



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη : 26/01/2018

Αριθμός απόφασης: 332

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 ...-...-2017 με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ**/...-...-2018 συμπληρωματικό υπόμνημα, του « του» – **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού αριθ. - Τ.Κ. κατά: α) της με αριθμό/.../07-07-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2005, β) της με αριθμό .../.../07-07-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2008, γ) της με αριθμό .../.../07-07-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2010, δ) της με αριθμό/.../07-07-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού

φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2011 και ε) της με αριθμό .../..//07-07-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014 της Προϊσταμένης 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 ...-...-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 και του με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ**/...-...-2018 συμπληρωματικού υπομνήματος 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. .../..//07-07-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, οικον. έτους 2005 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 2.647,09 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 3.176,51 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 5.823,60 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../..//07-07-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, οικον. έτους 2008 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 37.915,76 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 45.498,91 €, πλέον έκτακτη εφάπαξ εισφορά ύψους 4.000,00 πλέον προσαυξήσεων έκτακτης εισφοράς ύψους 4.800,00 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 92.214,67 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../..//07-07-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, οικον. έτους 2010 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 9.164,67 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 10.997,60 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 20.162,27 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../..//07-07-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, οικον. έτους 2011 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 6.752,24 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 8.102,29 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 512,58 πλέον προσαυξήσεων εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 615,10 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 15.982,61 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../..//07-07-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, οικον. έτους 2014 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 2.052,52 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 1.518,86

€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 727,27 πλέον προσαυξήσεων εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 538,18 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 4.836,83 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου στις χρήσεις 2004-2013 από την Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 παρ 3 του Ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), δυνάμει της υπ' αριθμ. .../10-02-2017 σχετικής εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, η οποία εκδόθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ. 337/27-01-2017 απόφασης του Προϊσταμένου της ΔΕΔ Υποδ/ση Επανεξέτασης Θεσσαλονίκης.

Εν προκειμένω, η ΔΕΔ Θεσσαλονίκης με την αριθ. **337/27-01-2017** απόφασή της, ακύρωσε τις υπ' αριθμ.: α) ../31-8-2016, β) ../31-8-2016 γ) με αριθμ. ../31-8-2016, δ) με αριθμ. ../31-8-2016 και ε) ../31-8-2016 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ανέπεμψε την υπόθεση στη διοίκηση, προκειμένου η αρμόδια Δ.Ο.Υ. να προβεί στην έκδοση εντολής και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος στο όνομα του προσφεύγοντος, **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.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ ΔΕΣΥΠ.ΥΠΟΔ. 2016 ΕΞ ΕΜΠ 15/03/2016 με επισυναπτόμενη την με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΣΥΠ.ΥΠΟΔ. ΕΙ 2016 ΕΜΠ Πορισματική Έκθεση της ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ της Οικονομικής Επιθεωρήτριας που διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης και η οποία αφορούσε σε έλεγχο που διενεργήθηκε για το «πόθεν έσχες» της συζύγου του προσφεύγοντος του-ΑΦΜ και με την οποία ζητήθηκε να διεξαχθεί έλεγχος φορολογίας εισοδήματος των οικ. ετών 2005-2014 στη σύζυγο του προσφεύγοντος και των μελών της οικογενείας της.

Με την υπ' αριθμ. πρωτ. ΥΠΔ.ΕΣ.ΥΠ. ΕΞ 2014 ΕΜΠ/ Φ.β...../24-03-2014/28-03-2014 εντολή ελέγχου του Υπουργού Οικονομικών, διατάχθηκε η διενέργεια ελέγχου της περιουσιακής κατάστασης της συζύγου του προσφεύγοντος, που αποσκοπούσε στη διαπίστωση τυχόν προσαύξησης περιουσίας της από μη διαρκή, ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, η οποία υπηρετεί ως τελωνειακός υπάλληλος στο Τελωνείο Θεσσαλονίκης.

Σύμφωνα με την παραπάνω αναφερόμενη Πορισματική Έκθεση της Οικονομικής Επιθεωρήτριας διαπιστώθηκε διαφορά μεταξύ των δηλωθέντων εισοδημάτων και των καταθέσεων του προσφεύγοντος και της συζύγου του, 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 την Οικονομική Επιθεωρήτρια, προέκυψε ότι η σύζυγος του προσφεύγοντος, ο προσφεύγων και τα τέκνα αυτών κατέχουν είτε ατομικά, είτε κοινά, διάφορα είδη τραπεζικών προϊόντων (λογαριασμούς, προθεσμιακές καταθέσεις,) όπως παρατίθενται παρακάτω:

ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

ALPHA BANK πρώην Εμπορική

1. Λογαριασμός Ταμιευτηρίου (.....) - Δικαιούχος: (σύζυγος) - λογαριασμός μισθοδοσίας. Ο πρώην λογαριασμός της Εμπορικής αρ. έκλεισε στις 25-10-2013 και το ποσό των 28.234,60 ευρώ μεταφέρθηκε στον νέο λογαριασμό της ALPHA BANK αρ.

2. Λογαριασμός Ταμιευτηρίου - (Ταμιευτηρίου). Δικαιούχοι: - του-..... του (τέκνα).

3. Λογαριασμός Ταμιευτηρίου - (Ταμιευτηρίου). Δικαιούχοι: - του-..... του (τέκνα).

ΤΡΑΠΕΖΑ EUROBANK πρώην Τ.Τ.

4. Λογαριασμός Ταμιευτηρίου Δικαιούχος: (σύζυγος). Το υπόλοιπο στις 31-12-2013 είναι 197,01 ευρώ.

ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ

5. Λογαριασμός Ταμιευτηρίου Δικαιούχοι: (σύζυγος) – Το υπόλοιπο στις 31-12-2013 είναι 33,22 ευρώ.

ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ

6. Λογαριασμός Ταμιευτηρίου Δικαιούχος: Το υπόλοιπο στις 31-12-2013 είναι 18,03 ευρώ.

ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ πρώην CPB

7. Λογαριασμός όψεως Δικαιούχος: Λογαριασμός της πρώην τράπεζας MARFIN με αρ., ο οποίος έκλεισε στις 02-07-2007 και το ποσό των 32.048,33 ευρώ μεταφέρθηκε στον εν λόγω λογαριασμό της ΠΕΙΡΑΙΩΣ. Ο λογαριασμός αυτός είναι συνδεδεμένος με προθεσμίες. Ο λογαριασμός έκλεισε 18-11-2013 και άνοιξε ο κάτωθι λογαριασμός αρ.

8. Λογαριασμός πολυμορφικός Δικαιούχος: Αποτελεί συνέχεια του ανωτέρω λογαριασμού.

9. Λογαριασμός Ταμιευτηρίου Δικαιούχοι: - (σύζυγος).

10. Λογαριασμός Ταμιευτηρίου Δικαιούχοι: - (σύζυγος). Ο λογαριασμός εμφανίζει στις 21-06-2013 πίστωση ποσού 67.427,18 ευρώ με αιτιολογία «ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΑΤΕ BANK», μεταφορά του ποσού από τον ανωτέρω λογαριασμό και τόκους ποσού 202,62 ευρώ.

ΤΡΑΠΕΖΑ ALPHA BANK πρώην Εμπορική

11. Λογαριασμός Ταμιευτηρίου Δικαιούχος: Ο λογαριασμός έκλεισε το 2006.

12. Λογαριασμός Ταμιευτηρίου Δικαιούχος: Είναι λογαριασμός μισθοδοσίας του δικαιούχου από τον, έκλεισε 11-05-2006 με ανάληψη ποσού 28.248,57 ευρώ, που τοποθετήθηκε στον λογαριασμό της ALPHA BANK αρ.

13. Λογαριασμός Ταμιευτηρίου Δικαιούχοι: - (σύζυγος).

14. Λογαριασμός Ταμιευτηρίου (.....). Δικαιούχος: Είναι λογαριασμός μισθοδοσίας του δικαιούχου από τον Άνοιξε 01-02-2006 και στις 11-05-2006 πιστώθηκε με κατάθεση ποσού 28.248,57 ευρώ, ανάληψη από τον προηγούμενο λογαριασμό της μισθοδοσίας του αρ. Το 2013 ο πρώην λογαριασμός της Εμπορικής αρ. έκλεισε (στις 25-10-2013) και το ποσό των 47.734,83 ευρώ μεταφέρθηκε στον εν λόγω νέο λογαριασμό της ALPHA BANK αρ. Η πίστωση και η χρέωση του λογαριασμού το 2013 είναι αυξημένες κατά το ποσό αυτό λόγω της μεταφοράς.

15. Λογαριασμός Ταμιευτηρίου (.....). Δικαιούχος: Ο Λογαριασμός άνοιξε το 2009 και δεν παρουσιάζει κινήσεις τα επόμενα έτη. Πιστώνεται στις 11-02-2009 με κατάθεση επιταγής ποσού 4.000,00 ευρώ και μετρητά ποσού 500,00 ευρώ στις 20-11-2009. Γίνεται ανάληψη ποσού 4.585,86 ευρώ στις 08-01-2010.

ΤΡΑΠΕΖΑ EUROBANK πρώην Τ.Τ.

16. Λογαριασμός Ταμιευτηρίου Δικαιούχος: Το υπόλοιπο στις 31-12-2013 είναι 267,77 ευρώ.

17. Λογαριασμός τρεχούμενος-μισθοδοσίας Δικαιούχος: Έκλεισε την 06/09/2004.

Το τέκνο του προσφεύγοντος, προστατευόμενη έως το έτος 2010, διαθέτει τους κάτωθι ατομικούς και κοινούς λογαριασμούς:

ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ

18. Λογαριασμός Ταμιευτηρίου Δικαιούχοι: - (αδελφή). Ο ανωτέρω λογαριασμός χρεώνεται με «ΑΝΑΛΗΨΕΙΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ».

ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ

19. Λογαριασμός Ταμιευτηρίου Δικαιούχος:

20. Λογαριασμός Ταμιευτηρίου Δικαιούχος:

Ο λογαριασμός στις 31-12-2010 έχει μειωμένο τραπεζικό υπόλοιπο λόγω της χρέωσής του με το ποσό των 5.000.00 ευρώ που τοποθετήθηκε σε προθεσμία με λήξη το 2011. Προθεσμιακοί λογαριασμοί της τράπεζας Πειραιώς, συνδεδεμένοι με τον ανωτέρω λογαριασμό ταμιευτηρίου, με κύριο δικαιούχο την κόρη του προσφεύγοντος: αρ., αρ., αρ., αρ., αρ., αρ., αρ., αρ. και αρ. με λήξη στις 25-07-2011.

21. Λογαριασμός Ταμιευτηρίου Δικαιούχοι: - (αδελφή).

ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ πρώην CPB

22. Λογαριασμός Ταμιευτηρίου Δικαιούχος:

Πρώην λογαριασμός της τράπεζας MARFIN αρ.

Το τέκνο του προσφεύγοντος προστατευόμενο έως το έτος 2013 διαθέτει τους κάτωθι ατομικούς και κοινούς λογαριασμούς:

ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ

23. Λογαριασμός Ταμιευτηρίου Δικαιούχος:

ΤΡΑΠΕΖΑ EUROBANK

24. Λογαριασμός Ταμιευτηρίου Δικαιούχος:

25. Λογαριασμός Ταμιευτηρίου Δικαιούχος:

ΠΡΟΘΕΣΜΙΑΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ALPHA BANK και πρώην Εμπορική

1. Λογαριασμός από 07-06-2006 έως 10-10-2006, με δικαιούχους τον προσφεύγοντα, τη σύζυγο του και την κόρη τους Τοποθέτηση ποσού 40.000,00 ευρώ στις 07-06-2006 & λήξη στις 07-06-2007, (αρ.), έγινε πρόωρη ανάληψη του ποσού στις 10-10-2006 (χωρίς τοκοφορία λόγω πρόωρης ανάληψης)

2. Λογαριασμός από 19-12-2008 έως 21-12-2009, με δικαιούχους τον προσφεύγοντα και τη σύζυγο του. Τοποθέτηση ποσού 134.000,00 ευρώ στις 19-12-2008 και λήξη στις 21-12-2009, (αρ. 5180001), έγινε ανάληψή του ποσού στις 21-12-2009, πλέον του ποσού των τόκων 7.868,48 ευρώ (8.742,75 - 874,27), συνολικό ποσό ανάληψης 141.868,48 ευρώ. Το ποσό των 134.000,00 ευρώ προέρχεται από το λογαριασμό της τράπεζας Πειραιώς αρ. από τον οποίο στις 19-12-2008 γίνεται ανάληψη ποσού 92.000,00 ευρώ για έκδοση επιταγής, από το λογαριασμό της τράπεζας ALPHA BANK αρ. (.....) ο οποίος στις 19-12-2008 χρεώνεται με το ποσό των 26.000,00 ευρώ για έκδοση Προθεσμίας και από το λογαριασμό αρ.(.....) από τον οποίο στις 19-12-2008 γίνεται ανάληψη ποσού 16.000,00 ευρώ.

3. Λογαριασμός από 31-12-2013, με δικαιούχους τη σύζυγο του προσφεύγοντος και τις κόρες τουςκαι Τοποθέτηση ποσού 30.000,00 ευρώ, μεταφορά από τον αρ. λογαριασμό της συζύγου.

ΠΡΟΘΕΣΜΙΑΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ

4. Με χρέωση του λογαριασμού όψεως αρ. της τράπεζας Πειραιώς, τοποθετούνται τα κάτωθι ποσά σε προθεσμίες, οι οποίες στη λήξη τους πιστώνουν τον ίδιο λογαριασμό:

- χρέωση ποσού 74.500,00 ευρώ στις 16-11-2007 και λήξη με πίστωση του ποσού στις 18-03-2008
- χρέωση ποσού 75.485,08 ευρώ στις 18-03-2008 και λήξη με πίστωση του ποσού στις 18-03-2008
- χρέωση ποσού 85,892,33 ευρώ στις 18-03-2008 και λήξη με πίστωση του ποσού στις 18-09-2008
- χρέωση ποσού 87.512,26 ευρώ και ποσού 4.006,47 ευρώ (αύξηση κεφαλαίου) στις 18-09-2008 και λήξη με πίστωση ποσού 91.518,73 ευρώ στις 19-12-2008.
- χρέωση ποσού 92.634,34 ευρώ στις 19-12-2008 και λήξη με πίστωση του ποσού στις 19-12-2008.

Με τα με αριθμ. πρωτ. ΔΕΣΥΠ.ΥΠΟΔ. ΕΞ 2016 ΕΜΠ.16/02/2016 και ΔΕΣΥΠ.ΥΠΟΔ. ΕΞ 2016 ΕΜΠ.16/02/2016 έγγραφα της Υποδ/σης Εσωτερικών Υποθέσεων, ζητήθηκε από τη σύζυγο του προσφεύγοντος και τον ίδιο η παροχή εξηγήσεων σχετικά με ορισμένες από τις διαφορές που διαπιστώθηκαν, μετά από τον έλεγχο της Οικονομικής Επιθεωρήτριας, μεταξύ των

εισοδημάτων που έχουν δηλωθεί για τα οικονομικά έτη από 01/01/2005 έως και 31/12/2014, δανείων και της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών (ατομικών ή κοινών), χρηματοοικονομικών προϊόντων και λοιπών τραπεζικών συναλλαγών, κατά την υπό κρίση περίοδο. Επίσης, καλούνταν να δώσουν 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.

Οι ανωτέρω, αποκρινόμενοι στις ανωτέρω κλήσεις, κατέθεσαν στην ως άνω υπηρεσία το σχετικό υπόμνημα παροχής εξηγήσεων μαζί με επισυναπτόμενα έγγραφα.

Κατόπιν επεξεργασίας του υποβληθέντος υπομνήματος και των σχετικών εγγράφων της συζύγου του προσφεύγοντος και του ιδίου, η Οικονομική Επιθεωρήτρια 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, δάνεια, 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, η Οικονομική Επιθεωρήτρια, συνέταξε τον συνημμένο πίνακα - κατάσταση (1) Εσόδων-Δαπανών, ο οποίος αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της Πορισματικής Έκθεσης της ως άνω Υπηρεσίας, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος και της συζύγου του, σύμφωνα με την αριθμ. Πρωτ. Γ.Δ.Ο.Ε. 16578 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. Γ.Δ.Ο.Ε. 16578 ΕΞ ΕΜΠ/29-04-2013 εγκύκλιο της Γενικής Δ/σης Οικονομικής Επιθεώρησης, με την καταγραφή των πάσης φύσεως πραγματικών δαπανών.

Η συμπλήρωση του πίνακα – κατάσταση (1) απεικονίζει τα κατά έτος έσοδα του προσφεύγοντος, της συζύγου του και των μελών της οικογένειάς του από κάθε εμφανή πηγή προέλευσης, τις οικογενειακές δαπάνες διαβίωσής τους και την αξία απόκτησης κάθε είδους περιουσιακών στοιχείων, κατά την αντίστοιχη χρονική περίοδο.

Από τον παραπάνω πίνακα, λήφθηκε το διαθέσιμο εισόδημα του προσφεύγοντος και της συζύγου του και συγκρίθηκε με τις Τραπεζικές Καταθέσεις και Δαπάνες τους ανά οικονομικό έτος, ώστε να διαπιστωθεί η καταθετική τους δυνατότητα, δηλαδή, εάν οι καταθέσεις και οι δαπάνες τους δικαιολογούνται ή μη από εμφανείς και νόμιμες πηγές, καθώς και το συνολικό διαθέσιμο ανά έτος εισόδημά τους 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

Αρνητική διαφορά το έτος 2004 ύψους- 6.640,04 ευρώ:

Το Τραπεζικό υπόλοιπο αυξήθηκε κατά 27.767,80 ευρώ σε σχέση με το προηγούμενο έτος, ενώ το ετήσιο διαθέσιμο του εισοδήματος εμφανίζει θετική διαφορά κατά 21.127,76 ευρώ, δηλαδή έχουμε προσαύξηση των τραπεζικών αποταμιεύσεων μεγαλύτερη της αποταμιευτικής ικανότητας του έτους από εμφανείς πηγές και εισοδήματα κατά - 6.640,04 ευρώ.

Αρνητική διαφορά το έτος 2007 ύψους - 94.208,43 ευρώ:

Το Τραπεζικό υπόλοιπο αυξήθηκε κατά 134.357,90 ευρώ σε σχέση με το προηγούμενο έτος, ενώ το ετήσιο διαθέσιμο του εισοδήματος εμφανίζει θετική διαφορά κατά 40.149,47 ευρώ, δηλαδή έχουμε προσαύξηση των τραπεζικών αποταμιεύσεων μεγαλύτερη της αποταμιευτικής ικανότητας του έτους από εμφανείς πηγές και εισοδήματα κατά - 94.208,43 ευρώ.

Αρνητική διαφορά το έτος 2009 ύψους - 23.894,79 ευρώ:

Το Τραπεζικό υπόλοιπο μειώθηκε κατά -118.894,62 ευρώ σε σχέση με το προηγούμενο έτος, ενώ το ετήσιο διαθέσιμο του εισοδήματος εμφανίζει αρνητική διαφορά κατά -142.789,41 ευρώ, δηλαδή έχουμε μικρότερη μείωση των αποταμιεύσεων σε σχέση με την αποταμιευτική ικανότητα του έτους από εμφανείς πηγές και εισοδήματα κατά - 23.894,79 ευρώ.

Αρνητική διαφορά το έτος 2010 ύψους -17.085,98 ευρώ:

Το Τραπεζικό υπόλοιπο αυξήθηκε κατά 40.781,87 ευρώ σε σχέση με το προηγούμενο έτος, ενώ το ετήσιο διαθέσιμο του εισοδήματος εμφανίζει θετική διαφορά κατά 23.695,89 ευρώ, δηλαδή έχουμε προσαύξηση των τραπεζικών αποταμιεύσεων μεγαλύτερη της αποταμιευτικής ικανότητας του έτους από εμφανείς πηγές και εισοδήματα κατά - 17.085,98 ευρώ.

Αρνητική διαφορά το έτος 2013 ύψους - 7.894,32 ευρώ:

Το Τραπεζικό υπόλοιπο αυξήθηκε κατά 39.239,67 ευρώ σε σχέση με το προηγούμενο έτος, ενώ το ετήσιο διαθέσιμο του εισοδήματος εμφανίζει θετική διαφορά κατά 31.345,35 ευρώ, δηλαδή έχουμε προσαύξηση των τραπεζικών αποταμιεύσεων μεγαλύτερη της αποταμιευτικής ικανότητας του έτους από εμφανείς πηγές και εισοδήματα κατά - 7.894,32 ευρώ.

Για τον προσδιορισμό της ετήσιας αρνητικής διαφοράς της περιουσίας της συζύγου του προσφεύγοντος και του ιδίου, ο έλεγχος της Υποδ/σης 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 προσαυξάνεται 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 149.723.56 €**, όπως παρατίθεται στον παρακάτω πίνακα.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΡΝΗΤΙΚΩΝ - ΘΕΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΑΝΑ ΕΤΟΣ (Σε Ευρώ)

Έτος	Σύνολο τραπεζικού υπολοίπου	Ετήσια αύξηση ή μείωση Τραπεζικού Υπολοίπου	Ετήσιο Διαθέσιμο Υπόλοιπο	Αρνητικές ή θετικές διαφορές
2003	48.192,69			-
2004	75.960,49	27.767,80	21.127,76	- 6.640,04
2005	102.075,69	26.115,20	37.488,89	11.373,69
2006	67.489,92	- 34.585,77	-24.999,64	9.586,13
2007	201.847,82	134.357,90	40.149,47	- 94.208,43
2008	211.783,05	9.935,23	46.720,81	36.785,58
2009	92.888,43	-118.894,62	-142.789,41	- 23.894,79
2010	133.670,30	40.781,87	.23.695,89	-17.085,98
2011	104.472,62	-29.197,68	5.591,99	23.605,69
2012	121.051,55	16.578,93	24.914,85	8.335,92
2013	160.291,22	39.239,67	31.345,35	- 7.894,32

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης υιοθετώντας τα συμπεράσματα της υπ' αριθμ. ΔΕΣΥΠ.ΥΠΟΔ. ΕΙ 2016 ΕΜΠ Πορισματικής Έκθεσης της Οικονομικής Επιθεωρήτριας, 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 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 την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου εισοδήματος πράξεων, με βάση την πρόσφατη νομολογία και κυρίως την υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση του ΣτΕ. Η χρήση 2004 παραγράφεται και υπό την εκδοχή της εξαιρετικής δεκαετούς παραγραφής και οι χρήσεις 2007, 2009 και 2010 έχουν παραγραφεί υπό τον κανόνα της πενταετούς παραγραφής. 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.
- 2) Όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος δεν λαμβάνει υπόψη την επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα ανάλωση προηγούμενων ετών. Αρκείται μόνο στο υπόλοιπο των τραπεζικών του καταθέσεων κατά τις 31/12/2003, το οποίο όμως δεν αποτελούσε το σύνολο της περιουσίας του και ως εκ τούτου δεν απεικονίζει την πραγματική του κατάσταση. Αντιθέτως, από τον επισυναπτόμενο πίνακα ανάλωσης που ακολουθεί προκύπτει ότι δικαιολογεί απόλυτα τα επίμαχα χρηματικά ποσά και ουδεμία προσαύξηση υφίσταται.

3) Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας. Όπως σαφώς προκύπτει από τη διατύπωση της διάταξης του άρθ. 48 παρ.3, 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, - πέραν και ανεξαρτήτως της δυνατότητας ή μη αναδρομικής εφαρμογής των οικείων διατάξεων του αρθρ. 15 παρ. 3 ν. 3888/2010 – 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. Η φορολογική αρχή, όπως θα αναλυθεί στη συνέχεια, κάθε άλλο παρά εκπλήρωσε την εκ του νόμου απαιτούμενη υποχρέωσή της προκειμένου για την ύπαρξη «αιτιολογημένης κρίσης», έστω και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις. Ο έλεγχος δεν θεμελιώνει την προσαύξηση σε άλλα στοιχεία πέραν αυτού που αφορούν τις κινήσεις του τραπεζικού λογαριασμού. Σύμφωνα όμως με τα διδάγματα της κοινής πείρας, η ανάληψη ή κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό δεν συνιστά υποχρεωτικά εισόδημα. Στην υπό κρίση περίπτωση, όμως ο έλεγχος αρκείται στο γεγονός ότι ο προσφεύγων δεν δικαιολογεί την προσαύξηση μεταθέτοντας σε αυτόν κατ' ουσία το βάρος απόδειξης. Ως εκ τούτου, είναι ανεπίτρεπτη η αντιστροφή του βάρους απόδειξης και οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις δέον να ακυρωθούν. Δεν υπολογίζονται ετήσιες δαπάνες στο ύψος των 24.000 Ευρώ. Πρόκειται για μία προφανή παραβίαση του νόμου, όπου ο έλεγχος επικαλείται δαπάνες που δεν αποδεικνύει. Σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος δεν έπρεπε να προσμετρήσει δαπάνες πέραν αυτών που αποδεικνύει άλλως των τεκμαρτών. Κατά το έτος 2006 προσαυζάνονται οι δαπάνες κατά 54.000 Ευρώ χωρίς κανένα αποδεικτικό δαπάνης, εκ μόνου του γεγονότος της ανάληψης του ποσού αυτού. Τελείως αόριστα ο έλεγχος θεωρεί ότι το ποσό αυτό δαπανήθηκε για οικοδομικές εργασίες, χωρίς να πραγματοποιήσει έστω διασταυρωτικό έλεγχο στον αντισυμβαλλόμενο εργολάβο για να διαπιστώσει αν πράγματι το επίμαχο ποσό κατέληξε σε αυτόν. Ως προς τον υπ' αριθ. Λογαριασμό της Τράπεζας Πειραιώς, πρόκειται για ποσά που έλαβε η δικαιούχος του λογαριασμού κόρη του από τη συμμετοχή

της στο πρόγραμμα ERASMUS. Ο ισχυρισμός αυτός δεν φαίνεται να αξιολογήθηκε από τον έλεγχο. Ως προς τον υπ' αριθ. λογαριασμό της Τράπεζας EUROBANK, όπως προκύπτει από την σχετική ανάλυση λογαριασμού που καταθέτει, κατά το 2012 η άλλη κόρη του,, έλαβε μέσω του λογαριασμού αυτού καθαρές αμοιβές από τον ΟΤΕ PLUS ύψους 1.681,76 Ευρώ. Επίσης, από την βεβαίωση αποδοχών την «..... ΑΕ» προκύπτει ότι μέσω του ίδιου λογαριασμού κατέθεσε στην κόρη του κατά το έτος 2013 ποσό 1.450,22 Ευρώ. Ούτε τα ποσά αυτά ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο. Επίσης η κόρη του δεν είναι προστατευόμενο μέλος και δεν θα πρέπει να ληφθούν υπόψη στον εν λόγω φορολογικό στοιχείο που την αφορούν.

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 2005, 2008, 2010 και 2011 (χρήσεις 2004, 2007, 2009-2010).

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, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.».

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 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 προσηκόντα 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, 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 δημοσίευσής 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 δημοσίευσής 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 δημοσίευσής 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 2005,2008, 2010 και 2011 (χρήσεις 2004, 2007, 2009 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. 2016 ΕΞ ΕΜΠ 15/03/2016 με επισυναπτόμενη την με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΣΥΠ.ΥΠΟΔ. ΕΙ 2016 ΕΜΠ Πορισματική Έκθεση της ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ της Οικονομικής Επιθεωρήτριας, σε συνδυασμό με την υπ' αριθμ. με την αριθ. 337/27-01-2017 απόφασή της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης, βάσει των οποίων εκδόθηκε η υπ' αριθμ. ../10-02-2017 αρχική εντολή ελέγχου στο όνομα 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 πενταετούς προθεσμίας, 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 2004, 2007, 2009 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 2004, 2007, 2009 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 31/12/2010 για τη χρήση 2004, κατά την 31/12/2013 για τη χρήση 2007, κατά την 31/12/2015 για τη χρήση 2009 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 2004, 2007, 2009 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 τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο περί των αδικαιολόγητων καταθέσεων από τον έλεγχο και των πραγματικών δαπανών του προσφεύγοντος για το οικονομικό έτος 2014.

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, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής, ΚΦΕ), που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (Α' 151) και ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω, χρόνο (οικονομικά έτη 2005 έως 2014), ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«στο άρθρο 1, ότι «Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι

προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2», στο άρθρο 3, ότι «1. Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος. 2. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους.», στο άρθρο 4 (αντίστοιχο το άρθρο 2 του ν.δ. 3323/1955), 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 προσέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: Α-Β. Εισόδημα από ακίνητα. Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες. Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις. ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή. 3. Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α' έως Ζ' της προηγούμενης παραγράφου τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος.» και στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 (αντίστοιχη η παράγραφος 3 του άρθρου 45 του ν.δ. 3323/1955), όπως αυτή ίσχυε πριν από το ν. 3888/2010, ότι «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/94, «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 προσέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ...Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή...», ενώ σύμφωνα με τη διάταξη της **παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994**, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' και Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 εισάγεται μια διαδικαστική ρύθμιση, ή μάλλον διευκρινίζεται απερίφραστα και κατηγορηματικά ένα διαδικαστικό θέμα σχετικά με το βάρος απόδειξης σε αυτές τις περιπτώσεις. Έχει ήδη κριθεί και νομολογιακά, ότι η επίμαχη διάταξη δε χαρακτηρίζει ως εισόδημα προσαύξηση που δε φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά

του εισοδήματος, αλλά απλώς κατανέμει το βάρος απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογούμενου, της πρώτης περιοριζόμενης στην εξακρίβωση της περιουσιακής προσαύξησης και του δεύτερου βαρυνόμενου με την απόδειξη της φορολόγησης ή της νόμιμης απαλλαγής από το φόρο ή της μη υπαγωγής σε φόρο των χρηματικών ποσών που τη δημιούργησαν (ΔΕΦΑΘ 3983/2015).

Σύμφωνα με πάγια νομολογία, ως «εισόδημα» κατά τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 4 και 48 παρ. 3 του ΚΦΕ (και των αντίστοιχων διατάξεων των άρθρων 2 και 45 παρ. 3 του ν.δ. 3323/1955), νοείται και φορολογείται η πρόσδοδος που παράγεται περιοδικά, από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, και αποτελεί το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή τον καρπό των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, όχι και κάθε άλλη, μη έχουσα τα παραπάνω γνωρίσματα, προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός κι αν με ειδική διάταξη νόμου θεωρείται εισόδημα, για την υπαγωγή του στο φόρο (βλ. ΣτΕ 3872/2013, 420/1999 επταμ., 1663/1994, 3342/1985, 1453/1982, 3514/1975, 2417/1965 κ.ά.).

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) «...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 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 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, αναφέρονται τα εξής: «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 περαιτέρω, με την ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «1. **Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας** κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος. 2. Γενικά, επισημαίνεται ότι **πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα** της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, **εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου....».**

Επειδή από το άρθρο 1 του Ν.5638/1932 (ΦΕΚ 307 Α') «περί καταθέσεως σε κοινό λογαριασμό», όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 1 του Ν.Δ. 951/1971 και διατηρήθηκε σε ισχύ με το άρθρο 124 περ. Δ' στοιχ. α' του Ν.Δ.118/1973, προκύπτει ότι χρηματική κατάθεση σε κοινό ανοικτό λογαριασμό τράπεζας στο όνομα δύο ή περισσότερων είναι εκείνη που περιέχει τον όρο, ότι μπορεί να γίνει χρήση, δηλαδή ανάληψη από τον κοινό αυτό λογαριασμό, από έναν ή περισσότερους από εκείνους στο όνομα των οποίων έγινε η κατάθεση, γιατί βάση της καταθέσεως

αυτής η κυριότητα περιέρχεται μεν στην Τράπεζα, σύμφωνα με τα άρθρα 806 και 830 του Α.Κ. και το άρθρο 2 παρ. 1 του Ν.Δ. της 17-7-/13-8-1923 "περί ειδικών διατάξεων επί Ανωνύμων Εταιρειών" (Ολ.ΑΠ 1092/1991), αλλά καθένας από εκείνους, στο όνομα των οποίων έγινε η κατάθεση, δικαιούται κατ' αρχήν να απαιτήσει και να αναλάβει εξ ιδίου δικαίου και όχι ως αντιπρόσωπος άλλου, κατ' άρθρο 211 Α.Κ., το σύνολο ή μέρος της καταθέσεως, χωρίς τη σύμπραξη των λοιπών συνδικαιούχων, οπότε γίνεται κύριος των αναληφθέντων χρημάτων και είναι αδιάφορο σε ποιον πράγματι από τους καταθέτες ανήκαν τα χρήματα, όπως αδιάφορη είναι και η μεταξύ των καταθετών σχέση που οδήγησε σε κατάθεση σε κοινό λογαριασμό, η οποία μόνο ενοχικές αξιώσεις μπορεί να δημιουργήσει σε βάρος εκείνου από τους δικαιούχους του κοινού λογαριασμού που προέβη στην ανάληψη των χρημάτων.

Επειδή, το Υπ. Οικονομικών στο με αρ. πρωτ. 1019577/6619/ΔΕΥ-Β'/20-2-2006 έγγραφό του αναφέρει ότι: «...Στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστώνεται η ύπαρξη κοινού τραπεζικού λογαριασμού θα πρέπει να εξεταστεί καταρχήν, με κριτήριο τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, εάν τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού είχαν τέτοια οικονομική δυνατότητα και στη συνέχεια να εξεταστεί από τα παραστατικά στοιχεία κατάθεσης, ποιοι κατέθεσαν τα σχετικά ποσά, από πού προέρχονται και ποιοι προέβαιναν σε αναλήψεις, διενεργώντας περαιτέρω ανακρίσεις και ζητώντας από τον ελεγχόμενο την προσκόμιση κάθε πρόσφορου νόμιμου αποδεικτικού στοιχείου που κατά την κρίση του ελεγχόμενου απαιτείται...». Φορολογικά, εφόσον δεν αποδεικνύεται ο «εν τοις πράγμασι» δικαιούχος με τα αντίστοιχα παραστατικά, ο λογαριασμός θεωρείται ότι ανήκει ισομερώς σε όλους τους συμμετέχοντες.

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, 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, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές), την οποία επικαλείται και ο προσφεύγων, ότι **κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, η φορολογούμενη ύλη (εν προκειμένω, εισόδημα) δεν επιτρέπεται να είναι πλασματική, αλλά πρέπει να είναι πραγματική** – Η ανεύρεση και ο προσδιορισμός του ύψους του πραγματικού φορολογητέου εισοδήματος χωρεί και με την εφαρμογή προβλεπόμενων στο νόμο τεκμηρίων, **εφόσον αυτά συνάδουν προς τα δεδομένα της κοινής πείρας**, συνδυαστικά ως προς τη βάση τους και το συμπέρασμά τους, ώστε να καταλείπεται στο φορολογούμενο εύλογη δυνατότητα επίκλησης και τεκμηρίωσης του αδικαιολόγητου της εφαρμογής τους στην περίπτωση του και ενόψει των ιδιαίτερων συνθηκών της, διότι, άλλως, καθίστανται ασύμβατα προς τις θεμελιώδεις αρχές της αναλογικότητας (των περιορισμών του δικαιώματος περιουσίας) και της φορολογικής ισότητας.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων η από ...07.2017 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, τη συνημμένη κατάσταση με τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών, τις δαπάνες και τα έσοδα ανά έτος και τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων προκύπτουν τα ακόλουθα για το έτος 2013:

Από την με αριθμό καταχώρησης/27-06-2014 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, οικ. έτους 2014, που υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα και τη σύζυγο του μέσω internet, προκύπτουν οι κάτωθι πραγματικές δαπάνες:

- Για τη «Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (παρ. 2 άρθρο 9 Κ.Φ.Ε.)» κωδικός 049 του Πίνακα 7 της υποβληθείσας δήλωσης δηλώθηκε ποσό ύψους 13.000,00€.
- Για «Έξοδα ιατρικής νοσοκομειακής και φαρμακευτικής περίθαλψης» κωδικός 049 του Πίνακα 7 της υποβληθείσας δήλωσης δηλώθηκε ποσό ύψους 1.245,57€.
- Για δαπάνη «Για την αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων κ.λ.π.» κωδικός 719 του Πίνακα 6 της υποβληθείσας δήλωσης δηλώθηκε ποσό ύψους 8.000,00€.
- Επιπροσθέτως, από την εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης ΦΕΦΠ προέκυψαν παρακρατηθέντες φόροι εισοδήματος συνολικού ποσού ύψους 17.286,39€, πλέον καταβληθείς φόρος εισοδήματος και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.730,81€, ήτοι συνολικό ποσό φόρων και εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 19.017,20€.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε προέκυψαν επιπροσθέτως:

- Δαπάνες που καταβλήθηκαν για τέλη κυκλοφορίας και ΕΤΑΚ ποσού ύψους 930,00€.
- Δαπάνες που καταβλήθηκαν για ασφάλεια ζωής ποσού ύψους 441,88€.

Με βάση τα ανωτέρω, το σύνολο των πραγματικών οικογενειακών δαπανών του προσφεύγοντος, της συζύγου του και του προστατευόμενου τέκνου του, για το υπό κρίση έτος, ανέρχεται στο ποσό των 42.634,65 €.

Επειδή, στην ως άνω υποβληθείσα από τον προσφεύγοντα και τη σύζυγο του δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, οικ. έτους 2014 δηλώνεται ως προστατευόμενο μέλος μόνο η κόρη του

Επειδή, με την παρούσα ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρέπει να εφαρμοστεί το τεκμήριο που προβλέπεται από το άρθρο 4 του Ν. 5638/1932, σύμφωνα με το οποίο τα χρήματα των κοινών λογαριασμών ανήκουν σε όλους τους συνδικαιούχους, κατ' ισομοιρία, ως προς τους κοινούς λογαριασμούς με δικαιούχους τις κόρες του.

Συγκεκριμένα από τον έλεγχο προέκυψε:

Το υπόλοιπο του υπ' αριθ. Λογαριασμού Ταμιευτηρίου της Εθνικής Τράπεζας με Δικαιούχο την κόρη του προσφεύγοντος και συνδικαιούχο την κόρη του παρουσιάζει κατά το έτος 2013 συνολικές καταθέσεις ύψους 17.875,73 €, συνολικές αναλήψεις ύψους 5.252,80€ και υπόλοιπο κατά την 31/12/2013 ύψους 20.064,63 €. Ο εν λόγω λογαριασμός πιστώνεται στις 06-02-2013 με το ποσό των 5.100,00 €, στις 26-03-2013 με το ποσό των 1.500,00 ευρώ, στις 17-07-2013 με το ποσό των 1.000,00 ευρώ και στις 05-11-2013 με το ποσό των 10.000,00 ευρώ. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο και από την από 21-09-2015 υπεύθυνη δήλωση που κατέθεσε ο προσφεύγων, προκύπτει, ότι από το ως άνω ποσό των συνολικών καταθέσεων ποσό ύψους 7.500,00 € προέρχεται από εξαγορά ασφαλιστηρίου συμβολαίου της INTERAMERIKAN με ασφαλιζόμενη την κόρη του, ενώ το υπόλοιπο τεκμαίρεται ότι προέρχεται από καταθέσεις του ιδίου, δεδομένου ότι η κόρη του δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικ. έτος 2014 και το ποσό των 1.255,20 ευρώ που έλαβε για το έτος 2013 από τη συμμετοχή της σε πρόγραμμα κινητικότητας των φοιτητών ERASMUS κατατέθηκε στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της ΤΡΑΠΕΖΑΣ ΠΕΙΡΑΙΩΣ, ο οποίος κατά την 31/12/2013 παρουσίαζε υπόλοιπο 0,73 €. Επομένως το ύψος του τραπεζικού υπολοίπου του ως άνω λογαριασμού που αφορά τον προσφεύγοντα μεταβάλλεται σε 12.564,63 €. (20.064,63-7.500,00).

Επειδή, από τη συνημμένη κατάσταση Πίνακας Νο 1 (Προσδιορισμός Ετήσιων Δαπανών και Εσόδων) της υπ' αριθμ. ΔΕΣΥΠ.ΥΠΟΔ. ΕΙ 2016 ΕΜΠ Πορισματικής Έκθεσης της Οικονομικής Επιθεωρήτριας κ^{ας}, προκύπτει ότι καταλογίστηκε «ως λοιπές οικογενειακές δαπάνες» ποσό 11.000,00€ και ως «δαπάνες σπουδών τέκνου» ποσό 2.098,95 € αντίστοιχα, για το οικ. έτος 2014, χωρίς τα ως άνω ποσά να ανταποκρίνονται σε πραγματικές δαπάνες, σύμφωνα με τη μεθοδολογία του ελέγχου της Οικονομικής Επιθεώρησης.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, λαμβάνονται υπόψη οι πραγματικές δαπάνες διαβίωσης του προσφεύγοντος και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, δεδομένου ότι, βάσει του άρθρου 15 του ν. [2238/1994](#), οι προσδιοριζόμενες με αντικειμενικά κριτήρια δαπάνες και υπηρεσίες του [άρθρου 16](#) του ν. [2238/1994](#) δεν είναι μεγαλύτερες από το συνολικό καθαρό εισόδημα τους των κατηγοριών Α΄ έως Ζ΄, και συνεπώς δε λαμβάνονται υπόψη.

Επειδή, στη συνημμένη κατάσταση Πίνακας Νο 2, με τα υπόλοιπα των τραπεζικών καταθέσεων του προσφεύγοντος κατ' έτος, αναφέρεται ως υπόλοιπο κατά την 31/12/2013 στον υπ' αριθ. Λογαριασμό της Εθνικής Τράπεζας με δικαιούχους τις κόρες του ποσό 20.064,63€, ενώ από το εν λόγω ποσό, 7.500,00€ ανήκουν στην κόρη του μη προστατευόμενο μέλος.

Βάσει των προεκτεθέντων, οι συνολικές πραγματικές οικογενειακές δαπάνες του προσφεύγοντος ανέρχονται στο ποσό των 42.634,65 €, το υπόλοιπο διαθέσιμο του εισόδημα ανέρχεται στο ποσό των 44.444,30 € και ο «**Πίνακας αρνητικών - θετικών διαφορών για το οικονομικό έτος 2014**» αναμορφώνεται ως εξής:

Έτος	Σύνολο τραπεζικού υπολοίπου πλέον προθεσμιακές καταθέσεις	Ετήσια αύξηση ή μείωση Τραπεζικού Υπολοίπου	Ετήσιο Διαθέσιμο Υπόλοιπο	Αρνητικές ή θετικές διαφορές €
2013	152.791,22	31.739,67	44.444,30	12.704,63

Από τον ως άνω πίνακα προκύπτει για το υπό κρίση έτος, θετική διαφορά ύψους 12.704,63 €, ετήσια αύξηση του τραπεζικού υπολοίπου κατά το ποσό των 31.739,67 € και αύξηση του υπολοίπου των αποταμιεύσεων τέλους του έτους, σε σχέση με αυτό του προηγούμενου, σε μέγεθος που είναι μικρότερο από το ετήσιο διαθέσιμο υπόλοιπο του έτους από εμφανείς πηγές και εισοδήματα.

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 ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 07/07/2017 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, 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 οι επίμαχες καταθέσεις και το

τραπεζικό υπόλοιπο καλύπτονται από το διαθέσιμο εισόδημα του υπό κρίση έτους και κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος 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 του « του» – **Α.Φ.Μ.**, καθώς:

Α. την τροποποίηση της παρακάτω πράξης:

- 1) Της με αριθμό **.././07-07-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. Έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, για τους λόγους που αναφέρονται στο σκεπτικό της παρούσας.

Β. Την ακύρωση των παρακάτω πράξεων:

- 1) Της με αριθμό **.././07-07-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης,
- 2) Της με αριθμό **.././07-07-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης,
- 3) Της με αριθμό **.././07-07-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης και,
- 4) Της με αριθμό **.././07-07-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης λόγω παραγραφής.

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2014

Α. Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2014 με την παρούσα απόφαση

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και ακίνητα	49.043,90	49.043,90	49.043,90
Προσαύξηση περιουσίας άρθ. 48 § 3 ν. 2238/94	0,00	7.894,32	0,00
Φορολογητέο εισόδημα	49.043,90	56.938,22	49.043,90

Α. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Εισοδήματα 01/01/2013 – 31/12/2013	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	49.043,90	56.938,22	49.043,90	0,00

Χρεωστικό ποσό	1.236,86	3.289,38	1.236,86	0,00
Εισφορά αλληλεγγύης	-183,56	543,71	-183,56	0,00
Πρόσθετος φόρος εισφοράς αλληλεγγύης		538,18	0,00	0,00
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης	308,00	308,00	308,00	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 120%		1.518,86	0,00	0,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	1.357,71	6.194,54	1.357,71	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.