



ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

TMHMA A5

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

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. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)
- γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)
- δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»
- ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ.της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης 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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,
4. Την από **06/10/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ:**, κατοίκου Αθηνών οδός, τ.κ 10682, κατά το τμήμα αυτής που αφορά τις από **14/09/2017** και αριθμούς,,,,,,καιΟριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικονομικών ετών **2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010** και **2011**, την υπ' αριθμ./**14-9-2017** Οριστική Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής εισφοράς **Αλληλεγγύης** οικονομικού έτους **2011**, καθώς και τις από **14/09/2017** και αριθμούςκαιΠράξεις προστίμου κατ' άρθρο 4 του ν. 2523/1997 οικ. ετών **2007** και **2008** που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Δ' Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα,
5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Αθηνών, καθώς και των από **04/09/2017** εκθέσεων μερικού ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος** και **προστίμων** της ίδιας υπηρεσίας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,
6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Δ' Αθηνών,
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **06/10/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου**ενδικοφανούς προσφυγής** του, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε με το (**A**) δικόγραφο **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **08/09/2017**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Δυνάμει της υπ' αριθμ. **A.B.M. Ε.Ο.Ε/2013** παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού εγκλήματος και της **A.B.M. Ε.Ο.Ε ΣΣ/2017** ποινικής δικογραφίας για φορολογικό έλεγχο, εκδόθηκε από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ Δ' Αθηνών, η υπ' αριθμ.**/23-05-2017 εντολή**, προκειμένου να διενεργηθεί στον προσφεύγοντα, μερικός έλεγχος γραφείου, οικον. ετών 2003 - 2011, για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 15 - 19 και 48 § 3 του ν. 2238/1994 και με αξιοποίηση των δεδομένων του ψηφιακού δίσκου που παρελήφθησαν αρμοδίως.

Από τον έλεγχο του ανωτέρω ψηφιακού δίσκου, και την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους ο προσφεύγων ήταν δικαιούχος ή συνδικαιούχος, προέκυψαν πιστώσεις μετρητών, μεταφορές χρηματικών ποσών κλπ κατά το χρονικό διάστημα από 1/1/2002 έως 31/12/2010. Οι πιστώσεις αυτές οι οποίες δεν συσχετίζονταν με χρεώσεις των τραπεζικών λογαριασμών και δεν προέκυπτε η αιτία τους σύμφωνα με τα δεδομένα του ψηφιακού δίσκου, χαρακτηρίστηκαν από τη φορολογική Αρχή της ΔΟΥ Δ' Αθηνών, ως **πρωτογενείς καταθέσεις**, για τις οποίες αφού ελήφθησαν υπόψη τα σχετικά υπομνήματα του προσφεύγοντος, καθώς και η απάντησή του στο σημείωμα διαπιστώσεων, η ελέγχουσα φορολογική Αρχή κατέληξε στο πόρισμά της, το οποίο μαζί με τις διαπιστώσεις των ελεγκτών, καταγράφεται στην από **04/09/2017** Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ίδιας Υπηρεσίας.

Σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω έκθεσης ελέγχου, διαπιστώθηκε για τον προσφεύγοντα προσαύξηση περιουσίας η οποία ανά οικονομικό έτος ανέρχεται:

Οικονομικό Έτος	Προσαύξηση περιουσίας
2003	2.111.046,42 €
2004	69.420,50 €
2005	0,00 €
2008	2.041,87 €
2009	0,00 €
2010	90.608,94 €
2011	82.944,62 €
Σύνολο	2.357.282,60 €

Αναλυτικά οι καταλογισθείσες ως πρωτογενείς καταθέσεις έχουν ως εξής:

α/α	Έτος	Τράπεζα	Λογαριασμός		Ημερ/νία κατάθεσης	Ποσό Πίστωσης λογ/σμών	Συνδικαιούχοι	Πρωτογενείς Καταθέσεις
			Αριθμός	Αιτιολογία				
7	2002	Alpha Bank	.....		10/1/2002	203.020,14€	1	203.020,14 €
23	2002	Alpha Bank	.....		22/1/2002	112.903,00€	1	112.903,00 €
28	2002	Alpha Bank	.....		25/1/2002	4.377,40€	1	4.377,40 €
32	2002	Alpha Bank	.....		30/1/2002	3.000,00€	1	3.000,00 €
37	2002	Alpha Bank	.....		15/2/2002	29.347,02€	1	29.347,02 €
38	2002	Alpha Bank	.....		19/2/2002	5.869,40€	1	5.869,40 €
59	2002	Alpha Bank	.....		22/3/2002	31.797,00€	1	31.797,00 €
63	2002	Alpha Bank	.....		28/3/2002	153.465,70€	1	153.465,70 €
73	2002	Alpha Bank	.....		3/4/2002	49.547,22€	1	49.547,22 €
75	2002	Alpha Bank	.....	53085538	5/4/2002	6.996,15€	1	6.996,15 €
80	2002	Alpha Bank	.....	53085543	12/4/2002	26.604,27€	1	26.604,27 €
82	2002	Alpha Bank	.....	53085544	15/4/2002	15.556,16€	1	15.556,16 €
84	2002	Alpha Bank	.....	53085545	17/4/2002	8.110,12€	1	8.110,12 €
88	2002	Alpha Bank	.....		19/4/2002	21.871,63€	1	21.871,63 €
93	2002	Alpha Bank	.....		24/4/2002	8.832,74€	1	8.832,74 €
96	2002	Alpha Bank	.....		25/4/2002	501.146,12€	1	501.146,12 €
100	2002	Alpha Bank	.....		30/4/2002	24.191,77€	1	24.191,77 €
102	2002	Alpha Bank	.....		2/5/2002	12.750,00€	1	12.750,00 €
109	2002	Alpha Bank	.....		9/5/2002	35.793,89€	1	35.793,89 €

α/α	Έτος	Τράπεζα	Λογαριασμός		Ημερ/νία κατάθεσης	Ποσό Πίστωσης λογ/σμών	Συνδικαιούχοι	Πρωτογενείς Καταθέσεις
			Αριθμός	Αιτιολογία				
131	2002	Alpha Bank	.....		21/6/2002	146.638,37€	1	146.638,37 €
158	2002	Alpha Bank	.....		15/7/2002	180.000,00€	1	180.000,00 €
162	2002	Alpha Bank	.....		18/7/2002	80.000,00€	1	80.000,00 €
168	2002	Alpha Bank	.....		29/7/2002	30.000,00€	1	30.000,00 €
171	2002	Alpha Bank	.....		6/8/2002	10.000,00€	1	10.000,00 €
176	2002	Alpha Bank	.....		8/8/2002	311.997,00€	1	311.997,00 €
189	2002	Alpha Bank	.....		27/8/2002	22.231,32€	1	22.231,32 €
200	2002	Alpha Bank	.....		13/9/2002	10.000,00€	1	10.000,00 €
214	2002	Alpha Bank	.....		13/10/2002	50.000,00€	1	50.000,00 €
231	2002	Alpha Bank	.....	.....	4/12/2002	10.000,00€	1	10.000,00 €
245	2002	Alpha Bank	.....	.....	20/12/2002	5.000,00€	1	5.000,00 €
269	2003	Alpha Bank	.....	.....	30/1/2003	15.000,00€	1	15.000,00 €
271	2003	Alpha Bank	.....		10/2/2003	54.420,50€	1	54.420,50 €
472	2006	T-bank -Eurobank	.....	ΚΤΟ ΜΕΤΡ	28/11/2006	100,00€	1	100,00 €
482	2006	T-bank -Eurobank	.....	ΚΤΟ ΕΣ/ΕΙΣ ΕΜΒΑΣΜ	15/12/2006	1.120,25€	1	1.120,25 €
515	2007	T-bank -Eurobank	.....	ΚΤΟ ΕΠΙΤ ΑΛ ΤΡΠ	23/2/2007	2.041,87€	1	2.041,87 €
663	2009	T-bank -Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2/2/2009	1.906,24€	1	1.906,24 €
664	2009	T-bank -Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2/2/2009	5.242,16€	1	5.242,16 €
667	2009	T-bank -Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	17/2/2009	1.906,24€	1	1.906,24 €
672	2009	T-bank -Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	24/2/2009	5.060,00€	1	5.060,00 €
673	2009	T-bank -Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	24/2/2009	5.242,16€	1	5.242,16 €
683	2009	T-bank -Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	24/3/2009	5.240,00€	1	5.240,00 €
689	2009	T-bank -Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	8/4/2009	51,34€	1	51,34 €
691	2009	T-bank -Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	27/4/2009	1.906,00€	1	1.906,00 €
692	2009	T-bank -Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	27/4/2009	1.906,00€	1	1.906,00 €
693	2009	T-bank -Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	27/4/2009	5.060,00€	1	5.060,00 €
694	2009	T-bank -Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	27/4/2009	5.242,00€	1	5.242,00 €
728	2009	T-bank -Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2/7/2009	3.812,48€	1	3.812,48 €
729	2009	T-bank -Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2/7/2009	10.484,32€	1	10.484,32 €
740	2009	T-bank -Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	8/9/2009	5.700,00€	1	5.700,00 €
749	2009	T-bank -Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	10/11/2009	9.050,00€	1	9.050,00 €
769	2009	T-bank -Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	18/12/2009	22.800,00€	1	22.800,00 €
801	2010	T-bank -Eurobank	.....	.....	12/2/2010	15.800,00€	1	15.800,00 €
808	2010	T-bank -Eurobank	.....	.....	8/3/2010	4.000,00€	1	4.000,00 €
818	2010	T-bank -Eurobank	.....	.....	15/3/2010	9.951,80€	1	9.951,80 €
833	2010	T-bank -Eurobank	.....	.....	13/4/2010	2.542,82€	1	2.542,82 €
836	2010	T-bank -Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	15/4/2010	15.800,00€	1	15.800,00 €
888	2010	T-bank -Eurobank	.....	.....	23/7/2010	1.350,00€	1	1.350,00 €
904	2010	T-bank -Eurobank	.....	.....	1/10/2010	19.000,00€	1	19.000,00 €
939	2010	T-bank -Eurobank	.....	.....	9/12/2010	14.500,00€	1	14.500,00 €
Σ ύ ν ο λ α Προσαύξησης Περιουσίας						2.357.282,60€		2.357.282,60€

Μετά τα ανωτέρω, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Δ' Αθηνών, εξέδωσε τις ακόλουθες πράξεις:

ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ:								
α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Οικον. Έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο	Προσαύξηση	Συνολικό ποσό που βεβαιώθηκε
1	 - 14/09/2017	Φόρου Εισοδήματος	2003	2.111.046,42€	842.695,70€		1.011.234,84€	1.853.930,54€
2	 - 14/09/2017	Φόρου Εισοδήματος	2004	69.420,50€	23.571,96€		28.286,35€	51.858,31€
3	 - 14/09/2017	Φόρου Εισοδήματος	2005					
4	 - 14/09/2017	Φόρου Εισοδήματος	2006					
5	 - 14/09/2017	Φόρου Εισοδήματος	2007	1.220,25€			0,00€	0,00€
6	 - 14/09/2017	Φόρου Εισοδήματος	2008	2.041,87€			0,00€	0,00€
7	 - 14/09/2017	Φόρου Εισοδήματος	2009					
8	 - 14/09/2017	Φόρου Εισοδήματος	2010	90.608,94€	28.132,33€		33.758,80€	61.891,13€
9	 - 14/09/2017	Φόρου Εισοδήματος	2011	81.340,01€	26.191,60€		31.429,92€	57.621,52€
10	 - 14/09/2017	Εισφ. Αλληλεγγύης	2011		2.594,37€		3.113,24€	5.707,61€
11	 - 14/09/2017	Πρόστιμο αρ. 4 ν. 2523/97	2007			117,00€		117,00€
12	 - 14/09/2017	Πρόστιμο αρ. 4 ν. 2523/97	2008			117,00€		117,00€

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση επί τα βελτίω** των ανωτέρω Πράξεων, προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου προς επιβολή φόρου στο οικ. έτος 2003,
- 2) Αντισυνταγματικότητα αναδρομικής εφαρμογής του άρθρου 15§3 του ν. 3888/2010,
- 3) Αντιστροφή του βάρους της απόδειξης από τη φορολογική αρχή στον φορολογούμενο,
- 4) Έλλειψη αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου,
- 5) Δεν συντρέχει νόμιμη εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994, για τραπεζικές συναλλαγές που έλαβαν χώρα κατά τα έτη 2002 – 2010, όπως εξειδικεύονται ανά καταθετική κίνηση στη συνέχεια της παρούσας,

6) Εφαρμογή των επιεικέστερων διατάξεων επί των προσαυξήσεων μη υποβολής ή ανακρίβειας υποβολής των δηλώσεων

1. Ως προς την Παραγραφή του οικ. έτους 2003

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται, ότι το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρου που αφορά το οικ. έτος **2003** έχει υποπέσει σε **παραγραφή**,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **36 § 1** του **ν. 4174/2013** (Α' 170), ορίζεται ότι «η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης», με τις διατάξεις του άρθρου **72 § 11** του ίδιου νόμου, ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί», με τις διατάξεις του άρθρου **67** του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις»,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **84§5** του **ν. 2238/1994** (Α' 151) 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 το Β' Τμήμα του Ν.Σ.Κ. με την υπ' αρ.**173/2006** γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι: ... με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του 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.λπ. 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. Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης (σχετ. **1002057/12/Α0012/08-01-2007, 1171079 /ΕΞ 2010 /Δ12Β/17-12-2010** διαταγές).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικον. έτους 2003 υποβλήθηκε **εκπρόθεσμα** από τον προσφεύγοντα στις 11/12/2003, σύμφωνα με τα ανωτέρω, το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλου ελέγχου για το οικον. έτος 2003 **παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπενταετίας** από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης, αλλά και οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικ. ετών 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011 υποβλήθηκαν εκπρόθεσμα τον Δεκέμβριο του 2011 και επομένως και για τα έτη αυτά το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπενταετίας,

Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος **2003, δεν έχει παραγραφεί** και οι περί αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, πρέπει να **απορριφθούν** ως αβάσιμοι.

2. Επί του ισχυρισμού περί μη επιτρεπτής αναδρομικής εφαρμογής από τη Φορολογική Αρχή της διάταξης του άρθρου 15 § 3 του Ν. 3888/2010

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο **78 § 2** του **Συντάγματος** «**Φόρος ή οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε**»,

Σκοπός της διάταξης αυτής είναι η προστασία των φορολογουμένων, οι οποίοι θα πρέπει σε ένα Κράτος Δικαίου να γνωρίζουν εκ των προτέρων τις συνέπειες των πράξεων που σκοπεύουν να επιχειρήσουν και να εμπιστεύονται ότι η σύννομη διαγωγή τους θα έχει τις συνέπειες που προέβλεπε ο σχετικός νόμος, με βάση τον οποίο είχαν λάβει την απόφασή τους (Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, σελ. 134). Από το γράμμα της διάταξης προκύπτει ότι η απαγόρευση καλύπτει μόνο την αναδρομική επιβολή ή επαύξηση της φορολογικής υποχρέωσης. Συνεπώς δεν τίθεται ζήτημα αναδρομικότητας φόρου σε περιπτώσεις διενέργειας φορολογικού ελέγχου, κοινοποίησης φύλλου ελέγχου ή πράξης καταλογισμού εντός των ορίων του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής, με την εφαρμογή των κανόνων φορολογικού δικαίου που ίσχυαν κατά την ελεγχόμενη χρήση,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 23§1 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι «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» και με τις διατάξεις του άρθρου 39 του **ίδιου νόμου** ότι «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις»,

Στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή διενήργησε διασταυρωτικό έλεγχο κατ' άρθρο 15 § 3 του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175), το οποίο προστέθηκε στο δεύτερο εδάφιο στην παράγ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, που ισχύει από 30.9.2010 και έχει ως εξής: «3. [...] 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». Εξάλλου, ο προσφεύγων είχε δυνατότητα, βάσει των διατάξεων του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά τα κρινόμενα οικ. έτη, να δηλώσει την οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας του, προκειμένου να φορολογηθεί σε καθένα από τα έτη αυτά, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής,

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι με τη διάταξη του άρθρου 15§3 του ν. 3888/2010, παραβιάζεται η συνταγματική αρχή της μη αναδρομικότητας του φόρου, που κατοχυρώνεται με το άρθρο 78 § 2 του Συντάγματος,

Επειδή όπως έχει κριθεί από το **ΣτΕ 884/2016 τμ. Β'** επί προδικαστικών αιτημάτων:

(**σκέψη 14**): «Επειδή, το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος ορίζει ότι δεν μπορεί να επιβληθεί φόρος με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέραν του προηγούμενου της επιβολής του φόρου οικονομικού έτους. Σκοπός της απαγόρευσης αυτής είναι η **ασφάλεια του δικαίου** και η σταθερότητα των έννομων καταστάσεων, όσον αφορά τις φορολογικές υποχρεώσεις των διοικούμενων (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 3174/2014), ζήτημα ιδιαίτερα σημαντικό τόσο για τους ίδιους και την ανάπτυξη των οικονομικών τους δραστηριοτήτων, όσο και, γενικότερα, για την εθνική οικονομία. Όπως προκύπτει τόσο από το γράμμα όσο και από το σκοπό της, η εν λόγω συνταγματική διάταξη αφορά στη νομοθετική επιβολή το πρώτον φορολογικού βάρους, συμπεριλαμβανομένης της επαύξησης ήδη προβλεπόμενου φόρου, σε κατηγορία προσώπων που δεν βαρύνονταν προηγουμένως με αυτόν, μέσω της εισαγωγής νέου κανόνα σε σχέση με (τουλάχιστον ένα) από τα οριζόμενα στις παραγράφους 1 και 4 του ίδιου άρθρου στοιχεία του φόρου, δηλαδή το αντικείμενο του φόρου, το υποκείμενο του φόρου, το φορολογικό συντελεστή και τις απαλλαγές ή εξαιρέσεις από το φόρο. Όσον αφορά **το αντικείμενο του φορολογικού βάρους**, το πεδίο εφαρμογής της παραπάνω συνταγματικής απαγόρευσης καταλαμβάνει τον προσδιορισμό όχι μόνο του είδους αλλά και του ύψους της υποκείμενης στο φόρο ύλης (βάσης επιβολής). Συναφώς, καταλαμβάνει και τους κανόνες που εισάγουν ειδικές ρυθμίσεις καθορισμού της βάσης επιβολής, οι οποίες δεν μπορούν να θεωρηθούν ότι ήδη προκύπτουν, κατά τρόπο αρκούντως ασφαλή και σαφή, από το νομοθετικό πλαίσιο του οικείου φόρου, στο μέτρο που τέτοιες ρυθμίσεις, οι οποίες δεν αποκλείεται να λαμβάνουν και τη μορφή τεκμηρίων ύπαρξης ορισμένης φορολογητέας ύλης (λ.χ. λόγω δαπανών), συνιστούν κατ' ουσίαν τμήμα της κανονιστικής ρύθμισης του αντικείμενου του φόρου (πρβλ. ΣτΕ 4355/1985, 2785/1985, Ολομ. 2860/2003). Αντίθετα, **νομοθετικές διατάξεις που δεν μεταβάλλουν το κανονιστικό καθεστώς** (τουλάχιστον ενός εκ) των

προαναφερόμενων στοιχείων ήδη προβλεπόμενου φόρου, όπως είναι εκείνες που ρυθμίζουν το είδος και το βαθμό απόδειξης φορολογικής παράβασης και της ύπαρξης αντίστοιχης φορολογητέας ύλης, δεν επιβάλλουν φόρο, κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος και, συνεπώς, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της»

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

3. Επί του ισχυρισμού περί της μη νόμιμης αντιστροφής του βάρους της απόδειξης από τη φορολογική Διοίκηση

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι με τη διάταξη του άρθρ.15§3 του ν.3888/2010, μεταθέτει το βάρος της απόδειξης από τη φορολογική αρχή στο φορολογούμενο και μάλιστα σε υποθέσεις στις οποίες αυτός καλείται να προσκομίσει στοιχεία για τους τραπεζικούς του λογαριασμούς, ακόμα και πέραν της δεκαετίας.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 48 § 3 εδαφίου β' του ν. 2238/94, όπως αυτή προστέθηκε με τη διάταξη του άρθρου 15 § 3 του ν. 3888/2010, ορίζεται ότι «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»,

Περαιτέρω, στη σχετική **Αιτιολογική Έκθεση** του ν.3888/2010 αναφέρεται χαρακτηριστικά «... Με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (Άρθ. 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα “λογίζεται”, εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας του εδαφίου αυτού στην παρ. 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.....»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι «1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και Οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκυκλίους δημοσιεύονται στον ιστότοπο του Υπουργείου Οικονομικών και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους. 2. Οι ερμηνευτικές εγκυκλίους είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας»

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο του Υπ.Οικ ΠΟΛ 1095/2011, ορίζεται μεταξύ των άλλων ότι: «3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. ... 7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται. 8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του ΚΦΕ. 9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.... 11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. 12. Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος».

Επειδή, σύμφωνα με την αριθ. **Δ12Α 1164337 ΕΞ2014/11-12-2014** εγκύκλιο του Υπ.Οικ, διευκρινίστηκε ότι «... 4. Όμως, δεν απαιτείται η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης όταν στα πλαίσια και κατά τη διάρκεια του διενεργούμενου ελέγχου παρέχονται από τον φορολογούμενο διευκρινίσεις ή προσκομίζονται από το φορολογούμενο υποστηρικτικά έγγραφα ή άλλα στοιχεία ή υποβάλλονται έγγραφα, τα οποία παραλαμβάνει η φορολογική αρχή με απλή αίτηση του φορολογούμενου»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **23 §§ 1 και 2 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** 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. **2.** Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της,...»

Επειδή με το με αρ πρωτ. **ΔΕΑΦΑ1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015** έγγραφο του Υπ. Οικ. διευκρινίστηκαν επιπλέον και τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. **3.** Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. **4.** Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξή της. **5.** Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. **6.** Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά. **7.** Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κλπ). **8.** Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθώς ο αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς

καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. **9.** Όταν **δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας**, τότε αυτή **φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται** από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. **10.** Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.

Από τον συνδυασμό όλων των ανωτέρω προκύπτει ότι ορθώς ο φορολογικός έλεγχος έλαβε υπόψη του την ως άνω ΠΟΛ.1095/2011 για την διεξαγωγή του ελέγχου η οποία ερμηνεύει το άρθρο 15 παρ.3 του ν.3888/2010, που με την σειρά του καθορίζει ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα την προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, δηλαδή το άρθρο 48 παρ.3 του Ν.2238/1994.

Επειδή όπως έχει κριθεί με την Απόφαση του **ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές**, επί προδικαστικών αιτημάτων:

(σκέψη 7): «... 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, .. 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 αντιταχθεί, 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, ... κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, ... κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 - πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, .. 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 συναναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17)»

(σκέψη 8): «... 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. [...] Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα στο εξωτερικό, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, [...], πάντως, **ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμενα να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την**

επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης ...»

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται**.

4. Ως προς τον ισχυρισμό της έλλειψης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή δεν προέβη σε πλήρη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **17** του **ν. 2690/1999** (Α' 45), ορίζεται ότι: «**1)** Η απομικτή 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» και με τις διατάξεις του άρθρου **64** του **ν. 4174/2013** (Α' 170), 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 άρθρου **28** του **ν. 4174/2013** (Α' 170), ορίζεται ότι: «**1)** Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. **2)** Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. 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 ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η από **04/09/2017** έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αναιτιολόγητη, αόριστη και ανεπίδεκτη εκτιμήσεως, δεδομένου ότι δεν εξειδικεύει και δεν παραθέτει τα αποδεικτικά στοιχεία με τα οποία κατέληξε στο πόρισμά της περί προσαύξησης περιουσίας του,

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση διενεργήθηκε αντιπαραβολή μεταξύ **των δηλωθέντων εισοδημάτων** των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος για τα οικον. έτη **2003 – 2011** και των ποσών **των πρωτογενών καταθέσεων**, που προέκυψαν από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του, η οποία έγινε μέσω ειδικού λογισμικού αυτοματοποιημένου ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, στον δε προσφεύγοντα, με την υπ' αριθμ.**/12-06-2017 πρόσκληση**, γνωστοποιήθηκαν τόσο οι πρωτογενείς καταθέσεις, όσο και ο τρόπος με τον οποίο η φορολογική αρχή κατέληξε στον προσδιορισμό τους, και συγκεκριμένα του γνώρισε ότι εξαιρέθηκαν *οι αντιλογισμοί, οι μεταφορές χρημάτων μεταξύ των τραπεζικών του λογαριασμών, οι ανανεώσεις τραπεζικών και χρηματιστηριακών προϊόντων (Repas, αμοιβαία κεφάλαια, προθεσμιακές καταθέσεις), διάφορες άλλες συμψηφιστικές κινήσεις, κ.α.*, καθώς δεν συνιστούσαν νεοεισερχόμενο χρήμα στους λογαριασμούς του. Η προσδιορισθείσα από τον έλεγχο διαφορά, η οποία συνιστά προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος αποτυπώθηκε αναλυτικά στους σχετικούς πίνακες, τόσο στην ανωτέρω πρόσκληση όσο και στο υπ' αριθμ.**/2017** σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, στα οποία ο προσφεύγων κλήθηκε να προσκομίσει στοιχεία για τις σχετικές πρωτογενείς καταθέσεις, την απάντηση του οποίου έλαβε υπόψη του ο έλεγχος, πλην όμως κανένα στοιχείο δεν προσκόμισε προκειμένου να δικαιολογήσει την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης των εισοδημάτων που προσδιοριστήκαν από τον έλεγχο, Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος τυγχάνουν απορριπτέοι ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

5. Επί των ισχυρισμών περί εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 48 § 3 εδαφίου β' του ν. 2238/94, όπως αυτή προστέθηκε με τη διάταξη του άρθρου 15 § 3 του ν. 3888/2010, ορίζεται ότι «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 την εγκύκλιο του Υπ. Οικ ΠΟΛ 1095/2011, διευκρινίστηκαν μεταξύ των άλλων τα ακόλουθα: «... 3) Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. 4) Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. 5) Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες. ... 7) Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται. 8) Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του ΚΦΕ. 9) Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.... 11) Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. 12) Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος».

Επειδή περαιτέρω, με το με αρ πρωτ. ΔΕΑΦΑ1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο του Υπ. Οικ. διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: 1) Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2) Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 3) Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. 4) Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της. 5) Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. 6) Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά. 7) Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας

προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (πχ τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κλπ). **8)** Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές -κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. **9)** Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. **10)** Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.

Επειδή η πρακτική «να γίνονται αναλήψεις και να επανακαθίθεται μέρος αυτών» δεν αντίκειται στην φορολογική νομοθεσία,

Επειδή όπως έχει κριθεί από το **ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές**, επί προδικαστικών αιτημάτων:

(**Σκέψη 7**) ..., 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, ... 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 δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. ..., 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

(**Σκέψη 9**) ..., Κατά την αρκούτως 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 ελεύθεριο 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 αρκούτως 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, αναγκαιών, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου,

(**σκέψη 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 αρκούτως 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 αναγκαιών, 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. Εξάλλου, ναι μεν η εισαγωγή (κατάθεση) χρηματικού ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου ενδέχεται να συνιστά ή να αντιστοιχεί σε «προσαύξηση [της] περιουσίας» του, κατά την έννοια της ίδιας διάταξης, αλλά, πάντως, είναι εμφανές ότι η μεταφορά χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου σε άλλον τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι επαυξάνει την περιουσία του ... , τουλάχιστον εφόσον αυτός είναι ο μοναδικός δικαιούχος του πρώτου λογαριασμού»,

(**σκέψη 18**): «... 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,... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων,...»

Επειδή για τις καταθέσεις προ της 30/09/2010 (πριν την ισχύ της διάταξης του άρθρου 15 § 3 του ν. 3888/2010), δεδομένου ότι δεν υπήρχε υποχρέωση της διαφύλαξης των τραπεζικών παραστατικών της κάθε τραπεζικής κίνησης, καθώς ότι οι συγχωνευθείσες τράπεζες (Αγροτική, Εμπορική κλπ), συχνά αδυνατούν να βρουν τα σχετικά τραπεζικά παραστατικά, πρέπει η φορολογική διοίκηση να μην απαιτεί, ιδιαίτερα σε μικροποσά, αποδεικτικά στοιχεία που ο εκάστοτε προσφεύγων αδυνατεί να προσκομίσει διότι δεν υπήρχε τότε η σχετική υποχρέωση.

Περαιτέρω, η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας του φορολογούμενου, πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το επάγγελμά του, το είδος των εισοδημάτων του, την περιοδικότητα των καταθέσεων του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ, το δε τιθέμενο όριο καταθέσεων πάνω από το οποίο θα πρέπει να ζητείται από τον φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας κατάθεσης πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος ουσιαστικά να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική δυνατότητα του προσφεύγοντος, όπως προκύπτει από τα δηλωθέντα εισοδήματά του, σύμφωνα με τους κανόνες της **λογικής** και τα διδάγματα της **κοινής πείρας**, γίνεται δεκτό ότι τα κατωτέρω ποσά που προέρχονται από ατομικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, είτε αφορούν καταθέσεις μετρητών είτε όχι, λόγω του ύψους τους (ήτοι μέχρι 1.000€), εφόσον δεν παρουσιάζουν περιοδικότητα, **δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994, και επομένως πρέπει να **διαγραφούν**:

Έτος	α/α	Τράπεζα	Λογαριασμός	Αιτιολογία	Ημερομηνία	Πρωτογενείς καταθέσεις	Συνδικαιούχοι	Αναλογούντα ποσά κατάθεσης
.....	2006	T-bank - Eurobank	.....	ΚΤΘ ΜΕΤΡ	28/11/2006	100,00 €	1	100,00 €
.....	2009	t-bank - Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖΟΓΡΑΜΜΑΤΙΩΝ -Ε	8/4/2009	51,34 €	1	51,34 €
Σύνολα						151,34 €		151,34 €

Ως εκ τούτου από την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος, πρέπει να αφαιρεθούν από το **οικ. έτος 2006** το ποσό των **100€** και από το **οικ. έτος 2009** το ποσό των **51,34€**.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι πιστώσεις μετρητών στους λογαριασμούς του, δεν αποτελούν πρωτογενείς καταθέσεις, αλλά προέρχονται από **προγενέστερες αναλήψεις**, από άλλους λογαριασμούς του, ή από ρευστοποιήσεις επενδυτικών προϊόντων ή από ανάλωση κεφαλαίου.

Επειδή οι ίδιοι ισχυρισμοί προβλήθηκαν και ενώπιον του ελέγχου και απορρίφθηκαν, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε επαρκή και ικανοποιητικά στοιχεία, τα οποία να συνδέουν συγκεκριμένες αναλήψεις ποσών με συγκεκριμένες καταθέσεις ή συγκεκριμένες καταθέσεις ποσών με συγκεκριμένα επενδυτικά προϊόντα κλπ, ισχυρίζεται δε, ότι θα προσκομίσει με συμπληρωματικό

υπόμνημα νέα στοιχεία τα οποία δεν προσκόμισε ούτε με την ενδικοφανή προσφυγή ούτε με σχετικό υπόμνημα στην υπηρεσία μας. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013, **απορρίπτεται ως αναπόδεικτος**.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένη και παντελώς αυθαίρετη κρίση του ελέγχου για το εισόδημα από ακίνητα του έτους 2002 ποσού 11.060,61€, για το οποίο δεν κατέστη δυνατός ο εντοπισμός των σχετικών ποσών από τους λογ/σμούς του, ότι καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας, πλην όμως το εν λόγω ποσό καταλογίστηκε ως **εισόδημα από ακίνητα**, το οποίο είχε δηλώσει και ο ίδιος. Άλλωστε ο προσφεύγων, ουδέποτε συσχέτισε οποιεσδήποτε πρωτογενείς πιστώσεις με συγκεκριμένες καταβολές ενοικίων, οι οποίες λόγω της περιοδικότητάς τους μπορούν να εντοπιστούν εύκολα.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013, **απορρίπτεται ως αναπόδεικτος**.

Επειδή περαιτέρω ο προσφεύγων προβάλλει με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, διάφορους ισχυρισμούς για συγκεκριμένες καταθέσεις. Ήτοι:

α/α	Έτος	Τράπεζα	Λογαριασμός	Αιτιολογία	Ημερομηνία	Πρωτογενείς καταθέσεις	Συνδικαιούχοι	Αναλογούντα ποσά κατάθεσης
.....	2003	Alpha Bank	.....	.....	30/1/2003	15.000,00 €	1	15.000,00 €
Σύνολο						15.000,00 €		15.000,00 €

Ισχυρίζεται ότι η ανωτέρω κατάθεση προέρχεται από μερική επιστροφή προσωρινής διευκόλυνσης της, πλην όμως δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο, ούτε ενώπιον της υπηρεσίας μας αποδεικτικά στοιχεία, από τα οποία να προκύπτει ο χρόνος και ο τρόπος πραγματοποίησης της διευκόλυνσης αυτής, ήτοι συμφωνητικά, εγγραφές βιβλίων της κλπ) και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013, **απορρίπτεται ως αναπόδεικτος**.

α/α	Έτος	Τράπεζα	Λογαριασμός	Αιτιολογία	Ημερομηνία	Πρωτογενείς καταθέσεις	Συνδικαιούχοι	Αναλογούντα ποσά κατάθεσης
.....	2003	Alpha Bank	.....		10/2/2003	54.420,50 €	1	54.420,50 €
Σύνολο						54.420,50 €		54.420,50 €

Ισχυρίζεται ότι η ανωτέρω κατάθεση προέρχεται από **προγενέστερες αναλήψεις**, από άλλους λογαριασμούς του που είχαν πραγματοποιηθεί το Νοέμβριο και τον Δεκέμβριο του έτους 2002, πλην όμως, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει τα τραπεζικά παραστατικά με τα οποία χρεώθηκε ο λογαριασμός του με τις φερόμενες αναλήψεις, ούτε προκύπτει από την αιτιολογία των εγγραφών ότι πρόκειται περί ανάληψης μετρητών. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013, **απορρίπτεται ως αναπόδεικτος**.

α/α	Έτος	Τράπεζα	Λογαριασμός	Αιτιολογία	Ημερομηνία	Πρωτογενείς καταθέσεις	Συνδικαιούχοι	Αναλογούντα ποσά κατάθεσης
.....	2007	t-bank - Eurobank	.....	ΚΤΘ ΕΠΙΤ ΑΛ ΤΡΠ	23/2/2007	2.041,87 €	1	2.041,87 €
Σύνολο						2.041,87 €		2.041,87 €

Ισχυρίζεται ότι η ανωτέρω κατάθεση προέρχεται από κατάθεση επιταγής, που ανέλαβε από άλλη τράπεζα, πλην όμως δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο, ούτε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή στοιχεία από τα οποία να προκύπτουν τα στοιχεία της επιταγής (εμπρόσθια και οπίσθια όψη αυτής) προκειμένου να ταυτοποιηθεί ο εκδότης της επιταγής καθώς επίσης ότι στοιχεία επιφυλάσσεται να προσκομίσει με συμπληρωματικό υπόμνημα του, μόλις τεθούν στην διάθεσή του. Ο προσφεύγων, τόσο κατά την διαδικασία του ελέγχου, όσο και κατά την παρούσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο, με το οποίο να αποδεικνύεται ότι η συγκεκριμένη πίστωση αφορά

προσωπική του επανακατάθεση και όχι πρωτογενής κατάθεση. Στις σχετικές απόψεις του κατά τη διαδικασία ελέγχου δεν επικαλέστηκε ουδεμία ένσταση σχετικά με την συγκεκριμένη πίστωση, ο ισχυρισμός του, λοιπόν, κρίνεται απορριπτέος.

Ο προσφεύγων για την χρήση 2009 και κατά τους εδών ισχυρισμούς του, ισχυρίζεται ότι σειρά καταθέσεων στους οικείους λογαριασμούς αφορούν «εισπράξεις ενοικίων» και «καταθέσεις εγγύησης ενοικίου». Ο προσφεύγων, τόσο κατά την διαδικασία του ελέγχου, όσο και κατά την παρούσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο, με το οποίο να αποδεικνύεται ότι αφορούν μισθώματα ή εγγυήσεις ενοικίων. Ο ελεγχόμενος στις οικείες δηλώσεις εισοδήματος, που αφορούν την χρήση αυτή, δεν δήλωσε ποσά από μισθώματα. Οι ισχυρισμοί του, λοιπόν, αυτοί κρίνονται απορριπτέοι.

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται για την χρήση 2010 ότι, σειρά καταθέσεων αφορούν κατά τους εδών ισχυρισμούς του εισπράξεις ενοικίων. Ο προσφεύγων τόσο κατά την διαδικασία του ελέγχου, όσο και κατά την παρούσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο, με το οποίο να αποδεικνύεται ότι αφορούν μισθώματα. Ο ελεγχόμενος στις οικείες δηλώσεις εισοδήματος, που αφορούν την χρήση αυτή, δεν δήλωσε ποσά από μισθώματα. Οι ισχυρισμοί του, λοιπόν, αυτοί κρίνονται απορριπτέοι. Επίσης, στην χρήση αυτή, για πλήθος άλλων καταθέσεων επιφυλάσσεται με την παρούσα να προσκομίσει στοιχεία με συμπληρωματικό υπόμνημα, όταν τεθούν στην διάθεση του. Τόσο στην διαδικασία του ελέγχου όσο και με την παρούσα ο ελεγχόμενος δεν έχει προσκομίσει κάποιο νεότερο στοιχείο, με το οποίο να προκύπτει διαφοροποίηση σχετικά με τα αποτελέσματα των επίμαχων πράξεων.

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν προσκόμισε τα απαραίτητα δικαιολογητικά στοιχεία των πρωτογενών καταθέσεων, γιατί η φορολογική αρχή δεν του παραχώρησε τον αναγκαίο χρόνο για την συλλογή του αποδεικτικού υλικού. Το θέμα αυτό έχει κριθεί κατά τη διαδικασία του σχετικού ελέγχου και διευκρινίσεις έχουν δοθεί στην σελίδα 56 της σχετικής εκθέσεως μερικού ελέγχου εισοδήματος. Αρκεί να σημειωθεί ότι ο χρόνος που μεσολάβησε μεταξύ της αρχικής πρόσκλησης της φορολογικής αρχής (αρ. πρωτ.:/2017 με ημερομηνία επίδοσης: 12/06/2017) και της έκδοσης των οριστικών πράξεων (ημερομηνία 04/09/2017) έχει καλύψει πλήρως τις προθεσμίες, όπως αυτές ορίζονται από τις κείμενες διατάξεις. Οι ισχυρισμοί του, λοιπόν, αυτοί κρίνονται απορριπτέοι.

6. Επί του ισχυρισμού εφαρμογής των επιεικέστερων διατάξεων επί των προσ- αυξήσεων μη υποβολής ή ανακρίβειας υποβολής των δηλώσεων

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: «1) Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: **α)** δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, **β)** είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, **γ)** πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση», με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ίδιου νόμου, ότι «1) Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού» και με τις διατάξεις του άρθρου 72§17 του ίδιου νόμου, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από 01/01/2018 με τις διατάξεις του άρθρου 49§1 του ν. 4509/2017 (Α' 201) ότι: «Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη

μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας»,

Με τις δε διατάξεις του άρθρου **49§2** του **ν. 4509/2017** (Α' 201) ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο», και με την υπ' αριθμ. **ΠΟΛ 1003/2018** με την οποία δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής της επιεικέστερης κύρωσης, αναφέρεται μεταξύ των άλλων ότι: «επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του ΣΤΕ»

Επειδή από τα ως άνω αναφερθέντα προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από την 01/01/2018, κατά την έκδοση των αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου **49 §§ 1 και 2** του **ν. 4509/2017**, σε κάθε υπόθεση, ασχέτως του αποτελέσματος αυτής και άσχετα από το γεγονός εάν ο προσφεύγων επικαλείται ή όχι την εν λόγω διάταξη.

Επειδή με τον ίδιο αριθμό πρωτοκόλλου (...../06-10-2017) κατατέθηκε και η ενδικοφανής προσφυγή που αφορά τις από **14/09/2017** και αριθμούς,,,
.....Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας για τα ακίνητα που κατείχε την 1^η Ιανουαρίου των ετών **2003, 2004, 2005, 2006 και 2007** αντίστοιχα, τις υπ' αριθμ./14-09-17 και/14-09-17 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Ενιαίου Τέλους Ακινήτων για τα ακίνητα που κατείχε την 1^η Ιανουαρίου των ετών **2008 και 2009** αντίστοιχα, τις υπ' αριθμ./14-09-2017 και/14-09-2017 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας για τα ακίνητα που κατείχε την 1^η Ιανουαρίου των ετών **2010 και 2011** αντίστοιχα, καθώς και την υπ' αριθμ./14-09-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης εισφοράς ν. 3808/2009, **για την οποία θα εκδοθεί χωριστή απόφαση από την υπηρεσία μας,**

Επειδή, πέραν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από **04/09/2017** εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος και Προστίμων** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Αθηνών, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από **06/10/2017** και με αριθμό πρωτοκ.ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ:**, κατοίκου Αθηνών οδός, τ.κ 10682, και:

1) την τροποποίηση των από **14/09/2017** και αριθμούς,,,καιΟριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικον. ετών **2003, 2004, 2007, 2010 και 2011,** καθώς και της υπ' αριθμ./14-09-2017 Οριστικής Πράξης διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής εισφοράς **Αλληλεγγύης** οικον. έτους **2011,** και

2) την επικύρωση των από **14/09/2017** και αριθμούς,,, καιΟριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικον. ετών **2005, 2006, 2008 και 2009,** καθώς και των από **14/09/2017** και αριθμούςκαι

.....Πράξεων προστίμου κατ' άρθρο 4 του ν. 2523/1997 οικ. ετών **2007** και **2008**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Δ' Αθηνών

Α. Προσαύξηση Περιουσίας του υπόχρεου με βάση την παρούσα:

Εισόδημα Άρθρου 48 § 3 ν. 2238/1994							Απολογία Διαγραφής
Οικονομικό Έτος	Ελέγχου		Διαγράφονται με την Παρούσα		Παρούσας Απόφασης		
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
2003	2.111.046,42 €				2.111.046,42 €		
2004	69.420,50 €				69.420,50 €		
2005							
2006							
2007	1.220,25 €		100,00 €		1.120,25 €		κεφ. 5 της παρούσας
2008	2.041,87 €				2.041,87 €		
2009							
2010	90.608,94 €		51,34 €		90.557,60 €		κεφ. 5 της παρούσας
2012							
2013							
Σύνολο	2.357.282,60 €		151,34 €		2.357.131,26 €		

Β. Οριστική φορολογική υποχρέωση ανά έτος με βάση την παρούσα απόφαση**Φορολογητέα εισοδήματα Οικονομικού Έτους 2003**

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου
A-B. Από Ακίνητα	10.508,52 €	5.476,33 €	10.508,52 €	5.476,33 €	10.508,52 €	5.476,33 €
Γ. Από Κινητές Αξίες						
Δ. Από Εμπορικές Επιχειρήσεις						
Ε. Από Γεωργικές Επιχειρήσεις						
ΣΤ. Από Μισθωτές Υπηρεσίες						
Ζ. Από Ελευθέρια Επαγγέλματα						
Από Εισόδημα άρθρου 48 § 3 ν. 2238/94			2.111.046,42 €		2.111.046,42 €	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	10.508,52 €	5.476,33 €	2.121.554,94 €	5.476,33 €	2.121.554,94 €	5.476,33 €
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	10.508,52 €	5.476,33 €	2.121.554,94 €	5.476,33 €	2.121.554,94 €	5.476,33 €
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται						
ΑΘΡΟΙΣΜΑ	10.508,52 €	5.476,33 €	2.121.554,94 €	5.476,33 €	2.121.554,94 €	5.476,33 €
Εκπτώσεις Δαπανών άρθρου 8 ν. 2239/1994						
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	10.508,52 €	5.476,33 €	2.121.554,94 €	5.476,33 €	2.121.554,94 €	5.476,33 €

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση Οικονομικού Έτους 2003

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό & τέκνων	10.508,52 €	2.121.554,94 €	2.121.554,94 €	2.111.046,42 €
	της συζύγου	5.476,33 €	5.476,33 €	5.476,33 €	
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	532,20 €	843.227,90 €	843.227,90 €	842.695,70 €
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτί/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		331,85 €	331,85 €	331,85 €	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		66,37 €	66,37 €	66,37 €	
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ ΟΓΑ εκπροθέσμου		53,76 €	53,76 €	53,76 €	
Πρόσθ. φόρος ανακρίβειας/μη υποβ. ν.2523/97 120%			1.011.234,84 €		
Πρόσθ. ανακρίβειας/μη υποβ. αρθ.58 ν.4174/13 50%				421.347,85 €	421.347,85 €
Τόκοι εκπρ.καταβ. αρ.53 ν.4174/13 50 μήνες x 0,73% 36,50%				307.583,93 €	307.583,93 €
Μείον: Έκπτωση φόρου (Υποβολή μέσω Internet κλπ)					
Μείον: Παρακράτηση φόρου τρέχοντος έτους		-1.193,89 €	-1.193,89 €	-1.193,89 €	
Μείον: Προκαταβολή Προηγούμενου έτους					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	-209,71 €	1.853.720,83 €	1.571.417,77 €	1.571.627,48 €
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Φορολογητέα εισοδήματα Οικονομικού Έτους 2004

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου
Α-Β. Από Ακίνητα						
Γ. Από Κινητές Αξίες						
Δ. Από Εμπορικές Επιχειρήσεις						
Ε. Από Γεωργικές Επιχειρήσεις	3.534,39 €		3.534,39 €		3.534,39 €	
ΣΤ. Από Μισθωτές Υπηρεσίες						
Ζ. Από Ελευθέρια Επαγγέλματα						
Από Εισόδημα άρθρου 48 § 3 ν. 2238/94			69.420,50 €		69.420,50 €	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	3.534,39 €		72.954,89 €		72.954,89 €	
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	3.534,39 €		72.954,89 €		72.954,89 €	
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται						
ΑΘΡΟΙΣΜΑ	3.534,39 €		72.954,89 €		72.954,89 €	
Εκπτώσεις Δαπανών άρθρου 8 ν. 2239/1994						
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	3.534,39 €		72.954,89 €		72.954,89 €	

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση Οικονομικού Έτους 2004

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό & τέκνων της συζύγου	3.534,39 €	72.954,89 €	72.954,89 €	69.420,50 €
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		23.571,96 €	23.571,96 €	23.571,96 €
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 120%			28.286,35 €		
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβ. αρθ.58 ν.4174/13 50%				11.785,98 €	11.785,98 €
Τόκοι εκπρ.καταβ. αρ.53 ν.4174/13 50 μήνες x 0,73% 36,50%				8.603,77 €	8.603,77 €
Μείον: Παρακράτηση φόρου τρέχοντος έτους					
Μείον: Προκαταβολή Προηγούμενου έτους					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		51.858,31 €	43.961,71 €	43.961,71 €
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Φορολογητέα εισοδήματα Οικονομικού Έτους 2007

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου
Α-Β. Από Ακίνητα						
Γ. Από Κινητές Αξίες						
Δ. Από Εμπορικές Επιχειρήσεις						
Ε. Από Γεωργικές Επιχειρήσεις	3.534,39 €		3.534,39 €		3.534,39 €	
Ζ. Από Ελευθέρια Επαγγέλματα						
Από Εισόδημα άρθρου 48 § 3 ν. 2238/94			1.220,25 €		1.120,25 €	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	3.534,39 €		4.754,64 €		4.654,64 €	
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	3.534,39 €		4.754,64 €		4.654,64 €	
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται						
ΑΘΡΟΙΣΜΑ	3.534,39 €		4.754,64 €		4.654,64 €	
Εκπτώσεις Δαπανών άρθρου 8 ν. 2239/1994						
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	3.534,39 €		4.754,64 €		4.654,64 €	

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση Οικονομικού Έτους 2007

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό & τέκνων της συζύγου	3.534,39 €	4.754,64 €	4.654,64 €	1.120,25 €
Φόρος	Πιστωτικό ποσό Χρεωστικό ποσό				
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής					
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβ. αρθ.58 ν.4174/13					
Τόκοι εκπρ.καταβ. αρ.53 ν.4174/13 50 μήνες x 0,73%					
Μείον: Παρακράτηση φόρου τρέχοντος έτους					
Μείον: Προκαταβολή Προηγούμενου έτους					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Φορολογητέα εισοδήματα Οικονομικού Έτους 2008

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου
Α-Β. Από Ακίνητα						
Γ. Από Κινητές Αξίες						
Δ. Από Εμπορικές Επιχειρήσεις						
Ε. Από Γεωργικές Επιχειρήσεις	3.534,39 €		3.534,39 €		3.534,39 €	
Ζ. Από Ελευθέρια Επαγγέλματα						
Από Εισόδημα άρθρου 48 § 3 ν. 2238/94			2.041,87 €		2.041,87 €	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	3.534,39 €		5.576,26 €		5.576,26 €	
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	3.534,39 €		5.576,26 €		5.576,26 €	
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται						
ΑΘΡΟΙΣΜΑ	3.534,39 €		5.576,26 €		5.576,26 €	
Εκπτώσεις Δαπανών άρθρου 8 ν. 2239/1994						
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	3.534,39 €		5.576,26 €		5.576,26 €	

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση Οικονομικού Έτους 2008

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό & τέκνων της συζύγου	3.534,39 €	5.576,26 €	5.576,26 €	2.041,87 €
Φόρος	Πιστωτικό ποσό Χρεωστικό ποσό				
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 120%					
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβ. αρθ.58 ν.4174/13					
Τόκοι εκπρ.καταβ. αρ.53 ν.4174/13					
Μείον: Παρακράτηση φόρου τρέχοντος έτους					
Μείον: Προκαταβολή Προηγούμενου έτους					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Φορολογητέα εισοδήματα Οικονομικού Έτους 2010

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου
Α-Β. Από Ακίνητα						
Γ. Από Κινητές Αξίες						
Δ. Από Εμπορικές Επιχειρήσεις						
Ε. Από Γεωργικές Επιχειρήσεις	3.534,39 €		3.534,39 €		3.534,39 €	
Ζ. Από Ελευθέρια Επαγγέλματα						
Από Εισόδημα άρθρου 48 § 3 ν. 2238/94			90.608,94 €		90.557,60 €	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	3.534,39 €		94.143,33 €		94.091,99 €	
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	3.534,39 €		94.143,33 €		94.091,99 €	
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται						
ΑΘΡΟΙΣΜΑ	3.534,39 €		94.143,33 €		94.091,99 €	
Εκπτώσεις Δαπανών άρθρου 8 ν. 2239/1994						
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	3.534,39 €		94.143,33 €		94.091,99 €	

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση Οικονομικού Έτους 2010

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό & τέκνων της συζύγου	3.534,39 €	94.143,33 €	94.091,99 €	90.557,60 €
Φόρος	Πιστωτικό ποσό Χρεωστικό ποσό				
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 120%			33.758,80 €		
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβ. αρθ.58 ν.4174/13 50%				14.055,90 €	14.055,90 €
Τόκοι εκπρ.καταβ. αρ.53 ν.4174/13 50 μήνες x 0,73% 36,50%				10.260,81 €	10.260,81 €
Μείον: Παρακράτηση φόρου τρέχοντος έτους					
Μείον: Προκαταβολή Προηγούμενου έτους					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή για επιστροφή		61.891,13 €	52.428,51 €	52.428,51 €
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Φορολογητέα εισοδήματα Οικονομικού Έτους 2011

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου
Ε. Από Γεωργικές Επιχειρήσεις	3.534,39 €		3.534,39 €		3.534,39 €	
Ζ. Από Ελευθέρια Επαγγέλματα						
Από Εισόδημα άρθρου 48 § 3 ν. 2238/94			82.944,62 €		82.944,62 €	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	3.534,39 €		86.479,01 €		86.479,01 €	
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	3.534,39 €		86.479,01 €		86.479,01 €	
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	1.604,61 €					
ΑΘΡΟΙΣΜΑ	5.139,00 €		86.479,01 €		86.479,01 €	
Εκπτώσεις Δαπανών άρθρου 8 ν. 2239/1994						
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	5.139,00 €		86.479,01 €		86.479,01 €	

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση Οικονομικού Έτους 2011

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό & τέκνων της συζύγου	5.139,00 €	86.479,01 €	86.479,01 €	81.340,01 €
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		26.191,60 €	26.191,60 €	26.191,60 €
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 120%			31.429,92 €		
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβ. αρθ.58 ν.4174/13 50%				13.095,80 €	13.095,80 €
Τόκοι εκπρ.καταβ. αρ.53 ν.4174/13 50 μήνες x 0,73% 36,50%				9.559,93 €	9.559,93 €
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών			57.621,52 €	48.847,33 €	48.847,33 €
για καταβολή					
για επιστροφή					
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση Εισφοράς Αλληλεγγύης οικ. έτους 2011

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
Εισόδημα επιβολής εισφοράς Αλληλεγγύης	Ατομικό & τέκνων της συζύγου	5.139,00 €	86.479,01 €	86.479,01 €	81.340,01 €
Συντελεστής Εισφοράς	Ατομικό & τέκνων της συζύγου		3%	3%	
Εισφορά Αλληλεγγύης	Ατομικό & τέκνων της συζύγου		2.594,37 €	2.594,37 €	2.594,37 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 120%			3.113,24 €		
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβ. αρθ.58 ν.4174/13 50%				1.297,19 €	1.297,19 €
Τόκοι εκπρ.καταβ. αρ.53 ν.4174/13 50 μήνες x 0,73% 36,50%				946,95 €	946,95 €
Σύνολο Έκτακτης εισφοράς για καταβολή			5.707,61 €	4.838,51 €	4.838,51 €

Σύνολο Καταλογιζόμενων ποσών με βάση την παρούσα Απόφαση								
α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Οικον. Έτος	Διαφορά εισοδήματος	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο	Προσαύξηση	Σύνολο
1	 - 14/09/17	Φόρου Εισοδήματος	2003	2.111.046,42€	842.695,70€		728.931,78€	1.571.627,48€
2	 - 14/09/17	Φόρου Εισοδήματος	2004	69.420,50€	23.571,96€		20.389,75€	43.961,71€
3	 - 14/09/17	Φόρου Εισοδήματος	2003	1.220,25€				
4	 - 14/09/17	Φόρου Εισοδήματος	2004	2.041,87€				
5	 - 14/09/17	Φόρου Εισοδήματος	2010	90.608,94€	28.132,33€		24.334,47€	52.466,80€
6	 - 14/09/17	Φόρου Εισοδήματος	2011	81.340,01€	26.191,60€		22.655,73€	48.847,33€
7	 - 14/09/17	Εισφ. Αλληλεγγύης	2011		2.594,37€		2.244,14€	4.838,51€
8	 - 14/09/17	Πρόστιμο αρ. 4 ν. 2523/97	2007		117,00€	117,00€		234,00€
9	 - 14/09/17	Πρόστιμο αρ. 4 ν. 2523/97	2008		117,00€	117,00€		234,00€
Σύνολο				2.355.677,99€	923.419,96€	234,00€	798.555,87€	1.722.209,83€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης

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.