



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη : 19/04/2018

Αριθμός απόφασης: **814**

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 με ημερομηνία κατάθεσης ...-...-2018 με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του «..... του .....» – **Α.Φ.Μ.** ....., Δημοσίου Υπαλλήλου-....., κατοίκου ..... Ν. Θεσσαλονίκης επί της οδού ..... αριθ. ... - Τ.Κ. .... κατά: α) της με αριθμό ..../11-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2007, β) της με αριθμό ..../11-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2008, γ) της με αριθμό ..../11-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2009, δ) της με αριθμό ..../11-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2011, ε) της με αριθμό ..../11-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012, στ) της με αριθμό ..../11-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013, ζ) της με αριθμό ..../11-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014, και η) της με αριθμό ..../11-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2015 (φορολογικού έτους 2014), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από ...-2018 απόψεις της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

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

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

-Με την υπ' αριθμ. ..../11-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, οικον. έτους 2007 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 3.820,16 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 4.584,19 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 8.404,35 €.

-Με την υπ' αριθμ. ..../11-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, οικον. έτους 2008 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 10.330,29 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 12.396,35 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 22.726,64 €.

-Με την υπ' αριθμ. ..../11-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, οικον. έτους 2009 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 2.728,01 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 3.273,61 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 6.001,62 €.

-Με την υπ' αριθμ. ..../11-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, οικον. έτους 2011 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 9.409,44 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 11.291,33 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 20.700,77 €.

-Με την υπ' αριθμ. ..../11-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, οικον. έτους 2012 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 9.159,94 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.023,60 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 10.991,92 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 21.175,46 €.

-Με την υπ' αριθμ. ..../11-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, οικον. έτους 2013 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 7.954,44 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 984,39 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 8.272,62 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 17.211,45 €.

-Με την υπ' αριθμ. ..../11-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, οικον. έτους 2014 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 8.612,26 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.316,94 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 7.234,30 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 17.163,50 €.

-Με την υπ' αριθμ. ..../11-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, οικον. έτους 2015 (φορολογικού έτους 2014) επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 4.277,51 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 329,03 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 2.138,75 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 6.745,29 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου στις χρήσεις 2006-2014 από την Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 παρ 3 του Ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), δυνάμει των υπ' αριθμ. ... και ../17-11-2017 σχετικών εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ ΔΕΣΥΠ.ΥΠΟΔ. ... 2017 ΕΞ ΕΜΠ με επισυναπτόμενη την με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΣΥΠ.ΥΠΟΔ. .... ΕΙ 2017 ΕΜΠ Πορισματική Έκθεση της ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ του Οικονομικού Επιθεωρητή κ<sup>ου</sup> ....., που διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. .... με το ως άνω έγγραφο και με την οποία ζητήθηκε να διεξαχθεί έλεγχος φορολογίας εισοδήματος των οικ. ετών 2006-2015 στον προσφεύγοντα.

Με την υπ' αριθμ. πρωτ. ΥΠΔ.ΕΣ.ΥΠ. .... ΕΞ 2015 ΕΜΠ/ ..../13-10-2015 εντολή ελέγχου του Υπουργού Οικονομικών, διατάχθηκε η διενέργεια ελέγχου της περιουσιακής κατάστασης του προσφεύγοντος, που αποσκοπούσε στη διαπίστωση τυχόν προσαύξησης περιουσίας του από μη διαρκή, ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο οποίος κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις υπηρετούσε ως τελωνειακός υπάλληλος.

Σύμφωνα με την παραπάνω αναφερόμενη Πορισματική Έκθεση του Οικονομικού Επιθεωρητή διαπιστώθηκε διαφορά μεταξύ των δηλωθέντων εισοδημάτων και των καταθέσεων του προσφεύγοντος που καταλογίστηκε από τη Δ.Ο.Υ. .... Θεσσαλονίκης ως προσαύξηση περιουσίας βάσει του άρθρου 48 παρ 3 του ν. 2238/1994.

Από την επεξεργασία όλων των τραπεζικών προϊόντων και λογαριασμών από τον Οικονομικό Επιθεωρητή, προέκυψε ότι ο προσφεύγων κατέχει είτε ατομικά, είτε κοινά, διάφορα είδη τραπεζικών προϊόντων (λογαριασμούς, προθεσμιακές καταθέσεις, αμοιβαία κεφάλαια, κ.λ.π.) όπως παρατίθενται παρακάτω:

#### ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ

## ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ

### 1. Λογαριασμός ..... Δικαιούχοι: ..... (πατέρας), .....

Ο ως άνω λογαριασμός με κύριο δικαιούχο τον ..... πατέρα του προσφεύγοντος και συνδικαιούχο τον προσφεύγοντα προκύπτει ότι είναι ένας λογαριασμός αποπληρωμής δανείου.

### 2. Λογαριασμός ..... Δικαιούχος: ..... (σύζυγος)

Ο παρών λογαριασμός με κύριο και μοναδικό δικαιούχο την σύζυγο του προσφεύγοντος, δεν παρουσιάζει κινήσεις.

### 3. Λογαριασμός ..... Δικαιούχοι: .....- .....

Ο ως άνω λογαριασμός με κύριο δικαιούχο την ..... κουνιάδα του προσφεύγοντος, πιστώνεται κατά κύριο λόγο από μισθοδοσία. Τεκμαίρεται ότι, ο λογαριασμός αυτός δεν ανήκει στην οικογένεια του προσφεύγοντος και δεν συμπεριλήφθηκε στον πίνακα με τους τραπεζικούς του λογαριασμούς.

## ΤΡΑΠΕΖΑ ALPHA

### 1. Λογαριασμός ..... Δικαιούχος: ....., συνδικαιούχος .....

Ο ως άνω λογαριασμός, παρόλο ότι δεν έχει ως κύριο δικαιούχο τον προσφεύγοντα, είναι ο λογαριασμός στον οποίο πιστώνεται η μισθοδοσία του από το Υπ. .... και τον οποίο αποδέχτηκε ότι του ανήκει.

### 2. Λογαριασμός ..... Δικαιούχος: .....

Ο παραπάνω λογαριασμός δεν παρουσιάζει κινήσεις για τα υπό κρίση έτη.

## ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ

### 1. Λογαριασμός ..... Δικαιούχος: ....., συνδικαιούχοι: ....., .....(τέκνο), ..... (τέκνο)

Ο ως άνω λογαριασμός με κύριο δικαιούχο την σύζυγο του προσφεύγοντος και συνδικαιούχους τον ίδιο και τα τέκνα τους, είναι ο λογαριασμός μισθοδοσίας της συζύγου του.

### 2. Λογαριασμός ..... Δικαιούχος: ..... (πεθερός), συνδικαιούχοι: ..... (σύζυγος), .....(κουνιάδα), ..... (πεθερά).

Ο ως άνω λογαριασμός έχει κύριο δικαιούχο τον πεθερό του προσφεύγοντος και συνδικαιούχους τη σύζυγο, την κουνιάδα και την πεθερά του. Τεκμαίρεται ότι, ο λογαριασμός αυτός δεν ανήκει στην οικογένεια του προσφεύγοντος και δεν συμπεριλήφθηκε στον πίνακα με τους τραπεζικούς του λογαριασμούς.

### 3. Λογαριασμός ..... Δικαιούχος: ..... (τέκνο), συνδικαιούχοι: ..... (σύζυγος), ..... (πεθερά).

Ο ως άνω λογαριασμός με κύριο δικαιούχο το υιό του προσφεύγοντος και συνδικαιούχους την σύζυγό του και την πεθερά του, είναι ένας λογαριασμός που δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα ότι του ανήκει.

4. Λογαριασμός ..... Δικαιούχος: .... (τέκνο), συνδικαιούχοι: ..... (σύζυγος), ..... (πεθερά).

Ο ως άνω λογαριασμός με κύριο δικαιούχο το υιό του προσφεύγοντος και συνδικαιούχους την σύζυγό του και την πεθερά του, είναι ένας λογαριασμός που δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα ότι του ανήκει.

5. Λογαριασμός ..... Δικαιούχος: ..... (πεθερά), συνδικαιούχοι: ..... (σύζυγος), .... ... (κουνιάδα), .....(πεθερός)

Ο ως άνω λογαριασμός έχει κύριο δικαιούχο τον πεθερό του προσφεύγοντος και συνδικαιούχους την σύζυγό του, την πεθερά του και την κουνιάδα του. Τεκμαίρεται ότι, ο λογαριασμός αυτός δεν ανήκει στην οικογένεια του προσφεύγοντος και δεν συμπεριλήφθηκε στον πίνακα με τους τραπεζικούς του λογαριασμούς.

6. Λογαριασμός ..... Δικαιούχος: ..... (πεθερά), συνδικαιούχοι: ..... (σύζυγος), .....(πεθερός)

Ο ως άνω λογαριασμός ο οποίος έχει κύριο δικαιούχο την πεθερά του προσφεύγοντος και συνδικαιούχους την σύζυγό του, τον πεθερό του είναι λογαριασμός μισθοδοσίας, ο οποίος πιστώνεται με καταβολή συντάξεων. Τεκμαίρεται ότι, ο λογαριασμός αυτός δεν ανήκει στην οικογένεια του προσφεύγοντος και δεν συμπεριλήφθηκε στον πίνακα με τους τραπεζικούς του λογαριασμούς.

#### ΤΡΑΠΕΖΑ CITYBANK

1. Λογαριασμός ..... Δικαιούχος: ..... (σύζυγος)

2. Στον ανωτέρω λογαριασμό με μοναδικό δικαιούχο τη σύζυγο του προσφεύγοντος δεν διαπιστώθηκαν αξιόλογες πιστώσεις.

#### ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΟ ΤΑΜΙΕΥΤΗΡΙΟ

1. Λογαριασμός ..... Δικαιούχος: .....

Ο ανωτέρω λογαριασμός με μοναδικό δικαιούχο τον προσφεύγοντα δεν παρουσιάζει κινήσεις.

#### ΠΡΟΘΕΣΜΙΑΚΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ

Οι προθεσμιακές καταθέσεις προέρχονται από ποσά που χρεώνονται - εκταμιεύονται από τους ως άνω λογαριασμούς, οι οποίες διατηρούνταν για κάποιο χρονικό διάστημα ως «προθεσμία» και επέστρεφαν και πάλι στον λογαριασμό τροφοδοσίας τους {συνδεδεμένος λογαριασμός} και χρεώνονταν εξαρχής.

Με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΣΥΠ.ΥΠΟΔ. .... ΕΞ 2017 ΕΜΠ.27/04/2017 έγγραφο της Υποδ/νσης Εσωτερικών Υποθέσεων, ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα η παροχή εξηγήσεων σχετικά με ορισμένες από τις διαφορές που διαπιστώθηκαν, μετά από τον έλεγχο του Οικονομικού

Επιθεωρητή, μεταξύ των εισοδημάτων που έχουν δηλωθεί κατά οικονομικό έτος για τα οικονομικά έτη 2006-2015 και της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών (ατομικών ή κοινών), χρηματοοικονομικών προϊόντων και λοιπών τραπεζικών συναλλαγών, κατά την υπό κρίση περίοδο. Επίσης, καλούνταν να δώσει επαρκείς διευκρινίσεις/επεξηγήσεις επί συγκεκριμένων συναλλαγών, προσκομίζοντας ταυτόχρονα κάθε στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι τα διακινηθέντα χρηματικά ποσά για την πραγματοποίησή τους, έχουν φορολογηθεί ή απαλλαγεί με ειδική διάταξη από το φόρο, προκειμένου να μην θεωρηθούν ως προσαύξηση περιουσίας.

Ο προσφεύγων αποκρινόμενος στην ανωτέρω κλήση, κατέθεσε στην ως άνω υπηρεσία το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ ...../25-05-2017 υπόμνημα παροχής εξηγήσεων μαζί με επισυναπτόμενα έγγραφα.

Κατόπιν επεξεργασίας του υποβληθέντος υπομνήματος και των σχετικών εγγράφων του προσφεύγοντος, ο Οικονομικός Επιθεωρητής επισήμανε τα εξής:

Για τον προσδιορισμό των ετήσιων εσόδων του προσφεύγοντος και της οικογένειάς του, από εμφανείς πηγές εισοδήματος, συνεκτιμήθηκε το όλο αποδεικτικό υλικό, το οποίο συγκεντρώθηκε μέχρι και την ημερομηνία σύνταξης της Πορισματικής Έκθεσης της Υποδ/σης Εσωτερικών Υποθέσεων, ήτοι: οι φορολογικές δηλώσεις της κρινόμενης περιόδου, οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών με τα υπόλοιπα αυτών στις 31/12 κάθε έτους, οι τόκοι καταθέσεων και κάθε νόμιμη πηγή εισοδήματος. Με βάση δε όλα τα ανωτέρω, ο Οικονομικός Επιθεωρητής, συνέταξε τους τέσσερις (4) συνημμένους πίνακες, οι οποίοι αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα της Πορισματικής Έκθεσης της ως άνω Υπηρεσίας, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος, σύμφωνα με την αριθμ. Πρωτ. Γ.Δ.Ο.Ε. .... ΕΞ ΕΜΠ/29-04-2013 εγκύκλιο της Γενικής Δ/σης Οικονομικής Επιθεώρησης.

Ο προσδιορισμός των δαπανών του προσφεύγοντος και της οικογένειάς του, διενεργήθηκε σύμφωνα με την αριθμ. Πρωτ. Δ.ΕΣ.ΥΠ. .... ΕΞ ΕΜΠ/07-11-2014 εγκύκλιο της Δ/σης Εσωτερικών Υποθέσεων, με την καταγραφή των πάσης φύσεως πραγματοποιηθεισών δαπανών του προσφεύγοντος.

Η συμπλήρωση των ως άνω τεσσάρων πινάκων απεικονίζει την περιουσιακή θέση, τον βασικό πίνακα των τραπεζικών καταθέσεων, τα ληφθέντα δάνεια και τις προθεσμιακές καταθέσεις του προσφεύγοντος, σε συνδυασμό με τα κατά έτος έσοδα του και των μελών της οικογένειάς του από κάθε εμφανή πηγή προέλευσης, τις οικογενειακές δαπάνες διαβίωσής του και την αξία απόκτησης κάθε είδους περιουσιακών στοιχείων, κατά την αντίστοιχη χρονική περίοδο.

Από την επεξεργασία των ανωτέρω στοιχείων, λήφθηκε το διαθέσιμο εισόδημα του προσφεύγοντος και συγκρίθηκε με τις Τραπεζικές Καταθέσεις και Δαπάνες του ανά οικονομικό έτος, ώστε να διαπιστωθεί η καταθετική του δυνατότητα, δηλαδή, εάν οι καταθέσεις και οι δαπάνες του προσφεύγοντος δικαιολογούνται ή μη, από εμφανείς και νόμιμες πηγές, καθώς και το συνολικό διαθέσιμο ανά έτος εισόδημά του και συγκρίθηκε με το Τραπεζικό Υπόλοιπο του έτους, το οποίο

αποτυπώνεται ως θετική ή αρνητική προσαύξηση σε σχέση με το Τραπεζικό Υπόλοιπο του προηγούμενου έτους (αποταμιευτική δυνατότητα).

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΤΗΣ ΠΟΡΙΣΜΑΤΙΚΗΣ ΕΚΘΕΣΗΣ ΓΙΑ ΤΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΤΗ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΟΙ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ

### Οικονομικό έτος 2007

Κατά το χρονικό διάστημα 01/01/2006 μέχρι 31/12/2006, το ετήσιο διαθέσιμο εισόδημα του προσφεύγοντος ανέρχονταν στο ποσό των 37.379,02 € και το ετήσιο καταθετικό του υπόλοιπο αυξήθηκε κατά 49.078,00 €. Η προσαύξηση του καταθετικού του υπολοίπου κατά 11.698,98 δεν δύναται να δικαιολογηθεί από διαθέσιμο εισόδημα του έτους. Επειδή το προηγούμενο έτος(2005) παρουσίασε ένα θετικό υπόλοιπο της τάξης των 1.941,66 € που δύναται να μεταφερθεί, μειώνει το καταθετικό του υπόλοιπο στο ποσό των 9.757,32 € ( $11.698,98 - 1.941,66 = 9.757,32$  €). Συνεπώς τεκμαίρεται ότι η προσαύξηση του καταθετικού του υπολοίπου κατά το ποσό των 9.757,32 € προέρχεται από μη εμφανείς πόρους, δεδομένου ότι δεν δύναται βάσει των στοιχείων που διαθέτει ο έλεγχος, να καλύψει την προσαύξηση του καταθετικού του υπολοίπου κατά το ποσό των 9.757,32 €.

### Οικονομικό έτος 2008

Κατά το χρονικό διάστημα 01/01/2007 μέχρι 31/12/2007, το ετήσιο διαθέσιμο εισόδημα του προσφεύγοντος ανέρχονταν στο ποσό των 40.006,39 € και το ετήσιο καταθετικό του υπόλοιπο αυξήθηκε κατά 66.933,89 €. Συνεπώς τεκμαίρεται ότι η προσαύξηση του καταθετικού του υπολοίπου κατά το ποσό των 26.927,50 € προέρχεται από μη εμφανείς πόρους, δεδομένου ότι δεν δύναται βάσει των στοιχείων που διαθέτει ο έλεγχος, να καλύψει την προσαύξηση του καταθετικού του υπολοίπου κατά το ποσό των 26.927,50 €.

### Οικονομικό έτος 2009

Κατά το χρονικό διάστημα 01/01/2008 μέχρι 31/12/2008, το ετήσιο διαθέσιμο εισόδημα του προσφεύγοντος ανέρχονταν στο ποσό των 69.177,13 € και το ετήσιο καταθετικό του υπόλοιπο αυξήθηκε κατά 77.973,52 €. Συνεπώς τεκμαίρεται ότι η προσαύξηση του καταθετικού του υπολοίπου κατά το ποσό των 8.796,39 € προέρχεται από μη εμφανείς πόρους, δεδομένου ότι δεν δύναται βάσει των στοιχείων που διαθέτει ο έλεγχος, να καλύψει την προσαύξηση του καταθετικού του υπολοίπου κατά το ποσό των 8.796,39 €.

### Οικονομικό έτος 2010

Κατά το χρονικό διάστημα 01/01/2009 μέχρι 31/12/2009, το ετήσιο διαθέσιμο εισόδημα του προσφεύγοντος ανέρχονταν στο ποσό των 29.700,45 € και το ετήσιο καταθετικό του υπόλοιπο μειώθηκε κατά 73.404,81 €. Κατόπιν των εξηγήσεων που παρασχέθηκαν ο προσφεύγων δήλωσε πως το ποσό των ως άνω αναλήψεων χρησιμοποιήθηκε για διάφορες αγορές, (μεταξύ των οποίων και η αγορά ΙΧ επιβατικού αυτοκινήτου από τη σύζυγο του προσφεύγοντος) και επισκευές στην οικία του. Συνεπώς το έτος 2009 δεν προκύπτει ούτε διαφορά, ούτε μεταφερόμενο υπόλοιπο, αφού η μείωση του τραπεζικού καταθετικού υπολοίπου αξιοποιήθηκε από τον προσφεύγοντα σε διάφορες αγορές και επισκευές.

### Οικονομικό έτος 2011

Κατά το χρονικό διάστημα 01/01/2010 μέχρι 31/12/2010, το ετήσιο διαθέσιμο εισόδημα του προσφεύγοντος ανέρχονταν στο ποσό των 31.241,34 € και το ετήσιο καταθετικό του υπόλοιπο αυξήθηκε κατά 55.561,39 €. Συνεπώς τεκμαίρεται ότι η προσαύξηση του καταθετικού του υπολοίπου κατά το ποσό των 25.320,05 € προέρχεται από μη εμφανείς πόρους, δεδομένου ότι δεν δύναται βάσει των στοιχείων που διαθέτει ο έλεγχος, να καλύψει την προσαύξηση του καταθετικού του υπολοίπου κατά το ποσό των 25.320,05 €.

#### Οικονομικό έτος 2012

Κατά το χρονικό διάστημα 01/01/2011 μέχρι 31/12/2011, το ετήσιο διαθέσιμο εισόδημα του προσφεύγοντος ανέρχονταν στο ποσό των 27.625,58 € και το ετήσιο καταθετικό του υπόλοιπο αυξήθηκε κατά 51.611,42 €. Συνεπώς τεκμαίρεται ότι η προσαύξηση του καταθετικού του υπολοίπου κατά το ποσό των 23.985,84 € προέρχεται από μη εμφανείς πόρους, δεδομένου ότι δεν δύναται βάσει των στοιχείων που διαθέτει ο έλεγχος, να καλύψει την προσαύξηση του καταθετικού του υπολοίπου κατά το ποσό των 23.985,84 €.

#### Οικονομικό έτος 2013

Κατά το χρονικό διάστημα 01/01/2012 μέχρι 31/12/2012, το ετήσιο διαθέσιμο εισόδημα του προσφεύγοντος ανέρχονταν στο ποσό των 8.092,88 € και το ετήσιο καταθετικό του υπόλοιπο αυξήθηκε κατά 30.690,12 €. Συνεπώς τεκμαίρεται ότι η προσαύξηση του καταθετικού του υπολοίπου κατά το ποσό των 22.597,24 € προέρχεται από μη εμφανείς πόρους, δεδομένου ότι δεν δύναται βάσει των στοιχείων που διαθέτει ο έλεγχος, να καλύψει την προσαύξηση του καταθετικού του υπολοίπου κατά το ποσό των 22.597,24 €.

#### Οικονομικό έτος 2014

Κατά το χρονικό διάστημα 01/01/2013 μέχρι 31/12/2013, το ετήσιο διαθέσιμο εισόδημα του προσφεύγοντος ανέρχονταν στο ποσό των 21.090,23 € και το ετήσιο καταθετικό του υπόλοιπο αυξήθηκε κατά 54.214,30 €. Συνεπώς τεκμαίρεται ότι η προσαύξηση του καταθετικού του υπολοίπου κατά το ποσό των 33.124,07 € προέρχεται από μη εμφανείς πόρους, δεδομένου ότι δεν δύναται βάσει των στοιχείων που διαθέτει ο έλεγχος, να καλύψει την προσαύξηση του καταθετικού του υπολοίπου κατά το ποσό των 33.124,07 €.

#### Οικονομικό έτος 2015 (φορολογικό έτος 2014)

Κατά το χρονικό διάστημα 01/01/2014 μέχρι 31/12/2014, το ετήσιο διαθέσιμο εισόδημα του προσφεύγοντος ανέρχονταν στο ποσό των 25.560,31 € και το ετήσιο καταθετικό του υπόλοιπο αυξήθηκε κατά 42.012,26 €. Συνεπώς τεκμαίρεται ότι η προσαύξηση του καταθετικού του υπολοίπου κατά το ποσό των 16.451,95 € προέρχεται από μη εμφανείς πόρους, δεδομένου ότι δεν δύναται βάσει των στοιχείων που διαθέτει ο έλεγχος, να καλύψει την προσαύξηση του καταθετικού του υπολοίπου κατά το ποσό των 16.451,95 €.

Για τον προσδιορισμό της ετήσιας αρνητικής διαφοράς της περιουσίας του προσφεύγοντος, ο έλεγχος της Υποδ/νσης Εσωτερικών Υποθέσεων, συνέκρινε την αντίστοιχη αύξηση ή μείωση του Τραπεζικού Υπολοίπου σε σχέση με το Τραπεζικό Υπόλοιπο του προηγούμενου έτους και εμφάνισε



τη διαφορά του ποσού, κατά το οποίο προσαιξάνεται ή μειώνεται από έτος σε έτος, το τραπεζικό του υπόλοιπο. Στη συνέχεια, συνέκρινε το ποσό της διαφοράς αυτής με το αντίστοιχο θετικό ή αρνητικό διαθέσιμο υπόλοιπο του εισοδήματος του για κάθε έτος ξεχωριστά και προέκυψαν αρνητικές διαφορές **συνολικού ύψους ποσού 166.960.36 €**, όπως παρατίθεται στον παρακάτω πίνακα.

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΡΝΗΤΙΚΩΝ - ΘΕΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΑΝΑ ΕΤΟΣ (Σε Ευρώ)**

Χρήση (α)	Ετήσιο Διαθέσιμο εισόδημα (β)	Ετήσια αύξηση ή μείωση Τραπεζικού Υπολοίπου (γ)	Ετήσια Διαφορά μεταξύ Διαθ. Εισοδ & Τραπ. Καταθ. Υπόλοιπου (δ)
2005	34.949,52	33.007,86	1.941,66
2006	37.379,02	49.078,00	-11.698,98
2007	40.006,39	66.933,89	-26.927,5
2008	69.177,13	77973,52	-8796,39
2009	29.700,45	-73.404,81	103.105,26
2010	31.241,34	56.561,39	-25.320,05
2011	27.625,58	51.611,42	-23.985,84
2012	8.092,88	30.690,12	-22.597,24
2013	21.090,23	54.214,3	-33.124,07
2014	25.560,31	42.012,26	-16.451,95

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης υιοθέτησε τα συμπεράσματα της υπ' αριθμ. ΔΕΣΥΠ.ΥΠΟΔ. .... ΕΙ 2017 ΕΜΠ Πορισματικής Έκθεσης του Οικονομικού Επιθεωρητή κ<sup>ου</sup> ....., καταλήγοντας στη διαπίστωση ότι οι διαφορές που απεικονίζονται στον ως άνω πίνακα, αποτελούν προσαύξηση περιουσίας και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ...../..-.-2018 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... Θεσσαλονίκης, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση καταλογιστικών πράξεων φόρου εισοδήματος των χρήσεων 2006 έως και 2010, με βάση την πρόσφατη νομολογία και κυρίως την υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση του ΣτΕ. Η δεκαετής παραγραφή εφαρμόζεται εξαιρετικά στην περίπτωση που συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, (συμπληρωματικά στοιχεία), γεγονός που δεν ισχύει στην υπό κρίση περίπτωση. Το άνοιγμα των τραπεζικών του λογαριασμών σε καμία περίπτωση δεν αποτελεί «νέο» στοιχείο. (σχετ. ΣτΕ 2934/2017, ΠΟΛ 1194/2017).
- 2) Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας. Όπως σαφώς προκύπτει από τη διατύπωση της διάταξης του άρθ. 48 παρ.3 του Ν. 2238/1994, όπως ισχύει μετά την τροποποίηση του με το άρθρο 15 παρ 2 του Ν. 3888/2010, ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της νομιμότητας των καταθέσεων του, άλλως τεκμαίρεται ότι αυτές είναι συνέπεια της διάπραξης πράξεων φοροδιαφυγής με τις οποίες απέκρυψε αποκτηθέν φορολογητέο εισόδημα.

Μεταφέρεται δηλ. στο φορολογούμενο το βάρος της απόδειξης, άλλως τεκμαίρεται η διάπραξη φοροδιαφυγής. Θεσπίζεται συνεπώς με τη ρύθμιση αυτή η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης. Όμως κατά την πάγια συναφή νομολογία των Δικαστηρίων το βάρος της απόδειξης φέρει η φορολογική αρχή, είναι δε ανεπίτρεπτη η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης. Η αιτιολογία του ελέγχου, δεν συμβαδίζει ούτε με την πάγια νομολογία των Δικαστηρίων, ότι το βάρος της απόδειξης φέρει ο έλεγχος, ούτε και με τη συναφή απόφαση ΣτΕ 884/2016, που απαιτεί τεκμηρίωση των κρίσεων του ελέγχου περί απόκρυψης φορολογητέου εισοδήματος από τον φορολογούμενο, έστω και κατά τρόπο έμμεσο. Από τη διατύπωση της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης του ΣτΕ, καθίσταται σαφές ότι το «ζητούμενο» στις υποθέσεις προσαύξησης περιουσίας, όπως η επίδικη, είναι προδήλως το εύρος και η έκταση, το είδος και ο βαθμός απόδειξης που βαρύνει καθένα από τα εμπλεκόμενα μέρη, ήτοι αφενός, τη φορολογική αρχή και αφετέρου, τον φορολογούμενο. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η αντίδικη φορολογική αρχή φέρει όχι μόνο το βάρος της απόδειξης, ότι τα ποσά που φέρονται στην έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ως καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς στους οποίους είναι δικαιούχος ή συνδικαιούχος ο προσφεύγων, αποτελούν προσαύξηση της ατομικής του περιουσίας αλλά και ότι αποτελούν εισόδημά του από προσαύξηση περιουσίας. Στην προκειμένη περίπτωση, ο επιχειρούμενος σε βάρος του καταλογισμός στηρίζεται σε έλεγχο «πόθεν έσχες» κατά τις διατάξεις του νόμου 3213/2013, τα πορίσματα και η μεθοδολογία του οποίου οικειοποιήθηκαν από τον έλεγχο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ..

- 3)** Επί της ουσίας της διαφοράς - πλημμελής αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων - παράνομη αντιστροφή βάρους απόδειξης από τη Φορολογική Αρχή. Για τα ποσά που εμφανίζονται ανωτέρω, ως αποκρυβέντα εισοδήματα, η αρμόδια φορολογική αρχή προβάλλει ως βασικό ισχυρισμό στην οικεία έκθεση ελέγχου το γεγονός, ότι αυτά τάχα προέρχονται από μη εμφανείς πόρους, τους οποίους ωστόσο ουδόλως προσδιορίζει. Με την πρόσφατη απόφαση του Συμβουλίου της Επικράτειας υπ' αριθμ. 884/2016, έγινε δεκτό ότι, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει σε βάρος του κυρώσεις, φέρει, κατ' αρχήν η Φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014. 2442/2013. 886/2005 κ.α). Ο ΚΦΔ στο άρθρο 64 ορίζει ότι η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία. Επομένως κατά ρητή επιταγή του ΚΦΔ, το βάρος της απόδειξης το φέρει η φορολογική αρχή. Συνεπώς η κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής πρέπει να είναι νόμιμα αιτιολογημένη. Για να υπάρχει νόμιμη αιτιολογία, πρέπει οι υφιστάμενες ενδείξεις να είναι αντικειμενικές και συγκλίνουσες και συνολικά θεωρούμενες να είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. 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. 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. Όπως προκύπτει από την πορεία και εξέλιξη του διενεργηθέντος ελέγχου ο ίδιος έθεσε υπόψη των ελεγκτών κάθε στοιχείο και με απόλυτη ειλικρίνεια αποδέχθηκε τους σχετιζόμενους με το πρόσωπό του λογαριασμούς, δίδοντας παράλληλα, κατά την άποψη του, πλήρεις και σαφείς εξηγήσεις για κάθε ποσό και ειδικότερα για τα ποσά των οικογενειακών του καταθέσεων. Από τις φορολογικές δηλώσεις του προσφεύγοντος και της συζύγου του κατά τον κρίσιμο χρόνο προκύπτει ότι αμφότεροι ελάμβαναν ικανοποιητικά εισοδήματα από την εργασία τους, ενώ, το κυριότερο, διήγαν και διάγουν βίο εξαιρετικά συντηρητικό και λιτό, χωρίς πολυτελείς και μεγάλες δαπάνες, που να αναιρούν τη δυνατότητα σημαντικής αποταμίευσης. Αναλύοντας τα όσα δέχεται ο έλεγχος, προκύπτουν ανά χρήση τα εξής συμπεράσματα: α) **Κατά τη χρήση 2008** ο προσφεύγων έλαβε ως αποζημίωση, λόγω ψυχικής οδύνης, το συνολικό ποσό των 40.000,00 €, εκ των οποίων ποσό 30.000,00 € κατέθεσε στην τράπεζα και το υπόλοιπο το διατήρησε σε μετρητά. Σε κάθε περίπτωση το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρου για τις χρήσεις 2006-2010 έχει παραγραφεί και κακώς ο έλεγχος επεκτάθηκε και σε αυτές. β) **Κατά τη χρήση 2011** στον λογαριασμό μισθοδοσίας του πιστώθηκαν συνολικά 5.540 € εκτός μισθοδοσίας, τα οποία προέρχονταν από χρήματα που διέθετε ο ίδιος σε μετρητά από τις προηγούμενες χρονιές και συγκεκριμένα από το έτος 2009, ενώ οι αντίστοιχες αναλήψεις για την κάλυψη δαπανών του ανέρχονταν στο ποσό των 3.276,37 €. Το ίδιο έτος το υπόλοιπο των τραπεζικών του καταθέσεων αυξήθηκε σύμφωνα με τον έλεγχο αδικαιολόγητα κατά το ποσό των 23.985,84 €, ποσό το οποίο προκύπτει, πέραν των ανωτέρω καταθέσεων, επίσης τεκμαρτά βάσει των τεκμαρτών δαπανών διαβίωσης τους, οι οποίες σαφώς και δεν αντιστοιχούν στις πραγματικές δαπάνες διαβίωσης της οικογένειας του. γ) **Κατά τη χρήση 2012** στον λογαριασμό μισθοδοσίας του πιστώθηκαν συνολικά 6.010 €, εκτός μισθοδοσίας, τα οποία προέρχονταν από χρήματα που διέθετε ο ίδιος σε μετρητά από τις προηγούμενες χρονιές και συγκεκριμένα από το έτος 2009, ενώ οι αντίστοιχες αναλήψεις για την κάλυψη δαπανών τους ανέρχονταν στο ποσό των 23.550 €, εκ των οποίων το ποσό των 22.550 € (μία ανάληψη στις 2.1.2012) κατευθύνθηκε στην αγορά Ι.Χ. αυτοκινήτου. Το ίδιο έτος το υπόλοιπο των τραπεζικών του καταθέσεων αυξήθηκε κατά τον έλεγχο αδικαιολόγητα κατά το ποσό των 22.597,24 €. ποσό το οποίο προκύπτει, πέραν των ανωτέρω καταθέσεων, επίσης τεκμαρτά βάσει των τεκμαρτών δαπανών διαβίωσης τους, οι οποίες σαφώς και δεν

αντιστοιχούν στις πραγματικές δαπάνες διαβίωσης της οικογένειας του και το κυριότερο, σε κάθε περίπτωση οι όποιες δαπάνες τους δύνανται να καλυφθούν και δικαιολογούνται από τα χρήματα που από το έτος 2009 διατηρούσε εκτός τραπεζικού συστήματος, ενώ από το ποσό αυτό θα πρέπει να αφαιρεθεί το ποσό 4.000 €, που αφορά σε δύο ίδιου ποσού καταθέσεις που έγιναν την ίδια ημέρα (1.6.2012) από τη σύζυγο του στους αποταμιευτικούς λογαριασμούς των υιών τους και προέρχονται από δώρα των συγγενών τους και αποταμίευση των παιδιών. δ) **Κατά τη χρήση 2013** στον λογαριασμό μισθοδοσίας του πιστώθηκαν συνολικά 2.100 € εκτός μισθοδοσίας, τα οποία προέρχονταν από χρήματα που διέθετε ο ίδιος σε μετρητά από τις προηγούμενες χρονιές και συγκεκριμένα από το έτος 2009, ενώ οι αντίστοιχες αναλήψεις για την κάλυψη δαπανών τους ανέρχονταν στο ποσό των 2.200 €. Το ίδιο έτος το υπόλοιπο των τραπεζικών του καταθέσεων αυξήθηκε κατά τον έλεγχο αδικαιολόγητα κατά το ποσό των 33.124,07 €, ποσό το οποίο προκύπτει, πέραν των ανωτέρω καταθέσεων, επίσης τεκμαρτά βάσει των τεκμαρτών δαπανών διαβίωσης τους, οι οποίες σαφώς και δεν αντιστοιχούν στις πραγματικές δαπάνες διαβίωσης της οικογένειας του και, το κυριότερο, σε κάθε περίπτωση οι όποιες δαπάνες τους δύνανται να καλυφθούν και δικαιολογούνται από τα χρήματα που από το έτος 2009 διατηρούσε εκτός τραπεζικού συστήματος. ε) Τέλος **κατά τη χρήση 2014** ο έλεγχος καταλήγει ότι το τραπεζικό υπόλοιπο των καταθέσεων του αυξήθηκε αδικαιολόγητα, βάσει του τεκμηρίου δαπανών διαβίωσης της οικογένειας του, κατά το ποσό των 16.451,95 €, ποσό το οποίο ωστόσο δικαιολογείται απόλυτα από την ανάλωση των χρηματικών διαθεσίμων που αποδεδειγμένα διατηρούσε από το έτος 2009 εκτός τραπεζικού συστήματος.

**Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των οικονομικών ετών 2007, 2008, 2009 και 2011 (χρήσεις 2006, 2007, 2008 και 2010).**

**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, 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.».

**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**, με την απόφαση **2934/2017** του Συμβουλίου της Επικρατείας η οποία έγινε δεκτή από τον Διοικητή της ΑΑΔΕ με την ΠΟΛ 1194/2017, έχει κριθεί ότι, **δεν μπορούν να θεωρηθούν «συμπληρωματικά» φορολογικά στοιχεία οι τραπεζικές καταθέσεις φορολογούμενου στην ημεδαπή**, υπό την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε (2238/1994), προκειμένου να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου ή την παράταση της παραγραφής, δεδομένου ότι «...δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. Περαιτέρω, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην σκέψη 10, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος, ο οποίος, κατά τα προεκτεθέντα, πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός της προβλεπόμενης στο ανωτέρω άρθρο 84 παρ. 1 πενταετίας, είναι και η εξέταση του υπόλοιπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή. Τούτων έπεται ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν (ενόψει και των επιταγών της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας) την επιμήκυνση της (κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το [άρθρο 84 παρ. 4 περιπτ. β](#), σε συνδυασμό με το [άρθρο 68 παρ. 2 περιπτ. α του ΚΦΕ](#).....».

**Επειδή**, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας **1738/2017** κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο [άρθρο 78](#) του Συντάγματος, ότι : «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου **συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78** (ΣΤΕ ΟΛ. 3174/2014).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων [11](#) του ν. [3513/2006](#), [29](#) του ν. [3697/2008](#), [10](#) του ν. [3790/2009](#) και [82](#) του ν. [3842/2010](#) είναι αντισυνταγματικές καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

**Επειδή**, με την απόφαση **2932/2017** του ΣΤΕ ορίζεται ότι :«...τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣΤΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, διότι παρατείνουν -ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣΤΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών».

**Επειδή** σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟλΣΤΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

**Επειδή** περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Δ.Ε.Δ. υποθέσεις.

**Επειδή** εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων των χρήσεων 2006-2010 προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

**Επειδή** βάσει των ανωτέρω, και δεδομένου ότι για το οικονομικά έτη 2007, 2008, 2009 και 2011 (χρήσεις 2006, 2007, 2008 και 2010) έχουν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, (χωρίς από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτών).

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. ΔΕΣΥΠ.ΥΠΟΔ. .... 2017 ΕΞ ΕΜΠ με επισυναπτόμενη την με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΣΥΠ.ΥΠΟΔ. .... ΕΙ 2017 ΕΜΠ Πορισματική Έκθεση της ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ του Οικονομικού Επιθεωρητή κ<sup>ου</sup> ....., βάσει της οποίας εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ.

... και .../17-11-2017 εντολές ελέγχου και καταλογίστηκε προσαύξηση περιουσίας, που προέκυψε από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος.. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 84 ορίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων παραγράφεται εντός της πενταετίας, δεδομένου ότι βάσει της απόφασης 2934/2017 του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία έγινε δεκτή από τη Διοίκηση με την ΠΟΛ 1194/2017 έχει κριθεί ότι **δεν μπορούν να θεωρηθούν «συμπληρωματικά» στοιχεία οι τραπεζικές καταθέσεις φορολογούμενου στην ημεδαπή**, υπό την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε, προκειμένου να δικαιολογήσουν την έκδοση αρχικού ή συμπληρωματικού φύλλου και, συνεπεία τούτου, το εν λόγω δικαίωμα για καταλογισμό φόρου εισοδήματος στις χρήσεις 2006, 2007, 2008 και 2010 έχει παραγραφεί μετά το πέρας της αρχικής πενταετούς προθεσμίας, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ 1 του ως άνω νόμου και της ΠΟΛ 1194/2017 του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

**Από την ως άνω πορισματική έκθεση, που αποτέλεσε την αιτία του κρινόμενου ελέγχου, δεν προκύπτει, πέραν της επεξεργασίας των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, κάποιο πληροφοριακό στοιχείο που να δικαιολογεί την διενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής και ακολούθως την επέκταση του χρόνου παραγραφής στη δεκαετία.**

Βάσει των ανωτέρω, για τις χρήσεις 2006, 2007, 2008 και 2010 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του ν. 2238/1994, περί πενταετούς παραγραφής, και ως εκ τούτου έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής κατά την 31/12/2012 για τη χρήση 2006, κατά την 31/12/2013 για τη χρήση 2007, κατά την 31/12/2014 για τη χρήση 2008 και κατά την 31/12/2016 για τη χρήση 2010, δεδομένου ότι δεν χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής στις οποίες βασίσθηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων χρήσεων 2006, 2007, 2008 και 2010, καθώς θεωρούνται κατ' εφαρμογή των υπ' αριθμ.1738/2017 και 2932/2017 αποφάσεων του ΣτΕ, ως αντισυνταγματικές.

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός για τις ως άνω χρήσεις και παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς τις χρήσεις αυτές.

**Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί του ότι δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας λόγω της αντιστροφής του βάρους της απόδειξης και περί ελλείψεως νόμιμης και επαρκούς αιτιολογίας σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013, όπου στηρίχτηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις**

**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: ...Z. 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 ελευθέρων 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. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «4. 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».

**Επειδή** περαιτέρω, με την παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

**Επειδή** στο άρθρο 39 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται 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».

**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 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**, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., και

υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Δι.Δικ. 1995, 1027, ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

**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: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. [...] 3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. [...] 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. [...] 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 κ.λπ.). 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. [...] 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: «2. Γενικά, επισημαίνεται ότι **πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου [...]. Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται **ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.** Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016)..».**

Επειδή, 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 ελλείπει 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 αναγκαίων, 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**, τα 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 έκδοση της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

**Επειδή** ο προσφεύγων επικαλείται επανακατάθεση ποσού ύψους 23.985,84 € στο έτος 2011, ποσού ύψους 22.597,24 € στο έτος 2012, ποσού ύψους 33.124,07 € στο έτος 2013 και ποσού ύψους 16.451,95 € στο έτος 2014, ισχυριζόμενος ότι τα ανωτέρω ποσά επανακαταθέσεων αφορούν σε μετρητά που διατηρούσε ο ίδιος εκτός τραπεζικού συστήματος στην οικία του και που προέρχονται από αναλήψεις του έτους 2009 συνολικού ύψους 124.250,00 €, από τον υπ' αριθ. .... λογαριασμό της ALPHABANK. Παράλληλα ισχυρίζεται ότι δύο ισόποσες καταθέσεις ύψους 2.000,00 € έκαστη κατά την 01/06/2012, στους υπ' αριθ. .... και .... λογαριασμούς της τράπεζας ΠΕΙΡΑΙΩΣ, με κύριους δικαιούχους τα τέκνα του ... και .... αντίστοιχα, προέρχονται από δώρα συγγενών και αποταμίευση των τέκνων.

**Επειδή** στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων η από 30.06.2017 Πορισματική Έκθεση της ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ, τις συνημμένες καταστάσεις με τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών, τις δαπάνες και τα έσοδα ανά έτος του προσφεύγοντος, προκύπτουν για τις χρήσεις 2011, 2012, 2013 και το φορολογικό έτος 2014, τα ακόλουθα:

Για την υπό κρίση περίπτωση, η ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ επέδωσε στον προσφεύγοντα το με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ ...../27.04.2017 έγγραφο για παροχή εξηγήσεων, με το οποίο κλήθηκε να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τις διαφορές που διαπιστώθηκαν, μετά από τον έλεγχο, μεταξύ των δηλωθέντων εισοδημάτων και της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών (ατομικών ή κοινών), χρηματοοικονομικών προϊόντων και λοιπών τραπεζικών συναλλαγών για τα κρινόμενα έτη. Στην ως άνω Πορισματική έκθεση ελέγχου, (σελ. 20), ως προς την ανάληψη συνολικού ποσού ύψους 124.250,00 € αναφέρονται τα εξής: «Στο έτος 2009 εντοπίζεται μία μείωση του καταθετικού υπολοίπου της τάξης των 124.250,00 € σε αντίθεση με τις προηγούμενες και τις επόμενες χρονιές που σταθερά εμφάνιζαν αύξηση του καταθετικού υπολοίπου, γεγονός για το οποίο ζητήθηκαν σχετικές εξηγήσεις από τον ελεγχόμενο. Κατόπιν γραπτών εξηγήσεων που μας δόθηκαν από τον ελεγχόμενο, (αριθ. πρωτ. ΕΜΠ ...../25-05-2017), μας δηλώθηκε πως τα ποσά των αναλήψεων κατά το έτος 2009 χρησιμοποιήθηκαν για την κάλυψη καταναλωτικών αγαθών, αγορά αυτοκινήτου, επίπλων, ηλεκτρικών συσκευών και

**την επισκευή της οικίας του».** Βάσει της ως άνω δήλωσης του προσφεύγοντος, τεκμαίρεται ότι το εν λόγω ποσό αναλώθηκε εντός του έτους 2009, με αποτέλεσμα να μη δύναται να το επικαλείται ως επανακατάθεση στα επόμενα έτη.

**Επειδή,** ως προς τις ετήσιες δαπάνες που λήφθηκαν υπόψη για τον προσδιορισμό του ετήσιου διαθέσιμου εισοδήματος ανά κρινόμενο έτος, ήτοι ποσού 14.850,00 €, 15.462,00 €, 14.290,00 € και 10.000,00 € στα έτη 2011, 2012, 2013 και 2014 αντίστοιχα, αυτές αφορούν σε πραγματικές δαπάνες που δήλωσε ο ίδιος ο προσφεύγων και η σύζυγος του στους κωδικούς 049, 051 και 052 στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους και οι οποίες βάσει των διατάξεων της παρ 4 του άρθρου 61 του Ν. 2238/1994 αποτελούν δεσμευτικό τίτλο για τον φορολογούμενο. Επιπροσθέτως στις σελίδες 51-52 και 72-73 της ως άνω Πορισματικής έκθεσης της ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ, ορίζεται διεξοδικά ο τρόπος υπολογισμού τους.

**Επειδή** στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων επικαλείται, χωρίς να αποδεικνύει, βάσει των διατάξεων της εγκυκλίου ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015, ότι η προσαύξηση περιουσίας κατά το ποσό των 2.000,00 € αντίστοιχα στους τραπεζικούς λογαριασμούς των τέκνων του, κατά το έτος 2012, προέρχεται από δωρεά, δεδομένου ότι πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, ή τον παρέχοντα, να καταβάλλει τα ποσά που επικαλείται, καθώς και να αποδεικνύεται ότι έχει καταβληθεί ή καταλογιστεί ο αντίστοιχος φόρος άτυπης δωρεάς που προβλέπεται από τις ισχύουσες διατάξεις.

**Επειδή,** με την παρούσα δεν προσκομίσθηκαν έγγραφα ή άλλα στοιχεία (π.χ. αντίγραφα κίνησης λογαριασμών που να προκύπτει ο καταθέτης και η αιτιολογία, αντίγραφα δήλωσης δωρεάς κ.λ.π.) που να αποδεικνύουν, ότι η παραπάνω προσαύξηση της περιουσίας που καταλογίστηκε με βάση τα άρθρα 48 παρ 3 του Ν. 2238/1994 και 21 του Ν. 4172/2013 δικαιολογείται.

Συνεπώς οι παραπάνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως «νόμω και ουσία» αβάσιμοι.

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

*«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση*



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

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

[...]

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

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

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

«Άρθρο 58

Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό

υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

. [...]».

**Επειδή**, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ. ..../11-12-2017, 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. ..../11-12-2017, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012:

Διαφορά φόρου: **9.159,94 €**

	(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 (52 μήνες X 0,73% = 37,96%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
<b>ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ</b>	10.991,92€	4.579,97€	3.477,11€	8.057,08 €	8.057,08 €

– Η υπ' αριθμ. ..../11-12-2017, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013:

Διαφορά φόρου: **7.954,44 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (104%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (52 μήνες X 0,73% = 37,96%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
<b>ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ</b>	8.272,62€	3.977,22€	3.019,51€	6.996,73 €	6.996,73 €

**Επειδή**, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ. ..../11-12-2017, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014, εφαρμόζεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως ακολούθως:

– Υπ' αριθμ. ..../11-12-2017, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014:

Διαφορά φόρου: **5.329,22 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	<b>ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (84%)</b>	<b>ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)</b>	<b>ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (52 μήνες Χ 0,73% = 37,96%)</b>	<b>ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017</b>	
<b>ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ</b>	7.234,30€	4.306,13€	3.269,21€	7.575,34 €	7.234,30 €

**Επειδή**, οι διατάξεις της παρ 1β' του Ν. 2523/1997 ως προς τους επιβληθέντες πρόσθετους φόρους είναι ευνοϊκότερες σε σχέση με τις διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, εφαρμόζονται αυτές ως ευνοϊκότερες.

### **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 .....» – **Α.Φ.Μ.** ....., και συγκεκριμένα:

**Α.** την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ως προς τις κάτωθι πράξεις:

- 1) Της με αριθμό ..../11-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης και την τροποποίηση της ως προς την εφαρμογή της ευνοϊκότερης σχετικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων με βάση το σκεπτικό της παρούσας,
- 2) Της με αριθμό ..../11-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης και την τροποποίηση της ως προς την εφαρμογή της ευνοϊκότερης σχετικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων με βάση το σκεπτικό της παρούσας,
- 3) Της με αριθμό ..../11-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης και
- 4) Της με αριθμό ..../11-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης.

**Β. Την αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την ακύρωση των παρακάτω πράξεων:**

- 1) Της με αριθμό ...../11-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης,
- 2) Της με αριθμό ...../11-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης,
- 3) Της με αριθμό ...../11-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης και,
- 4) Της με αριθμό ...../11-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης λόγω παραγραφής.

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

**ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:**

<b>Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	9.159,94	9.159,94
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας με την παρούσα απόφαση	10.991,92	
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013		4.579,97
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		3.477,11
Εισφορά Αλληλεγγύης με την παρούσα απόφαση	1.023,60	1.023,60
<b>Σύνολο φόρων τελών &amp; εισφορών</b>	<b>21.175,46</b>	<b>18.240,62</b>
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση</b>		<b>18.240,62 €</b>

<b>Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	7.954,44	7.954,44
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας με την παρούσα απόφαση	8.272,62	
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013		3.977,22
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		3.019,51
Εισφορά Αλληλεγγύης με την παρούσα απόφαση	984,39	984,39

<b>Σύνολο φόρων τελών &amp; εισφορών</b>	17.211,45	15.935,56
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> με την παρούσα απόφαση		<b>15.935,56 €</b>

<b>Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	8.612,26	8.612,26
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας με την παρούσα απόφαση	7.234,30	7.234,30
Εισφορά Αλληλεγγύης με την παρούσα απόφαση	1.316,94	1.316,94
<b>Σύνολο φόρων τελών &amp; εισφορών</b>	17.163,50	17.163,50
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> με την παρούσα απόφαση		<b>17.163,50 €</b>

<b>Φορολογικό Έτος 2014 (01/01/2014 – 31/12/2014)</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	4.277,51	4.277,51
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013	2.138,75	2.138,75
Εισφορά Αλληλεγγύης με την παρούσα απόφαση	329,03	329,03
<b>Σύνολο φόρων τελών &amp; εισφορών</b>	6.745,29	6.745,29
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> με την παρούσα απόφαση		<b>6.745,29 €</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.