



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη : 21/12/2017

Αριθμός απόφασης: 2533

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

4. Την από .../.../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των: α) «.....του» με **ΑΦΜ**, με διεύθυνση κατοικίας στην, επί της οδού αρ.-Τ.Κ., β) «..... του» με **ΑΦΜ** με διεύθυνση κατοικίας στην, επί της οδού αρ.-Τ.Κ. και γ) «.....του» με **ΑΦΜ**, με διεύθυνση κατοικίας στη Θεσσαλονίκη, επί της οδού αρ.-Τ.Κ., ως νόμω υπόχρεων (κληρονόμων), του αποβιώσαντος την/.../2015, «..... του» με **ΑΦΜ**, κατά : α) της με αριθμ./...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004, β) της με αριθμ./...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005, γ) της με αριθμ./...-

..-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, δ) της με αριθμ./..-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και ε) της με αριθμ./..-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης.

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

6. Τις από 05-09-2017 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 ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των προσφευγόντων, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ./..-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης οικον. έτους 2004 επιβλήθηκε σε βάρος του αποβιώσαντος κύριος φόρος ύψους 948,06 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 1.137,67 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 2.085,73 €.

-Με την υπ' αριθμ./..-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. . Θεσσαλονίκης οικον. έτους 2005 επιβλήθηκε σε βάρος του αποβιώσαντος κύριος φόρος ύψους 1.107,17 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 1.220,60 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 2.237,75 €.

-Με την υπ' αριθμ./..-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. . Θεσσαλονίκης οικον. έτους 2008 επιβλήθηκε σε βάρος του αποβιώσαντος κύριος φόρος ύψους 2.906,65 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 3.487,98 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 6.394,63 €.

-Με την υπ' αριθμ./..-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. . Θεσσαλονίκης οικον. έτους 2011 επιβλήθηκε σε βάρος του αποβιώσαντος κύριος φόρος ύψους 380,47 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 456,56 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 837,03 €.

-Με την υπ' αριθμ./..-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. . Θεσσαλονίκης οικον. έτους 2012 επιβλήθηκε σε βάρος του αποβιώσαντος κύριος φόρος ύψους 976,75 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 160,61 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 1.055,11 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 2.192,67 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στις χρήσεις 2003-2011 από την Δ.Ο.Υ. . Θεσσαλονίκης, με βάση τα άρθρα 66 και 48 παρ 3 του Ν. 2238/1994, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./-/-2016 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης που εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση της υπ' αριθ./-/-2014 εντολής.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ./-/-2014 έγγραφο της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.), με τη συνημμένη πληροφορική έκθεση εισοδήματος λόγω προσαύξησης της περιουσίας που προέκυψε από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του θανόντος υπόχρεου προσώπου.

Δυνάμει της με αριθ./-/-2012 εντολής ελέγχου του Διευθυντή της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.), διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 3296/2004 και κατά εφαρμογή των διατάξεων του νόμου 2238/1994, στον αποβιώσαντα του, κατοίκου Θεσσαλονίκης. Από τον ανωτέρω έλεγχο της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., προέκυψε προσαύξηση περιουσίας του αποβιώσαντος, συζύγου και πατέρα των προσφευγόντων προσώπων, αντίστοιχα, για τις χρήσεις 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011, από άγνωστη ή μη διαρκή πηγή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, που δεν δικαιολογείται (άρθρο 48 § 3 ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 και ισχύει). Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις για τις οποίες, αφού ελήφθη υπόψη το με αριθμ. πρωτ./-/-2014 σχετικό υπόμνημα του, συντάχθηκε η από .../-/-2014 πληροφοριακή έκθεση εισοδήματος, (αριθμ. υπόθεσης .../2012), η οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. . Θεσσαλονίκης. Σύμφωνα με το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος διαπιστώθηκε για τον αποβιώσαντα του, αφενός, προσαύξηση περιουσίας, κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 και αφετέρου, λοιπά αποκρυβέντα εισοδήματα από αναδρομικές αποδοχές του Ι.Κ.Α. ύψους 4.360,20 €, 6.107,27 € και 6.351,62 €, ως ακολούθως:

A/A	ΟΙΚ. ΕΤΗ - ΧΡΗΣΕΙΣ	ΠΟΣΑ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΠΗΓΗ
1	Οικονομικό έτος 2004 - (χρήση 2003)	4.360,20	ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΑ ΣΥΝΤΑΞΗΣ
2	Οικονομικό έτος 2005 - (χρήση 2004)	6.107,27	ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΑ ΣΥΝΤΑΞΗΣ
3	Οικονομικό έτος 2006 - (χρήση 2005)	6.351,62	ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΑ ΣΥΝΤΑΞΗΣ
4	Οικονομικό έτος 2008 - (χρήση 2007)	14.100,00	ΑΓΝΩΣΤΗΣ ΠΗΓΗΣ (ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ)
5	Οικονομικό έτος 2009 - (χρήση 2008)	3.149,90	ΑΓΝΩΣΤΗΣ ΠΗΓΗΣ (ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ)

6	Οικονομικό έτος 2010 - (χρήση 2009)	2.030,00	ΑΓΝΩΣΤΗΣ ΠΗΓΗΣ (ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ)
7	Οικονομικό έτος 2011- (χρήση 2010)	8.250,00	ΑΓΝΩΣΤΗΣ ΠΗΓΗΣ (ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ)
8	Οικονομικό έτος 2012 - (χρήση 2011)	6.150,00	ΑΓΝΩΣΤΗΣ ΠΗΓΗΣ (ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ)

Οι καταθέσεις που χαρακτηρίστηκαν ως πρωτογενείς και δεν δικαιολογήθηκε η πηγή προέλευσής τους έχουν ως εξής:

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΠΟΣΑ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΠΟΥ ΔΕ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΘΗΚΑΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΚΛΗΣΗ ΠΡΟΣ ΑΚΡΟΑΣΗ				
	2007	2008	2009	2010	2011
Καταθέσεις Εμπορικής	9.100,00	3.000,00	2.030,00	250	
Καταθέσεις Εθνικής				2.300,00	1.600,00
Καταθέσεις Eurobank		149,90		200,00	1.550,00
Καταθέσεις ALPHA	5.000,00			5.500,00	3.000,00
Καταθέσεις Πειραιώς					
Σύνολο καταθέσεων	14.100,00	3.149,90	2.030,00	8.250,00	6.150,00

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. .΄ Θεσσαλονίκης υιοθέτησε τα συμπεράσματα της από ...-2014 πληροφοριακής έκθεσης εισοδήματος της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.), κατέληξε στη διαπίστωση ότι οι παραπάνω απεικονιζόμενες σε πίνακα διαφορές αποτελούν προσαύξηση περιουσίας και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/...-2017 ενδικοφανή προσφυγή οι προσφεύγοντες ζητούν την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. . Θεσσαλονίκης, επικαλούμενοι τους κάτωθι λόγους:

- 1) Η φορολογική αρχή μετά την ακύρωση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, δεν ακολούθησε την προβλεπόμενη διαδικασία, ήτοι της έκδοσης και κοινοποίησης των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, προκειμένου να διατυπώσουν οι προσφεύγοντες τις απόψεις τους εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση των τελευταίων αυτών πράξεων, δοθέντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κατέστησαν άκυρες και ανυπόστατες για το λόγο ότι εκδόθηκαν αρχικά κατά ανύπαρκτου προσώπου. Ενόψει των ανωτέρω οι προσβαλλόμενες πράξεις θα πρέπει να ακυρωθούν για τυπικές πλημμέλειες, ώστε να ακολουθηθεί η προβλεπόμενη διαδικασία του άρθρου 28 του ν. 4174/2013.

- 2) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για διενέργεια ελέγχου και επιβολή φόρων και προστίμων για τα οικονομικά έτη 2004, 2005 και 2008. Πενταετής η παραγραφή του άρθρου 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994 για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα συγκεκριμένα οικονομικά έτη. Επικουρικά, για την περίπτωση που ήθελε κριθεί ότι δεν υφίσταται παραγραφή του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση των παραπάνω φύλλων ελέγχου, εκθέτουν τα ακόλουθα: Α. Οικονομικό έτος 2008 (χρήση 2007). Α1. Εμπορική Τράπεζα (Αριθμ. λογ/μού ατομικός τρεχούμενος). α) Αναφορικά με την κατάθεση του ποσού των 6.000,00 ευρώ την 09.01.2007, αυτή προέρχεται από επιστροφή χρηματικού ποσού 5.000,00 ευρώ που είχε δανείσει ο ελεγχόμενος του, τον Δεκέμβριο του έτους 2015 προς την αδελφή του Εντούτοις λόγω του ότι δεν τηρήθηκε το τυπικό στοιχείο της δήλωσης του συγκεκριμένου ποσού στις φορολογικές δηλώσεις των συμβαλλομένων, έκαναν χρήση των διατάξεων των άρθρων 57 – 61 του Ν. 4446/2016 και συγκεκριμένα υπέβαλαν στη Δ.Ο.Υ. για τη συγκεκριμένη τραπεζική κατάθεση (των 6.000 ευρώ στις 09.01.2007) τροποποιητική δήλωση Ε1 για το οικονομικό έτος 2008, η οποία έγινε αποδεκτή και καταβλήθηκε ο προκύπτων φόρος, ώστε δεν θα ήταν δυνατόν να προστεθεί και πάλι (για δεύτερη φορά) το εν λόγω ποσό στα εισοδήματα του ελεγχόμενου. Ο έλεγχος εντελώς αυθαίρετα δέχθηκε, ότι ο θανών ανάλωσε σε χρονικό διάστημα μερικών ημερών το ποσό των 3.000,00 € ή ότι αναλήφθηκε το ποσό αυτό για κάλυψη εξόδων, δίχως ωστόσο να προκύπτει από κανένα στοιχείο που θα μπορούσε να οδηγηθεί ένα τέτοιο χρηματικό ποσό, δοθέντος ότι ούτε από τις φορολογικές του δηλώσεις προκύπτει ότι προέβη σε κάποια αγορά κινητού πράγματος ή κάποιου περιουσιακού στοιχείου. Επιπροσθέτως, ο ελεγχόμενος στις 02.02.2007, ήτοι τρεισήμισι περίπου μήνες πριν από την επίμαχη κατάθεση των 1.500,00 ευρώ είχε εισπράξει από το ΙΚΑ – ΕΤΑΜ ως αναδρομικές αποδοχές συντάξεως το ποσό των 5.016,89 ευρώ, το οποίο, όπως προκύπτει από την κίνηση των τραπεζικών του λογαριασμών, δεν κατατέθηκε το αμέσως επόμενο χρονικό διάστημα σε κάποιο λογαριασμό του ούτε και αναλώθηκε με κάποια αγορά κινητού ή ακινήτου πράγματος. Εξάλλου, όπως προκύπτει από την επισκόπηση και των λοιπών τραπεζικών λογαριασμών, κατά τον αμέσως παραπάνω χρόνο (Μάιο του 2007), όλα τα μηνιαία πάγια έξοδα της οικίας του ελεγχόμενου (ΔΕΗ, ΟΤΕ κ.τ.τ.), καλύπτονταν μέσω πάγιων εντολών από τον τραπεζικό λογαριασμό της Eurobank, η δε δανειακή υποχρέωσή του προς την Εθνική Τράπεζα καλύπτονταν ομοίως μέσω πάγιας εντολής προς την τελευταία αυτή τράπεζα, ώστε δεν συνέτρεχε αναγκαιότητα ανάληψης για την κάλυψη αντίστοιχων εξόδων διαβίωσης και καταβολής δόσης δανείου. γ) Ομοίως, κατά τον αμέσως παραπάνω λόγο και για την κατάθεση του χρηματικού ποσού των 1.000 ευρώ στις 13.07.2007 ο έλεγχος υπέπεσε σε πλημμελή και αναιτιολόγητη κρίση, αφού έκρινε ότι οι προηγούμενες αναλήψεις από τον αυτό τραπεζικό λογαριασμό στις 25.06.2007 και 29.06.2007, ποσών 1.000 ευρώ

και 500 ευρώ αντίστοιχα, αποσκοπούσαν σε κάλυψη δαπανών και επομένως έχουν αναλωθεί. Α.2 Τράπεζα ALPHA BANK (αριθμ. λογ/μού). Όπως προκύπτει και από την έκθεση ελέγχου, ο τραπεζικός αυτός λογαριασμός δεν ανήκε στον ελεγχόμενο, αφού συνδικαιούχοι του εν λόγω τραπεζικού λογαριασμού υπήρξαν οι προσφεύγοντες, καθώς και η Ο έλεγχος έχει προβεί σε σαφές αριθμητικό και λογιστικό λάθος και ειδικότερα αναφορικά με την κατάθεση ποσού 5.000,00 ευρώ στον ως άνω λογαριασμό, θεωρώντας ότι η εξήγηση του ελεγχόμενου δεν υπήρξε ικανοποιητική, διότι η ανάληψη του ποσού των 7.700,00 που επικαλέσθηκε από τον αυτό ως άνω λογαριασμό, είναι χρονικά μεταγενέστερη της κατάθεσης, όπως δέχθηκε ο έλεγχος και ότι συνακόλουθα δεν μπορεί να προέρχεται απ' αυτήν. Τέλος και για την περίπτωση που δε γίνουν δεκτοί όλοι οι παραπάνω ισχυρισμοί τους, στις περιπτώσεις που ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού γίνεται για συζύγους που υποβάλλουν κοινή δήλωση και προκύψει μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, αυτή κατανέμεται μεταξύ των συζύγων κατά το μέρος που αφορά έκαστο.

- 3) Ως προς το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010).** Ο έλεγχος έχει υποπέσει σε σαφές λογιστικό λάθος, αφού, από το άθροισμα των καταθέσεων που δέχθηκε τελικά, εφόσον έκρινε ότι οι παρεχόμενες εξηγήσεις δεν υπήρξαν ικανοποιητικές, ανέρχεται στο ποσό των 450,00 € και όχι στο ποσό των 8.250,00 ευρώ και ειδικότερα: α) Στο λογαριασμό της Εμπορικής Τράπεζας κατά τη χρήση του έτους 2010 έκρινε ως μη ικανοποιητική εξήγηση την κατάθεση ποσού 250,00 ευρώ στις 10-05-2010, β) στο λογαριασμό της Εθνικής Τράπεζας δεν υπάρχει κατάθεση για την οποία δεν υπήρξε βάσιμη και ικανοποιητική εξήγηση, γ) Στο λογαριασμό της τράπεζας Eurobank, υφίσταται μία κατάθεση ποσού 200,00 € στις 18-10-2010, όπου «ο ελεγχόμενος δεν παρείχε εξήγηση». Για την Άλφα Τράπεζα κατά την παραπάνω χρήση ο έλεγχος δεν αναφέρει κάποια κατάθεση για την οποία δεν δόθηκε ικανοποιητική εξήγηση ή δεν δόθηκε καμία εξήγηση. Επομένως, από την επισκόπηση της με αριθμ./2012 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου προκύπτει ότι κατά τη χρήση του έτους 2010 το άθροισμα των καταθέσεων για το οποίο δεν υπήρξε κατά την κρίση της ελεγκτικής αρχής ικανοποιητική εξήγηση ή δεν υπήρξε καμία εξήγηση ανέρχεται στο ποσό των 450,00 € και όχι στο ποσό των 8.250,00 € που έκρινε ο έλεγχος. Ένα από τα σφάλματα στα οποία προφανώς υπέπεσε ο έλεγχος για τον υπολογισμό των «πρωτογενών καταθέσεων», αφορά την παράλειψη αναφοράς και τη μη αφαίρεση του ποσού των 5.500,00 ευρώ, που κατατέθηκε σε μετρητά στην Τράπεζα Alpha Bank κατά την παραπάνω χρήση (2010) και το οποίο κατά τον έλεγχο έχρηζε αιτιολόγησης. Ωστόσο, το ποσό των 5.500,00 € αφορούσε έντεκα (11) μηνιαίες δόσεις των 500,00 € εκάστη που έλαβαν χώρα από τον , σύζυγο της , στα πλαίσια του εξώδικου διακανονισμού με βάση τα έγγραφα και στοιχεία που προσκόμισε στην ελεγκτική αρχή ο κατά την υποβολή του υπομνήματός του (βλ. σχετικά έγγραφα με αριθμ. 3, 3α και 3β, καθώς και τις σελίδες 2, 3 και

14 του υπομνήματος του ενώπιον της ελεγκτικής αρχής), γεγονός που ελήφθη υπόψη του ελέγχου, αφού αναφέρεται ειδικότερα και στην με αριθμ./2012 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου. Αναφορικά με την κατάθεση του ποσού των 250,00 € στις 10-5-2010 με καταθέτη την εταιρία, προσκόμισε ο ελεγχόμενος κατά την υποβολή του υπομνήματος πράξη της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Ξάνθης που του εγχείρισε ο υιός του, για το λόγο ότι αφορούσε προκαταβολή εξόδων για ποινική υπόθεση, καθώς και σύνταξης δικογράφου αστικής υπόθεσης της οικογένειας, την οποία χειριζόταν, ως δικηγόρος. (σχετ. 18, 18^Α Α.Π.Υ.). Β2. Τράπεζα Eurobank. Αναφορικά με την κατάθεση ποσού 200,00 ευρώ την 18-10-2010, όπου ο έλεγχος τη θεώρησε ως πρωτογενή κατάθεση επειδή «ο ελεγχόμενος δεν παρείχε καμία εξήγηση», οι προσφεύγοντες ζήτησαν και έλαβαν από την εν λόγω τράπεζα με δικές τους δαπάνες, αντίγραφο του δελτίου κατάθεσης (βλ. σχετ. 19), από το οποίο προκύπτει ότι το ποσό αυτό (των 200,00 €) κατά την παραπάνω ημερομηνία κατατέθηκε από τον

- 4) **Ως προς το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011).** Υφίσταται σαφές λογιστικό και αθροιστικό σφάλμα του ελέγχου, αφού το άθροισμα των καταθέσεων για το οποίο ο έλεγχος έκρινε ότι δεν υπήρξαν ικανοποιητικές εξηγήσεις ανέρχεται στο ποσό των 3.150,00 € και όχι στο ποσό των 6.150,00 ευρώ που δέχθηκε. α) Εμπορική Τράπεζα: Δεν υφίσταται καν κατάθεση προς αιτιολόγηση. β) Εθνική Τράπεζα: Το άθροισμα των καταθέσεων για τη χρήση 2011 που δέχθηκε ο έλεγχος ότι δεν δόθηκαν ικανοποιητικές εξηγήσεις ανέρχεται στο συνολικό ποσό των 1.600,00 ευρώ και ήταν οι εξής 1. Κατάθεση ποσού 550,00 € την 13.07.2011, 2. Κατάθεση ποσού 500,00 € την 17.08.2011 και 3. Κατάθεση ποσού 550,00 € την 31.08.2011. γ) Τράπεζα Eurobank: Το άθροισμα των καταθέσεων για τη χρήση 2011 που δέχθηκε ο έλεγχος ότι δεν δόθηκαν ικανοποιητικές εξηγήσεις ανέρχεται στο συνολικό ποσό των 1.550,00 ευρώ και ήταν οι εξής : 1. Κατάθεση ποσού 600,00 € την 03.01.2011, 2) Κατάθεση ποσού 200,00 € την 06.04.2011 και 3) Κατάθεση ποσού 750,00 € την 07.12.2011 δ) Άλφα Τράπεζα: Για τη χρήση 2011 δεν υπήρξε κατάθεση για την οποία δεν δόθηκε ικανοποιητική εξήγηση. ε) Τράπεζα Πειραιώς: Δεν υπήρξε κατάθεση δίχως ικανοποιητική κατά τον έλεγχο εξήγηση. καταδεικνύεται το σφάλμα του ελέγχου στην άθροιση και τον υπολογισμό των καταθέσεων για τις οποίες δεν υπήρξε (κατά τον έλεγχο) ικανοποιητική εξήγηση και ήταν το ποσό των 1.600,00 € του λογαριασμού της Εθνικής Τράπεζας και το ποσό των 1.550,00 € του λογ/μού της Τράπεζας Eurobank. Προφανώς, όπως και στην ανωτέρω χρήση του έτους 2010, «προσέθεσε» στις μη αιτιολογημένες καταθέσεις ποσού 1.600,00 της Εθνικής Τράπεζας και ποσού 1.550,00 της Τράπεζας Eurobank, το ποσό των 3.000,00 € της Άλφα Τράπεζας, το οποίο όμως δεν το ερεύνησε καν, επειδή αφορούσε τις τελευταίες έξι (6) μηνιαίες δόσεις των 500,00 € εκάστη από τον, σύζυγο της Γ1. Εθνική Τράπεζα. Από την επισκόπηση της κίνησης του λογαριασμού για τις συγκεκριμένες καταθέσεις, ήτοι ποσού 550,00 € την 13.07.2011, ποσού 500,00 € την

17.08.2011 και ποσού 550,00 € την 31.08.2011, επειδή δεν προκύπτει η ταυτότητα του καταθέτη, όπως και η αιτιολογία κατάθεσης, αιτήθηκαν και έλαβαν από την εν λόγω τράπεζα στις 30.11.2016 αντίγραφο της κίνησης του λογαριασμού για τις επίμαχες ημερομηνίες (βλ. σχετ. 20), αλλά χωρίς να προκύπτει ο καταθέτης ή αιτιολογία κατάθεσης. Η κρίση αυτή της συγκεκριμένης ελεγκτικής αρχής, δηλ. η κρίση ότι επειδή δεν εμφανίζεται το πρόσωπο του καταθέτη συμπεραίνεται ότι εκτελέστηκε από τον, είναι παντελώς αυθαίρετη, παράνομη, καταχρηστική και αναιτιολόγητη, αντίκειται σαφώς στην έννοια της αρχής της χρηστής διοίκησης. Εξάλλου, όπως προκύπτει από την κίνηση του συγκεκριμένου αυτού λογαριασμού της Εθνικής Τράπεζας, εξυπηρετούσε μέσω πάγιας εντολής τις δόσεις δανείου με «πρωτοφειλέτη» τον ελεγχόμενο και «εγγυητή» τον Γ2. Τράπεζα Eurobank. α) Αναφορικά με την κατάθεση ποσού 600,00 € την 03.01.2011, που ο έλεγχος την έκρινε ως μη αιτιολογημένη, προσκόμισαν και επικαλούνται αντίγραφο του δελτίου της συγκεκριμένης κατάθεσης (βλ. σχετ. 24) που ζήτησαν και έλαβαν από την τράπεζα (σ.σ. ενέργεια που συνιστούσε υποχρέωση του ελέγχου), από το περιεχόμενο του οποίου (δελτίου κατάθεσης) προκύπτει ότι η επίμαχη κατάθεση διενεργήθηκε από τον συνδικαιούχο του λογαριασμού. β) Αναφορικά με την κατάθεση του ποσού των 750,00 € την 07.12.2011, από το αντίγραφο του δελτίου κατάθεσης που ζήτησαν και έλαβαν από την τράπεζα οι προσφεύγοντες (βλ. σχετ. 25), προκύπτει ότι η κατάθεση αυτή πραγματοποιήθηκε πράγματι από τον Ωστόσο, σύμφωνα και με την εξήγηση που παρείχαν στην ελεγκτική αρχή η κατάθεση αυτή αποσκοπούσε στην αποπληρωμή του λογαριασμού της Δ.Ε.Η.. Επομένως, η εξήγηση που παρείχε ο ελεγχόμενος για την κατάθεση του ποσού των 750,00 € την 07.12.2011, για την κάλυψη του λογαριασμού της Δ.Ε.Η. ποσού 734,34 € στις 09.12.2011, είχε την παραπάνω έννοια. Διαφορετικά θα μπορούσε να επικαλεστεί ο ελεγχόμενος για τη δικαιολόγηση της κατάθεσης των 750,00 €, την ανάληψη του ποσού των 500,00 € την 02.12.2011 ή άλλη ανάληψη που διενήργησε την επίμαχη ημεροχρονολογία.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί της μη έκδοσης και κοινοποίησης πράξεων προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ β' της παρ 3 του άρθρου 79 του Ν. 2717/1999 (ΚΔΔικ), ορίζεται ότι: «3. Το δικαστήριο ακυρώνει την πράξη και αναπέμπει την υπόθεση στη Διοίκηση για να ενεργήσει τα νόμιμα: α).....β) αν συντρέχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που έχει ταχθεί για την έκδοση της πράξης, ή γ).».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 6 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την παρ 5 του άρθρου 49 του Ν. 2223/2013, ορίζεται ότι: «Αν με την

απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς..... Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1055/15-6-2004 με την οποία έγινε δεκτή η με αριθ. 319/2003 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. κατά την οποία έγινε δεκτό ότι η τελεσιδικώς ακυρωθείσα καταλογιστική πράξη θεωρείται έκτοτε ως ανίσχυρη, ως εξ' υπαρχής ουδέποτε εκδοθείσα, μη υφιστάμενη πλέον στον νομικό κόσμο και συνεπώς ουδεμία έχουσα έννομη συνέπεια μεταξύ των διαδίκων (ΣΤΕ 4637/95, 3739/88, 1660/80, Γνωμ. ΝΣΚ 405/78,167/93). Επίσης ότι η φορολογική αρχή, πέραν από την άσκηση των κατά νόμον ενδίκων μέσων, μπορεί να εκδόσει νέα πράξη απηλλαγμένη από την τυπική πλημμέλεια, για την οποία ακυρώθηκε η αρχική,(ΣΤΕ 5133/95, 4007/83,3561, 2685,1258/82,52/82 Γνωμ. ΝΣΚ 274/2000,464/2001).

Στη συγκεκριμένη περίπτωση η νέα αυτή πράξη του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μπορεί να έχει ίδιο περιεχόμενο με την προηγούμενη (εν προκειμένω καταλογισμό ίδιου ποσού προστίμου), μπορεί όμως να έχει και διαφορετικό, αφού η υπόθεση θα κριθεί πλέον εξ' υπαρχής, δεδομένου ότι οι τελεσιδικώς ακυρωθείσες καταλογιστικές πράξεις λόγω νομικής πλημμελείας, θεωρούνται ως ουδέποτε εκδοθείσες.

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 197-198 του ΚΔΔικ (ΣΤΕ 3126/1992) η Διοίκηση, κατ' αρχήν, δεν κωλύεται, επιλαμβανομένη μετά από ακυρωτική απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, να εξετάσει την όλη υπόθεση εκ νέου από πραγματικής και νομικής απόψεως και να μεταβάλει ενδεχομένως την πραγματική βάση της υποθέσεως ή τους κανόνες που πρέπει να εφαρμοστούν, με την προϋπόθεση βεβαίως, ότι η ακυρωτική δικαστική απόφαση δεν προέβη σε αντίστοιχη έρευνα και κρίση. (ΣΤΕ 1143/1995, ΣΤΕ 2549/2013).

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον

κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣΤΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣΤΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Εν προκειμένω, η ΔΕΔ Θεσσαλονίκης με την αριθ. **974/18-04-2017** απόφασή της, ακύρωσε τις υπ' αριθμ.: α)/...-...-**2016**, β)/...-...-**2016** γ) με αριθμ./...-...-**2016**, δ) με αριθμ./...-...-**2016** και ε)/...-...-**2016** οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για λόγους τυπικής πλημμέλειας και ανέπεμψε την υπόθεση στη διοίκηση, προκειμένου η αρμόδια Δ.Ο.Υ. να προβεί στην έκδοση **νέων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 36 παρ 2γ και 63 § 6 του ν.4174/2013**, απαλλαγμένων των τυπικών πλημμελειών, για τις οποίες κρίθηκαν άκυρες.

Ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμών των προσφευγόντων απορρίπτεται ως αβάσιμος και καταχρηστικώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο περί της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των οικονομικών ετών 2004, 2005 και 2008.

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, προΐσχύουσες 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.».

Στην παρ. 4 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για

φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου». (Η περ. β` της παρ. 7 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρ.13 παρ. 6 Ν. 3522/2006, ΦΕΚ Α 276/22.12.2006).

«Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006 αντικαταστάθηκε η περίπτωση β` της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, **όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής.**

Σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ. 2 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του Ν. 3728/2008 (Α'258), (όπως η παρ. 2 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρ. 13 παρ. 1 Ν. 3522/2006 ΦΕΚ Α` 276/22.12.2006).

Διευκρινίζεται, ότι το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία. (ΠΟΛ. 1052/15-3-2007).

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 72 § 6 του Ν. 4174/13: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο

δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του.»

Επειδή με την απόφαση 2934/2017 του Συμβουλίου της Επικρατείας, έχει κριθεί ότι, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996).

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 δημοσίευσως 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 δημοσίευσως των σχετικών νόμων ετών».

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 είτεείτε 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, 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 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 βάσει των ανωτέρω, και δεδομένου ότι για το οικονομικά έτη 2004, 2005 και 2008 (χρήσεις 2003, 2004 και 2007) έχουν υποβληθεί δηλώσεις φόρου 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./-...-2014 έγγραφο της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.), με τη συνημμένη πληροφορική έκθεση εισοδήματος. Με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 84 και της παρ 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, ορίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας εάν, από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου. 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» φορολογικά 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 2003, 2004 και 2007 έχει παραγραφεί μετά το πέρας της αρχικής πενταετούς προθεσμίας, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ 1 του ως άνω νόμου και την ΠΟΛ 1194/2017 του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος έχει παραγραφεί με βάση τις διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994, σε συνδυασμό με την υπ' αριθ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, και του αριθμ. 2642/2017 Πρακτικού της Ολομέλειας του ΝΣΚ και την ΠΟΛ 1194/2017.

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός των προσφευγόντων γίνεται αποδεκτός και παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς τα εν λόγω έτη.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο προβαλλόμενο λόγο περί των αδικαιολόγητων καταθέσεων από τον έλεγχο για τα οικονομικά έτη 2011 και 2012.

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 την παρ 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010 ορίζεται ότι: «3. Στην παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α') προστίθεται εδάφιο ως εξής: 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, σύμφωνα με την παράγραφο 1 της ΠΟΛ. 1095/2011, η οποία αναφέρεται στην ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, ορίζεται ότι: «...2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι 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 ([άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994](#)) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν 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 με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 απόφαση του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα της ΓΓΔΕ, ως προς τα θέματα προσαύξησης περιουσίας, διευκρινίζονται τα ακόλουθα: «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.

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».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων η από .../.../2016 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών και τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκόμισαν οι προσφεύγοντες προκύπτουν τα ακόλουθα:

ΧΡΗΣΗ 2010

Συνολικές αδικαιολόγητες ετήσιες καταθέσεις στις τράπεζες ποσού ύψους **8.250,00 €**. Συγκεκριμένα ανά τράπεζα και ανά λογαριασμό προέκυψαν τα ακόλουθα:

- **Στον αριθ. ατομικό του λογαριασμό της Εμπορικής Τράπεζας:**
 - Η κατάθεση του ποσού των 250,00€ την 10-5-2010 από την εταιρεία, που αφορούσε σε αμοιβή για χειρισμό υπόθεσης από τον γιο του υπόχρεου, κρίθηκε μη ικανοποιητική (σελ 9 έκθεσης).
- **Στον αριθ./..... κοινό λογαριασμό με συνδικαιούχο τον της Εθνικής Τράπεζας:**
 - Συνολικές καταθέσεις με αιτιολογία κατάθεση ποσό ύψους 6.200,00 € (σελ 3 έκθεσης). Από τον έλεγχο δικαιολογήθηκαν καταθέσεις συνολικού ποσού 3.900,00 € (1.500,00+100,00+800,00+1500,00). Υπόλοιπο ποσό που δεν δικαιολογήθηκε 2.300,00 € (6.200,00-3.900,00).
- **Στον αριθ. κοινό λογαριασμό με δικαιούχο τη και συνδικαιούχους τον, τον και τη της ALFA Τράπεζας :**
 - Συνολικές καταθέσεις ποσού ύψους 5.500,00 € αναφέρεται στην έκθεση ότι χρήζουν αιτιολόγησης (σελ 4 έκθεσης), χωρίς να αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου οι προβαλλόμενες απόψεις του ελεγχόμενου ή ότι δεν παρασχέθηκε επαρκής αιτιολογία.
- **Στον αριθ. κοινό λογαριασμό με συνδικαιούχους τον και τον της EUROBANK:**

- Για την κατάθεση του ποσού των 200,00€ την 18-10-2010 ο ελεγχόμενος δεν παρείχε καμία εξήγηση (σελ 12 έκθεσης).

Επειδή:

α) Ως προς την κατάθεση του ποσού των 250,00 € στις 10-5-2010 στο λογαριασμό της Εμπορικής, με καταθέτη την εταιρία, προσκομίστηκε κατά την υποβολή του υπομνήματος πράξη της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Ξάνθης, καθώς και το σχετικό δικόγραφο και οι Α.Π.Υ με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και προκύπτει ότι αφορά σε κατάθεση, για λογαριασμό του υιού του με την ιδιότητα του δικηγόρου,

β) ως προς την κατάθεση του ποσού των 200,00 € στις 18-10-2010 στο λογαριασμό της EUROBANK, προκύπτει, με βάση το προσκομισθέν δελτίο κατάθεσης με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ότι το ποσό αυτό κατατέθηκε από τον συνδικαιούχο του ως άνω λογαριασμού,

γ) ως προς την κατάθεση του ποσού των 5.500,00 συνολικά για το 2010 στο λογαριασμό της ΑΛΦΑ Τράπεζας, προκύπτει, με βάση τα προσκομισθέντα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αντίγραφα κίνησης λογαριασμού της ως άνω τράπεζας, ότι ποσό 5.000,00 €, αφορά σε δέκα (10) τμηματικές καταθέσεις των 500,00 € έκαστη, με καταθέτη τον, σύζυγο της, στα πλαίσια του εξώδικου διακανονισμού, με βάση τα έγγραφα και στοιχεία που προσκόμισε στην ελεγκτική αρχή ο ελεγχόμενος κατά την υποβολή του υπομνήματός του. Επισημαίνεται ότι με βάση τα ως άνω προσκομισθέντα, ο έλεγχος αναγνώρισε στη χρήση 2009 την κατάθεση του ποσού των 8.000,00 ευρώ την 02.06.2009 που έλαβε χώρα στην Alpha Τράπεζα, και την έκρινε ως βάσιμη και ικανοποιητική για το λόγο ότι «...στο από ...-...-2009 ιδιωτικό συμφωνητικό επίλυσης της διαφοράς, ύστερα από επιδικασθείσα απαίτηση του ελεγχόμενου δυνάμει της αριθ./2007 απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, αναγράφεται ότι σε μερική εξόφληση της αρχικής απαίτησης η κατέβαλε στον δικαιούχο ενάγοντα το ποσό των 7.800,00 ευρώ, χωρίς να ορίζεται επακριβώς η ημερομηνία καταβολής της οφειλής».

Συνεπώς γίνονται αποδεκτοί εν μέρει οι ως άνω ισχυρισμοί των προσφευγόντων και δικαιολογείται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010, συνολικό ποσό ύψους **5.450,00 €** (250,00+200,00+5.000,00), από το σύνολο των αδικαιολόγητων ετήσιων καταθέσεων του υπόχρεου στις τράπεζες για το υπό κρίση έτος, δεδομένου ότι, δεν θεωρείται προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία κατά τα οριζόμενα στην παρ 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/94, λόγω του ότι αποδείχθηκε η πραγματική πηγή και αιτία προέλευσής του εισοδήματος του.

ΧΡΗΣΗ 2011

Συνολικές αδικαιολόγητες ετήσιες καταθέσεις στις τράπεζες ποσού ύψους **6.150,00 €**. Συγκεκριμένα ανά τράπεζα και ανά λογαριασμό προέκυψαν τα ακόλουθα:

• **Στον αριθ. 232/..... κοινό λογαριασμό με συνδικαιούχο τον της Εθνικής Τράπεζας:**

- Η κατάθεση του ποσού των 550,00€ την 13-07-2011, η κατάθεση του ποσού των 500,00€ στις 17-08-2011 και η κατάθεση του ποσού των 550,00€ την 31-08-2011 για τις οποίες οι παρεχόμενες εξηγήσεις κρίθηκαν μη ικανοποιητικές από τον έλεγχο (σελ. 11 έκθεσης).

• **Στον αριθ. κοινό λογαριασμό με δικαιούχο τη και συνδικαιούχους τον τον και τη της ALFA Τράπεζας :**

- Συνολικές καταθέσεις ποσού ύψους 3.000,00 € για τις οποίες στην έκθεση αναφέρεται ότι χρήζουν αιτιολόγησης (σελ 4 έκθεσης), χωρίς να αναφέρονται στην εν λόγω έκθεση οι προβαλλόμενες απόψεις του ελεγχόμενου ή ότι δεν παρασχέθηκε επαρκής αιτιολογία.

• **Στον αριθ. κοινό λογαριασμό με συνδικαιούχους τον και τον της EUROBANK:**

- Η κατάθεση του ποσού των 600,00€ την 03-01-2011, η κατάθεση του ποσού των 200,00€ στις 06-04-2011 και η κατάθεση του ποσού των 750,00€ την 07-12-2011, για τις οποίες οι παρεχόμενες εξηγήσεις κρίθηκαν μη ικανοποιητικές από τον έλεγχο (σελ. 12 έκθεσης).

Επειδή:

α) Προς διερεύνηση του θέματος σχετικά με τις αδικαιολόγητες καταθέσεις στο με αριθμό/..... κοινό λογαριασμό της Εθνικής Τράπεζας συνολικού ποσού 1.600,00 €, εστάλη από την Υπηρεσία μας το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2017 ΕΜΠ στις 16/11/2017 προς το τμήμα Κανονιστικής Συμμόρφωσης της ΕΘΝΙΚΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ, για παροχή πληροφοριών, ώστε να εντοπιστούν ο/οι καταθέτες, η αιτιολογία κατάθεσης και εάν τα εν λόγω ποσά κατατέθηκαν από τον ελεγχόμενο. Στο με αριθ. πρωτ./11.12.2017 απαντητικό έγγραφο που απέστειλε στην Υπηρεσία μας (αριθ. εισερχ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙΣ 2017) η εν λόγω τράπεζα, μας ενημέρωσε ότι κατόπιν έρευνας που διεξήχθη προέκυψε ότι ως προς την κατάθεση του ποσού των 550,00€ την 13-07-2011, αυτή έγινε από τον τέκνο του ελεγχόμενου, χωρίς να προκύπτει αιτιολογία κατάθεσης, ενώ για τα λοιπά ποσά δεν προκύπτει ο καταθέτης ούτε η αιτιολογία κατάθεσης,

β) ως προς την κατάθεση του ποσού των 600,00 € στις 03-01-2011 στο λογαριασμό της EUROBANK, προκύπτει, με βάση το προσκομισθέν δελτίο κατάθεσης με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ότι το ποσό αυτό κατατέθηκε από τον συνδικαιούχο του ως άνω λογαριασμού,

γ) ομοίως, ως προς την κατάθεση του ποσού των 3.000,00 € αντίστοιχα για το 2011 στο λογαριασμό της ΑΛΦΑ Τράπεζας, προκύπτει, με βάση τα προσκομισθέντα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αντίγραφα κίνησης λογαριασμού της ως άνω τράπεζας, ότι το εν λόγω ποσό αφορά σε έξι (6) τμηματικές καταθέσεις των 500,00 € έκαστη, με καταθέτη τον, σύζυγο της, στα πλαίσια του εξώδικου διακανονισμού, όπως αναλυτικά περιγράφεται παραπάνω και αφορά το συνδικαιούχο και όχι τον ελεγχόμενο.

Συνεπώς γίνονται αποδεκτοί εν μέρει οι ως άνω ισχυρισμοί των προσφευγόντων και δικαιολογείται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010, συνολικό ποσό ύψους **4.150,00 €** (550,00+600+3.000,00), από το σύνολο των αδικαιολόγητων ετήσιων καταθέσεων του υπόχρεου στις τράπεζες για το υπό κρίση έτος, δεδομένου ότι, δεν θεωρείται προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία κατά τα οριζόμενα στην παρ 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/94, λόγω του ότι αποδείχθηκε η πραγματική πηγή και αιτία προέλευσής του εισοδήματος του.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίσθηκαν τραπεζικά έγγραφα και άλλα στοιχεία που αποδεικνύουν, ότι η παραπάνω προσαύξηση της περιουσίας που καταλογίστηκε με βάση το άρθρο 48 παρ 3 του Ν. 2238/1994 δικαιολογείται κατά το μεγαλύτερο μέρος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 14/11/2016 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, δεν τεκμηριώνονται επαρκώς ως προς την προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή και αιτία, βάσει του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994, υπό τη μορφή πρωτογενών καταθέσεων, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα και κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός των προσφευγόντων γίνεται εν μέρει αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από **.././2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των: α) «..... του» με **ΑΦΜ**, β) «..... του» με **ΑΦΜ** και γ) «..... του» με **ΑΦΜ**, ως νόμω υπόχρεων (κληρονόμων), του αποβιώσαντος την **.././2015**, «..... του» με **ΑΦΜ**, καθώς:

Α. την τροποποίηση των παρακάτω πράξεων:

- 1) Της με αριθμό **...../..-..-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. Έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. . Θεσσαλονίκης και

- 2) Της με αριθμό/..-...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. Έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. . Θεσσαλονίκης, για τους λόγους που αναφέρονται στο σκεπτικό της παρούσας.

Β. Την ακύρωση των παρακάτω πράξεων:

- 1) Της με αριθμό/..-...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. . Θεσσαλονίκης,
- 2) Της με αριθμό/..-...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. . Θεσσαλονίκης και,
- 3) Της με αριθμό/..-...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. . Θεσσαλονίκης λόγω παραγραφής.

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2011

Α. Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2011 με την παρούσα απόφαση

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Εισόδημα από συντάξεις	7.018,20	7.018,20	7.018,20
Προσαύξηση περιουσίας άρθ. 48 § 3 ν. 2238/94	0,00	8.250,00	2.800,00
Φορολογητέο εισόδημα	7.018,20	15.268,20	9.818,20

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2012

Α. Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2012 με την παρούσα απόφαση

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Εισόδημα από συντάξεις	6.950,88	6.950,88	6.950,88
Προσαύξηση περιουσίας άρθ. 48 § 3 ν. 2238/94	0,00	6.150,00	2.000,00
Φορολογητέο εισόδημα	6.950,88	13.100,88	8.950,88

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

Α. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Εισοδήματα 01/01/2010 – 31/12/2010	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
---	--------------------------	--------------------------	---------------------------	---

Φορολογητέο εισόδημα	7.018,20	15.268,20	9.818,20	2.800,00
Χρεωστικό ποσό	0,00	380,47	0,00	0,00
Προκαταβολή φόρου	0,00	0,00	0,00	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 120%		456,56	0,00	0,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	0,00	837,03	0,00	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	0,00 €			

Εισοδήματα 01/01/2011 – 31/12/2011	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	6.950,88	13.100,88	8.950,88	2.000,00
Χρεωστικό ποσό	0,00	976,95	0,00	0,00
Εισφορά αλληλεγγύης	0,00	160,61	0,00	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 120%		1.055,11	0,00	0,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	0,00	2.192,67	0,00	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	0,00 €			

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.