟΣΟ         | ΤΡΑΠΕΖΑ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ |
| ..                     | 03/10/2011           | 12.000,00    | ... 3/10/11       |
| ....                   | 15/09/2011           | 10.000,00    | ...               |

|                                          |                      |           |                   |
|------------------------------------------|----------------------|-----------|-------------------|
| ...                                      | 04/08/2011           | 11.100,00 | ...               |
| ...                                      | 07/07/2011           | 12.000,00 | ...               |
| ...                                      | 30/06/2011           | 10.000,00 | ...               |
| ..                                       | 30/06/2011           | 6.100,00  | ..                |
| ...                                      | 02/05/2011           | 3.046,76  | ..                |
|                                          |                      | 64.246,76 |                   |
|                                          |                      |           |                   |
| ΑΡ.ΕΠΙΤΑΓΗΣ<br>ΕΚΔΟΣΗ ΑΠΟ ΤΟ<br>ΚΕΝΤΡΙΚΟ | ΗΜ/ΝΙΑ-<br>ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ | ΠΟΣΟ      | ΤΡΑΠΕΖΑ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ |
| ...                                      | 29/08/2011           | 12.030    | ...               |
| ...                                      | 17/08/2011           | 10.000    | ...               |
| ...                                      | 08/08/2011           | 20.000    | ...               |
| ...                                      | 02/08/2011           | 14.500    | ..                |
| ...                                      | 08/07/2011           | 12.000    | ...               |
| ...                                      | 02/09/2011           | 12.000    | ...               |
| ...                                      | 31/08/2011           | 9.000     | ....              |
| ....                                     | 17/08/2011           | 10.000    | ...               |

Δεν κατέστη δυνατόν να βρεθούν αντίγραφα για τις υπ'αριθμ.6,12 και 26 επιταγές.

Ακολούθως από τον έλεγχο διαπιστώθηκε για το υπό κρίση διάστημα ότι ο προσφεύγων συμμετείχε ως μέλος ή Διαχειριστής σε εταιρίες, μεταξύ των οποίων ήταν και οι ακόλουθες:

- .... ΑΦΜ .... (ομόρρυθμο μέλος), με ποσοστό συμμετοχής 50%.
- ... & . ΑΦΜ ... (Διαχειριστής- ομόρρυθμο μέλος), με ποσοστό συμμετοχής 5%.
- ... ΑΦΜ ... (ομόρρυθμο μέλος), με ποσοστό συμμετοχής 30%.
- .... ΑΦΜ .... (ομόρρυθμο μέλος), με ποσοστό συμμετοχής 20%.
- ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ... ΕΤΑΙΡΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΑΦΜ ... (Διαχειριστής).

Ο έλεγχος απέστειλε τα με αριθ. πρωτ. .../...-2017 (αρχικό) και .../...2017 (συμπληρωματικό) αίτημα πληροφοριών -κλήση προς ακρόαση του άρθρου 14 ν.4174/2013, στον προσφεύγοντα, ώστε να παράσχει εξηγήσεις για τις κινήσεις των ως άνω λογαριασμών και τους αποδέκτες των επιταγών που εξέδωσε.

Αφού λήφθηκε υπόψη το υπόμνημα και τα δικαιολογητικά που κατέθεσε ο προσφεύγων στο ως άνω έγγραφα αιτήματα του ελέγχου του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 για παροχή εξηγήσεων,

σχετικά με τις αδικαιολόγητες καταθέσεις (πιστώσεις), που προέκυψαν και τους αποδέκτες των επιταγών, από την περαιτέρω επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών ο έλεγχος αποδέχτηκε:

- Ότι η κίνηση των 20.000,00€ στις 30.06.2011 αφορά κίνηση από λογαριασμό του Ταμιευτηρίου σε λογαριασμό του όψεως, και δεν καταλογίζει το ανωτέρω ποσό.
- Ότι τα ποσά που κατατέθηκαν για τις επιταγές με αριθ. ...-6/...-2011, ..../16-04-2011, ...-.../28-02-2011, που εκδόθηκαν από τον προσφεύγοντα, με αρχικό αποδέκτη την «. ...» και τελικό αποδέκτη την «...» συνολικού ποσού 30.000,00 €, δικαιολογούνται και αφορούν σε υποχρεώσεις της επιχείρησης «....».
- Ότι τα ποσά που κατατέθηκαν για τις επιταγές με αριθ. ....-2/26-08-2011, ...-1/15-08-2011, ...-2/30-06-2011, ..-6/25-07-2011, ...-7/21-11-2010,...-3/07-02-2011 που εκδόθηκαν από τον προσφεύγοντα, με αρχικό αποδέκτη την «...» και τελικό αποδέκτη την «. ...» συνολικού ποσού 81.920,00 €, δικαιολογούνται και αφορούν σε υποχρεώσεις της επιχείρησης «....».

Ο έλεγχος κατέληξε σε πρωτογενείς καταθέσεις για την υπό κρίση χρήση, οι οποίες δεν καλύπτονταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος και διαπίστωσε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, για την υπό κρίση χρήση, ποσού ύψους 169.778,72 €, το οποίο αφορούσε σε προσαύξηση περιουσίας βάσει των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ν 2238/94.

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

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

- 1) Παραγραφή της χρήσης 2011. Στην υπό κρίση περίπτωση, η Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, του επιδόθηκε στις 2 Ιανουαρίου 2018, όταν είχε ήδη παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό.
- 2) Μη σύννομη μεταβολή του βάρους απόδειξης-Πλημμελής έλεγχος εκ μέρους της φορολογικής αρχής- Έλλειψη αιτιολογίας.
- 3) Καμία προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος δεν υφίσταται. Αντίθετα στην περίπτωση του επρόκειτο για τακτικές επιχειρηματικές συναλλαγές των εταιριών στις οποίες συμμετείχε, οι οποίες ως μόνη ιδιαιτερότητα είχαν ότι δεν έγιναν από εταιρικούς τραπεζικούς λογαριασμούς, αλλά από τον προσωπικό τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην τότε τράπεζα .... Πράγματι, από τις καταθέσεις ύψους 350.880 ευρώ, προκύπτει από την απλή οπτική ανάγνωση του πίνακα των συναλλαγών ότι το σύνολο των 294.866,76 ευρώ δαπανήθηκαν την ίδια ημέρα της κατάθεσης για την εξόφληση ισόποσων

επιταγών, οι οποίες κατευθυνόταν για εξόφληση, είτε κυρίως προμηθευτών των εταιριών του, είτε άλλων υποχρεώσεων. Η Δ.Ο.Υ. αναγνώρισε μεταξύ της προσωρινής και της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ότι τα 141.920 ευρώ εκ συνόλου επιταγών 294.866,76 ευρώ πράγματι κατευθύνθηκαν σε προμηθευτές των εταιριών του για εξόφληση οφειλών των εταιριών του. Για το υπόλοιπο ποσό η φορολογική αρχή ισχυρίζεται ότι δήθεν δεν είχε επαρκή στοιχεία για να τεκμηριώσει το ποιος ήταν ο τελικός αποδέκτης των επιταγών. Το ίδιο ισχύει και για το μεγαλύτερο μέρος του υπόλοιπου ποσού ύψους 56.013,24 ευρώ, που δεν καταβλήθηκε φαινομενικά για την εξόφληση επιταγών. Από το ποσό αυτό, καταθέσεις ύψους 46.850,00 ευρώ αποτελούν καταθέσεις που αναλήφθηκαν αυθημερόν. Πρόκειται για τρεις καταθέσεις μετρητών 12.000 ευρώ, μία κατάθεση μετρητών 7.000 ευρώ, μία κατάθεση μετρητών 1.800 ευρώ και μία κατάθεση επιταγής ύψους 2.050 ευρώ. Αν αφαιρέσει κανείς το ποσό των 294.866,76 ευρώ (εξόφληση) και το ποσό των 46.850 ευρώ (κατάθεση και άμεση ανάληψη) απομένει προς πραγματική έρευνα για τον προσδιορισμό του μόλις το ποσό των 9.163,24 ευρώ, ποσό απόλυτα φυσιολογικό για πρόσωπο με δηλωμένο εισόδημα 33.683 ευρώ, σύμφωνα με τα όσα έκανε δεκτά η ίδια η φορολογική αρχή, το οποίο είναι προφανές ότι κανέναν φορολογικό έλεγχο δεν θα προξενούσε εις βάρος του. Ως εκ τούτου, το σύνολο σχεδόν των επίμαχων συναλλαγών προέρχονται από τον κύκλο εργασιών εταιριών στις οποίες συμμετείχε, ο οποίος, όπως συμβαίνει συχνά στην πράξη σε συνεταιρικές επιχειρήσεις προσωπικού χαρακτήρα, διαμοιραζόταν μεταξύ των συνεταιριών, που διαμοίραζαν και τις υποχρεώσεις που ο καθένας τους αναλάμβανε να εξοφλήσει. Εν προκειμένω, στην υπό κρίση περίπτωση αυτός εξοφλούσε με τα επίμαχα χρήματα κυρίως ποτά (long drinks και μπύρες). Και επειδή ακριβώς δεν ήταν διαχειριστής των επίμαχων εταιριών, αναγκαζόταν να εκδίδει προσωπικές του επιταγές, προκειμένου να μπορεί να λαμβάνει πίστωση από τους προμηθευτές των εταιριών του. Χαρακτηριστικό των ανακολουθιών της φορολογικής αρχής είναι η δικαιολογία που αναφέρει ότι δήθεν ο κύκλος εργασιών της εταιρίας «..... Ο.Ε.», για προμηθευτές της οποίας έγιναν οι περισσότερες επίμαχες πληρωμές, δεν δικαιολογεί δήθεν τις πληρωμές, καθώς αυτή φέρεται να είχε ζημίες 336.348,19 ευρώ με κύκλο εργασιών 839.533,98 ευρώ κατά τη χρήση 2011. Αυτό όμως που σκοπίμως παραβλέπει η φορολογική αρχή είναι, ότι δεν είναι δυνατόν, μια επιχείρηση μπαρ-κλαμπ να κάνει τέτοιο τζίρο, όταν μόνον οι προμήθειες των ποτών της ανέρχονται (βάσει της συγκεντρωτικής κατάστασης πελατών-προμηθευτών της ..... ) σε ποσά τουλάχιστον (385.877,39 + 39.704,64 = 425.582,03 ευρώ). Είναι γεγονός και αυτός εξεπλάγην όταν είδε ότι ο δηλωμένος κύκλος εργασιών της ..... ανερχόταν μόνον σε ποσό 839.533,98 ευρώ. Αντί όμως να ελεγχθεί η ίδια η εταιρία και να διαπιστωθεί πώς είναι δυνατόν ένα τόσο δημοφιλές ... να έχει τόσο χαμηλό, αναλογικά, κύκλο εργασιών, ελέγχεται αυτός. Ο προσφεύγων ουδέποτε έλαβε αντίγραφα όλων των



επιταγών του, του έτους 2011 από την Τράπεζα ....., καθώς αυτή αρκέστηκε στην αποστολή ορισμένων μόνο επιταγών. Ειδικότερα τα κατατεθειμένα ποσά χρησιμοποιήθηκαν ως εξής:

A. Καταθέσεις που αφορούν πληρωμές της εταιρίας «....»

α) προς την εταιρία «....», προμηθεύτρια ποτών:

- 1) Στις 16-9-2011 κατατέθηκε το ποσό των 10.030,00 ευρώ για την πληρωμή της αριθ. ....-7/15-9-2011 επιταγής του ποσού 10.000 ευρώ και εξόδων καθυστέρησης.
  - 2) Στις 31-8-2011 κατατέθηκε το ποσό των 9.030,00 ευρώ, για την πληρωμή της αριθ. ....-2/26-8-2011 επιταγής ποσού 9.000,00 ευρώ και εξόδων καθυστέρησης.
  - 3) Στις 29-8-2011 κατατέθηκε το ποσό των 12.030,00 ευρώ, για την πληρωμή της αριθ. ....-4/29-8-2011 επιταγής ποσού 12.000 ευρώ και εξόδων καθυστέρησης.
  - 4) Στις 17-8-2011 κατατέθηκε το ποσό των 10.000,00 ευρώ, για την πληρωμή της αριθ. ....-1/15-8-2011 επιταγής ποσού 10.000,00 ευρώ.
  - 5) Στις 8-8-2011 κατατέθηκε το ποσό των 20.000,00 ευρώ, για την πληρωμή της αριθ. ....-2/30-6-2011 επιταγής ύψους 20.000,00 ευρώ.
  - 6) Στις 8-8-2011 κατατέθηκε το ποσό των 20.000,00 ευρώ, για την πληρωμή της αριθ. ....-1/8-8-2011 επιταγής ποσού 20.000,00 ευρώ.
  - 7) Στις 2-8-2011 κατατέθηκε το ποσό των 14.500,00 ευρώ, για την πληρωμή της αριθ. ....-9/2-8-2011 επιταγής ποσού 14.500,00 ευρώ.
  - 8) Στις 26-7-2011 κατατέθηκε το ποσό των 9.800,00 ευρώ, για την πληρωμή της αριθ. ....-6/25-7-2011 επιταγής ποσού 9.800,00 ευρώ.
  - 9) Στις 7-7-2011 κατατέθηκε το ποσό των 5.000 ευρώ και στις 8-7-2011 το ποσό των 7.000,00 ευρώ, για την πληρωμή της αριθ. ....-2/8-7-2011 επιταγής ποσού 12.000,00 ευρώ.
  - 10) Στις 17-5-2011 κατατέθηκε το ποσό των 20.860,00 ευρώ, για την πληρωμή της αριθ. ....-7/21-11-2011 επιταγής ποσού 20.860,00 ευρώ.
  - 11) Στις 14-2-2011 κατατέθηκε το ποσό των 12.300,00 ευρώ, για την πληρωμή της αριθ. ....-3/7-2-2011 επιταγής ποσού 12.260,00 ευρώ. Αποδέκτης όλων των προαναφερόμενων επιταγών, συνολικού ποσού 150.550,00 ευρώ, ήταν η προμηθεύτρια εταιρία «. ...», γεγονός που επιβεβαιώνεται και από την με αριθμό .../....2018 ένορκη βεβαίωση του . ., ιδρυτή, προέδρου και διευθύνοντος συμβούλου της εταιρίας «....».
- β) Περαιτέρω, καταβλήθηκαν τα ακόλουθα ποσά προς την προμηθεύτριά ... της «.-. ....», επιχειρηματία ..., η οποία δυστυχώς απεβίωσε το 2013 από ανεύρυσμα. Τα ποσά αυτά δικαιολογούνται πλήρως από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών της εταιρίας «....», καθώς οι προμήθειες χωρίς ΦΠΑ από την ... κατά την επίμαχη χρήση ανέρχονταν σε 39.704,64 ευρώ χωρίς ΦΠΑ.
- 1) Στις 4-10-2011 κατατέθηκε το ποσό των 12.050,00 ευρώ για την πληρωμή της αριθ. ....-3/3-10-2011 επιταγής ύψους 12.000 ευρώ.

- 2) Στις 2-9-2011 κατατέθηκε το ποσό των 12.030,00 ευρώ για την πληρωμή της αριθ. ...-5/27-8-2011 επιταγής ύψους 12.000,00 ευρώ.
- 3) Στις 6-6-2011 κατατέθηκε το ποσό των 12.000,00 ευρώ για την πληρωμή της αριθ. ...-8/16-4-2011 επιταγής ύψους 12.000,00 ευρώ.
- 4) Στις 8-3-2011 κατατέθηκε το ποσό των 6.050,00 ευρώ για την πληρωμή της αριθ. ...-9/28-2-2011 επιταγής ύψους 6.000,00 ευρώ, πλέον εξόδων καθυστέρησης.
- 5) Στις 21-1-2011 κατατέθηκε το ποσό των 8.700,00 ευρώ για την πληρωμή της αριθ. ....-1/21-1-2011 επιταγής ύψους 8.700,00 ευρώ.

Συνολικά δηλαδή κατέβαλε προς την κα. ... για οφειλές της εταιρίας «... Ο.Ε.» από χρήματα της εν λόγω εταιρίας και για την χρήση 2011 50.830,00 ευρώ, η δε μικρή υπέρβαση των καταβολών σε σχέση με τα τιμολόγια χρήσης 2011 κατά περίπου 2.000 ευρώ προφανώς οφείλεται σε κάλυψη οφειλών παλαιότερων ετών.

Β. Καταθέσεις που αφορούν την εταιρία «...»:

- 1) Στις 8-9-2011 κατατέθηκε το ποσό των 10.000,00 ευρώ για την πληρωμή της αριθ. ...-1/31-7-2011 επιταγής ύψους 10.000,00 ευρώ.
- 2) Στις 8-8-2011 κατατέθηκε το ποσό ύψους 10.000,00 ευρώ για την πληρωμή της αριθ. ...-3/30-7-2022 επιταγής ύψους 10.000,00 ευρώ.
- 3) Στις 6-6-2011 κατατέθηκε το ποσό των 13.000,00 ευρώ για την πληρωμή της αριθ. ...-4/31-5-2011 επιταγής ύψους 12.000,00 ευρώ.
- 4) Στις 18-4-2011 κατατέθηκε το ποσό των 1.500,00 ευρώ για την πληρωμή της αριθ. ...-7/15-4-2011 επιταγής ύψους 1.500,00 ευρώ. Τα ποσά των καταθέσεων αυτών και των αντίστοιχων επιταγών, συνολικού ύψους 34.500,00 ευρώ, εξόφλησαν διάφορες οικονομικές οφειλές της εν λόγω εταιρίας στην οποία συμμετείχε ως συνέταιρος, όπως μεροκάματα, προμηθευτές όπως η «...», ραδιοφωνικά ... και λοιπές ..... Οι ισχυρισμοί αυτοί επαληθεύονται και από την με αριθ. ....-/30-1-2018 ένορκη βεβαίωση του . ., υπευθύνου κέντρων διασκέδασης που διατηρούσε συνεταιρικά, στην οποία αναλυτικά αναφέρεται ο προορισμός των εκεί αναφερόμενων επιταγών.

Γ. Καταθέσεις που αφορούν την εταιρία «...»:

- 1) Στις 5-8-2011 κατατέθηκε το ποσό των 11.100,00 ευρώ για την πληρωμή της αριθ. ...-6/2-8-2022 επιταγής ύψους 11.100,00 ευρώ.
- 2) Στις 14-6-2011 κατατέθηκε το ποσό των 10.000,00 ευρώ για την πληρωμή της αριθ. ...-2/30-5-2011 επιταγής ύψους 10.000,00 ευρώ. Οι καταθέσεις αυτές, ύψους 21.100,00 ευρώ, προορίζονταν για την πληρωμή προμηθευτών και λοιπών οικονομικών υποχρεώσεων της εταιρίας.

Δ. Ποσά που κατατίθενται και εν συνεχεία αναλαμβάνονται:

Οι από 19-7-2011, 28-4-2011, 20-4-2011, 18-4-2011, 5-1-2011, 8-11-2011 καταθέσεις συνολικού ποσού, 46.850,00 ευρώ, αφορούν καταθέσεις χρημάτων που αναλαμβάνονται

άμεσα και οι οποίες ανελήφθησαν, είτε επειδή το ποσό της επιταγής ήταν μικρότερο οπότε προκρινόταν η εξόφληση με μετρητά, είτε επειδή επιτυγχάνονταν παράταση στην πληρωμή της επιταγής και αντικαθίστατο η επιταγή με άλλη, μεταγενέστερης ημερομηνίας.

Ε. Λοιπές καταθέσεις:

- 1) Στις 7-3-2011 κατατέθηκε το ποσό των 2.000,00 ευρώ, που δαπανήθηκε στη διάρκεια της χρονιάς εξ ολοκλήρου σε μικροδαπάνες και τραπεζικά έξοδα.
- 2) Στις 31-5-2011 κατατέθηκε το ποσό των 20.000,00 ευρώ για την πληρωμή της αριθ. ....-0/31-5-2011 επιταγής ύψους 20.000.00 ευρώ, με την οποία καταβλήθηκε το ποσό αυτό προς τον τότε συνέταιρό του ....., κατά τις τότε μεταξύ τους συμφωνίες για διαμοιρασμό του κύκλου εργασιών της εταιρίας. Με το ποσό αυτό στη συνέχεια ο κ. ... πλήρωσε άσχετο τρίτο πρόσωπο οφειλή που δεν σχετιζόταν με τη λειτουργία της κοινής τους εταιρίας.
- 3) Στις 2-5-2011 κατατέθηκε το ποσό των 3.050,00 ευρώ για την πληρωμή της αριθ. ...-4/2-5-2011 επιταγής ύψους 3.046,76 ευρώ και αφορούσε την καταβολή τριών δόσεων leasing για αυτοκίνητο που είχε μισθώσει με το καθεστώς του leasing η εταιρία ... Α.Ε, ιδιοκτησίας του, η οποία συμμετείχε με ποσοστό 37,5% στη εταιρία «...». Το συνολικό ύψος των καταθέσεων αυτών ανέρχεται στο ποσό των 25.050 ευρώ. Με τον τρόπο αυτό αποδεικνύεται ότι ο κύριος όγκος των καταθέσεων χρήσης 2011, αφορούσαν οφειλές των επιχειρήσεων στις οποίες ήταν συνέταιρος και προερχόταν από τα ταμεία των επιχειρήσεων αυτών.

#### **Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραγραφής της χρήσης 2011**

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

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

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

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 4 του αριθ. Πρωτ. Δ12Β 1171079 ΕΞ 17-12-2010 εγγράφου του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: «*Το Β΄ Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την 173/2006 ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 το ν.δ. 3323/1955(ήδη παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε.), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κ.λ.π. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. 1002057/12/Α0012/8-1-2007 διαταγή). **Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης εξομοιώνεται με τη μη υποβολή δήλωσης***»

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων υπέβαλε **εκπρόθεσμα** την υπ' αριθμ. .... δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2012, (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011), ήτοι κατά την 08/08/2013, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, περί δεκαπενταετούς παραγραφής και συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για διενέργεια αρχικής εγγραφής, για τη χρήση 2011, παραγράφεται μετά την πάροδο της δεκαπενταετίας, από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης, ήτοι, κατά την 31/12/2027. Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής της κρινόμενης περιόδου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου χαρακτηρισμού ως προσαύξησης περιουσίας, λόγω του ότι τα εν λόγω ποσά αφορούν σε επιχειρηματικές συναλλαγές των εταιριών στις οποίες συμμετείχε και περί ελλιπούς αιτιολογίας και περί του βάρους της απόδειξης

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 ελευθέρων 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 ελευθέρων 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**, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.**.....».

**Επειδή**, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον **από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

**Επειδή**, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει **σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.**»

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)

ορίζεται ότι: « 1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

**Επειδή**, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

**Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μιν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.**

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

**«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. [...] 5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:[...] 5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. [2238/1994](#) (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. [4172/2013](#) και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί. Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου. Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό



πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο. Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας, ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός....».

**Επειδή**, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), [...]13. Επειδή, η ως άνω

διάταξη του εδαφίου β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους. ....».

**Επειδή**, κατά τον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (Κ.Φ.Δ.), μόνο οι μαρτυρίες που λαμβάνονται κατά τους ορισμούς των άρθρων 152 επ. του Κ.Φ.Δ. αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα. Μαρτυρίες με μορφή υπευθύνων δηλώσεων του ν.1599/1986 καθώς και ένορκες βεβαιώσεις ενώπιον συμβολαιογράφου τρίτων προσώπων για πράγματα που ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης που διεξάγεται ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου δεν αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα και δεν επιτρέπεται να ληφθούν νομίμως υπόψη, ούτε για τη συναγωγή δικαστικών τεκμηρίων, διότι δεν τηρήθηκαν οι απαιτούμενες από τον Κ.Φ.Δ. διατυπώσεις για την εγκυρότητά τους γιατί αποτελούν μαρτυρίες που λήφθηκαν κατά παράβαση των άρθρων 152 επ. του Κ.Φ.Δ. Σε περίπτωση όμως που η προαναφερόμενη υπεύθυνη δήλωση δεν έχει ληφθεί για να προσκομιστεί ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου αλλά έχει ληφθεί κατά διοικητική διαδικασία ή αναφέρεται κατά περιεχόμενο στην έκθεση ελέγχου δεν υπόκειται στον πιο πάνω περιορισμό. (σχετ. άρθρα 123, 124, 152 επ. του Κ.Φ.Δ., Π.Δ. 331/1985 ΦΕΚ 116 Α΄). (σχετ. ΣτΕ 5292/2013, ΣτΕ 3616/2011 επταμ., 2931-2/2006, 1296/1999, 3535/1991).

**Επειδή** στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων η από ...2017 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ...΄ Θεσσαλονίκης, τα απαντητικά έγγραφα της Τράπεζας ... και τα αντίγραφα του σώματος των επιταγών που απεστάλησαν από την τράπεζα προκύπτουν τα ακόλουθα για το έτος 2011:

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 15 του Ν.4174/2013 ο έλεγχος απέστειλε το με το αριθμ. πρωτ. ..../18-03-2016 έγγραφο αίτημα προς την ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΚΑΝΟΝΙΣΤΙΚΗΣ ΣΥΜΟΡΦΩΣΗΣ της Τράπεζας ....., ως καθολικής διαδόχου της .... BANK, με το οποίο αιτήθηκε να του αποσταλούν αντίγραφα κίνησης των υπ' αριθ. ... και .... λογαριασμών που διατηρούσε ο προσφεύγων στην τράπεζα της .... BANK κατά την χρήση 2011.

Η τράπεζα ... με το αριθμ. πρωτ. ..../4-5-2016 απαντητικό έγγραφο απέστειλε τα αντίγραφα κινήσεων των ανωτέρω λογαριασμών για το χρονικό διάστημα από 01/01-31/12/2011. Από την

επεξεργασία των κινήσεων των ανωτέρω λογαριασμών προέκυψαν οι ως άνω πρωτογενείς καταθέσεις.

Ακολούθως ο έλεγχος απέστειλε το αριθμ.πρωτ..../...2017 έγγραφο αίτημα προς την ως άνω τράπεζα για να πληροφορηθεί τον τελικό αποδέκτη της κάθε επιταγής και ποιος την εισέπραξε (επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο).

Με το υπ' αριθμ. πρωτ. .../...-2017 έγγραφο της η ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΚΑΝΟΝΙΣΤΙΚΗΣ ΣΥΜΟΡΦΩΣΗΣ της Τράπεζας .... διαβίβασε στη φορολογική αρχή αντίγραφα των δύο όψεων των επιταγών που υπήρχαν στο αρχείο της, ως καθολικής διαδόχου της ... BANK, βάσει των οποίων ο έλεγχος ταυτοποίησε ορισμένες από τις καταθέσεις του προσφεύγοντος με τους τελικούς αποδέκτες.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι, αφενός ο προσφεύγων συμμετείχε, είτε ως εταίρος είτε ως διαχειριστής σε διάφορες εταιρίες, αφετέρου τους τελικούς αποδέκτες των ως άνω επιταγών και τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992 του ΚΒΣ από τις ως άνω εταιρίες και τους τρίτους, ταυτοποίησε και αιτιολόγησε από το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων ποσού 350.880,00 €, συνολικό ποσό ύψους 141.920,00 €.

Περαιτέρω ο έλεγχος μείωσε επιπλέον τις πρωτογενείς καταθέσεις του προσφεύγοντος και έκανε αποδεκτό το δηλωθέν εισόδημα του, ποσού 33.683,00 €, βάσει της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικ. έτους, καθώς και τον καταβληθέντα φόρο εισοδήματος που προέκυψε κατά την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης, ποσού 5.498,28 € και καταλόγισε τη διαφορά που προέκυψε, ήτοι ποσό 169.778,72 €, ως εισόδημα από άγνωστη πηγή ή αιτία το οποίο λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση.

Προς περαιτέρω διερεύνηση του θέματος σχετικά με τις αδικαιολόγητες καταθέσεις στους υπ' αριθμ. .. και .. ατομικούς καταθετικούς λογαριασμούς της τράπεζας ... BANK εστάλη από την Υπηρεσία μας το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ... ΕΞ 2018 ΕΜΠ στις ../../2018 προς το τμήμα Κανονιστικής Συμμόρφωσης της ΤΡΑΠΕΖΑΣ ..., καθολικής διαδόχου της ως άνω τράπεζας, για παροχή πληροφοριών, ώστε να εντοπιστούν ο/οι καταθέτες και η αιτιολογία κατάθεσης. Στο με αριθ. πρωτ. .../...2018 απαντητικό έγγραφο που απέστειλε στην Υπηρεσία μας (αριθ. εισερχ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. .... ΕΙΣ 2018) η εν λόγω τράπεζα, μας ενημέρωσε ότι κατόπιν έρευνας που διεξήχθη προέκυψαν τα ακόλουθα:

- Ως προς την κατάθεση ιδιωτικής επιταγής ποσού 2.050,00 €, στον υπ' αριθμ. .. λογαριασμό κατά την 05/01/2011. Η τράπεζα απέστειλε αντίγραφο των δύο όψεων του σώματος της επιταγής, βάσει του οποίου προκύπτει κατάθεση της υπ' αριθ. ...-9 επιταγής της ... .. ποσού 2.050,00 €, με χρέωση του λογαριασμού της «...», (έδρα . . .), σε διαταγή της επιχείρησης ...,

με ημερομηνία έκδοσης την 23/11/2010 και τόπο έκδοσης την ..., η οποία οπισθογραφήθηκε από την ως άνω εταιρία, η οποία καταχωρήθηκε μέσω ΔΗΣΣΕ την 05/01/2011.

Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών της χρήσης 2010 από δηλώσεις τρίτων η επιχείρησης «...» -ΑΦΜ ..., δηλώνεται ως προμηθευτής από την επιχείρηση ... -ΑΦΜ ... (έδρα ...) με ένα φορολογικό στοιχείο αξίας 2.050,00 €.

Βάσει των ανωτέρω προκύπτει ότι η επίμαχη συναλλαγή αφορά σε δραστηριότητα της επιχείρησης «...» και όχι σε προσωπική κατάθεση του ιδίου. Συνεπώς το ως άνω ποσό ύψους 2.050,00 € δικαιολογείται, καθόσον αφορά συναλλαγή εταιρίας στην οποία συμμετέχει ο προσφεύγων.

- Ως προς την κατάθεση μετρητών ποσού 10.000,00 €, στον υπ' αριθμ. ... λογαριασμό κατά την 08/09/2011. Από το αντίγραφο του Δελτίου Κατάθεσης που μας απέστειλε η ως άνω τράπεζα προκύπτει ότι αφορά κατάθεση μετρητών ποσού 10.000,00 € την 08/09/2011, στον υπ' αριθμ. ... λογαριασμό της ... με καταθέτη και δικαιούχο τον «...» και όχι τον προσφεύγοντα.

Συνεπώς ή ως άνω κατάθεση ποσού 10.000,00 € την 08/09/2011 δεν αφορά στον προσφεύγοντα και δεν θεωρείται πρωτογενής κατάθεση για τον ίδιο.

- Ως προς το ποσό των 12.030,00 € που κατατέθηκε κατά την 02/09/2011 για την επιταγή με αριθ. ...-5/27-8-2011, εκδόσεως του ιδίου σε διαταγή της επιχείρησης «...-...», με ενδιάμεσο αποδέκτη την «...» και τελικό αποδέκτη την επιχείρηση «...» (Εισαγωγή και εμπορία ...) ποσού 12.000,00 €, όπως προκύπτει από το αντίγραφο δύο όψεων του σώματος της ως άνω επιταγής και στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, γίνεται αποδεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι αφορά σε συναλλαγή της επιχείρησης «...», στην οποία συμμετείχε ο προσφεύγων ως ομόρρυθμο μέλος με ποσοστό 50%, καθόσον από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών της χρήσης 2011 του άρθρου 20 που υπέβαλλε η ως άνω επιχείρηση, φέρεται να δηλώθηκε ως προμηθεύτρια με 36 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 39.704,64 €.

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

**Επειδή** με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του

προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των [παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013](#), ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

**Επειδή** με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58

Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α)

δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

. [...]».

**Επειδή**, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ. .../...**2017**, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

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

Διαφορά φόρου: **58.794,58 €**

|                                 | (Α)                        | (Β)                | (Γ)                                             | (Δ)=(Β)+(Γ)                                    | ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ) |
|---------------------------------|----------------------------|--------------------|-------------------------------------------------|------------------------------------------------|----------------------------------------|
|                                 | ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%) | ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%) | ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες X 0,73% = 38,69%) | ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017 |                                        |
| <b>ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ</b> | 70.553,50€                 | 29.397,29€         | 22.747,62€                                      | 52.144,91 €                                    | 52.144,91 €                            |

## Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από .../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του του «...» με **ΑΦΜ** ..., και την **τροποποίηση** της με αριθμό .../...**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης ως προς το ποσό των 24.080,00 € που προέρχεται από νόμιμη πηγή και που καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας και ως προς την εφαρμογή της ευνοϊκότερης διάταξης, σχετικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων, με βάση το σκεπτικό της παρούσας.

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

**Α. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:**

| <b>Εισοδήματα 01/01/2011–<br/>31/12/2011</b>          |                   | <b>ΒΑΣΕΙ<br/>ΔΗΛΩΣΗΣ</b> | <b>ΒΑΣΕΙ<br/>ΕΛΕΓΧΟΥ</b> | <b>ΒΑΣΕΙ<br/>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b> | <b>ΔΙΑΦΟΡΑ<br/>ΔΗΛΩΣΗΣ<br/>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b> |
|-------------------------------------------------------|-------------------|--------------------------|--------------------------|---------------------------|-----------------------------------------|
| Φορολ/τέο<br>εισόδημα                                 | Ατομικό           | 16.150,80                | 185.929,52               | 161.849,52                | 145.698,72                              |
|                                                       | Της συζύγου       | 14.194,12                | 14.194,12                | 14.194,12                 | 0,00                                    |
| Φόρος                                                 | Χρεωστικό<br>ποσό | 3.100,31                 | 72.730,89                | 61.894,89                 | 58.794,58                               |
| Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα<br>από εκμίσθωση ακινήτων  |                   | 1.329,63                 | 1.329,63                 | 1.329,63                  | 0,00                                    |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο<br>πάνω τέλη χαρτοσήμου      |                   | 265,93                   | 265,93                   | 265,93                    | 0,00                                    |
| Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. &<br>εισφ.ΟΓΑ εκπροθέσμου |                   | 516,54                   | 516,54                   | 516,54                    | 0,00                                    |
| Εισφορά αλληλεγγύης                                   |                   | 285,87                   | 7.561,54                 | 6.598,34                  | 6.312,47                                |
| Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας                           |                   |                          | 83.556,70                | 0,00                      | 0,00                                    |
| Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013                         |                   |                          |                          | 29.397,29                 | 29.397,29                               |
| Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013                            |                   |                          |                          | 22.747,62                 | 22.747,62                               |
| <b>Σύνολο φόρων τελών &amp;<br/>εισφορών</b>          |                   | 5.498,28                 | 165.961,23               | 122.750,24                | 117.251,96                              |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με<br/>την παρούσα απόφαση</b> |                   | <b>117.251,96 €</b>      |                          |                           |                                         |

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**Σ η μ ε ί ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.