



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη : 22/02/2018

Αριθμός απόφασης: 504

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 της «..... του» με ΑΦΜ, με διεύθυνση κατοικίας στην Θεσσαλονίκης , επί της οδού αρ.-Τ.Κ., κατά : α) της με αριθμ. **../..-09-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, β) της με αριθμ. **../..-09-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, γ) της με αριθμ. **../..-09-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, δ) της με αριθμ. **../..-09-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, ε) της με αριθμ. **../..-09-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, στ) της

με αριθμ. **..Ι..Ι..-09-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, ζ) της με αριθμ. **..Ι..Ι..-09-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και ε) της με αριθμ. **..Ι..Ι..-09-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του Ν. 3986/2011 του έτους 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης.

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 της προσφεύγουσας, 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. **..Ι..Ι..-09-2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης οικον. έτους 2008 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 12.438,91 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 14.926,69 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 27.365,60 €.

-Με την υπ' αριθμ. **..Ι..Ι..-09-2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης οικον. έτους 2009 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 5.625,28 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 6.750,34 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 12.375,62 €.

-Με την υπ' αριθμ. **..Ι..Ι..-09-2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης οικον. έτους 2010 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 6.680,09 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 8.016,11 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 14.696,20 €.

-Με την υπ' αριθμ. **..Ι..Ι..-09-2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης οικον. έτους 2011 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 5.967,04 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 7.160,45 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 13.127,49 €.

-Με την υπ' αριθμ. **..Ι..Ι..-09-2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης οικον. έτους 2012 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 1.257,77 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 58,50 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 1.509,32 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 2.825,59 €.

-Με την υπ' αριθμ. **..Ι...Ι...-09-2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης οικον. έτους 2013 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 1.724,36 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 1.724,36 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 3.448,72 €.

-Με την υπ' αριθμ. **..Ι...Ι...-09-2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης οικον. έτους 2014 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 1.423,94 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 1.082,19 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 2.506,13 €.

-Με την υπ' αριθμ. **..Ι...Ι...-09-2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας έκτακτη εισφορά αλληλεγγύης ύψους 581,91 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στις χρήσεις 2007-2013 από τη 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. **.../25-01-2017** σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. **..../8/Υ...-πβ'/20-01-2017** έγγραφο της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος, με την από **..Ι.../2016** συνημμένη έκθεση ελέγχου εισοδήματος, λόγω προσαύξησης της περιουσίας που προέκυψε από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας.

Δυνάμει της υπ' αρ. ΕΔ.**..../...../16-12-2014** Εισαγγελικής παραγγελίας, πραγματοποιήθηκε άρση του φορολογικού και τραπεζικού απορρήτου της προσφεύγουσας και διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος από την Υποδιεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος, σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 44 του Ν. 4249/2014 και της υπ' αριθ. 7001/2/1445-κζ' από 23-7-2012 Κοινής Υπουργικής Απόφασης (Φ.Ε.Κ.Β2232), με σκοπό την διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών της υποχρεώσεων. Από τον ανωτέρω έλεγχο της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος, προέκυψε προσαύξηση περιουσίας της προσφεύγουσας, για τις χρήσεις 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013 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 ατομικών και κοινών τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις για τις οποίες, συντάχθηκε η από **...-2016** έκθεση ελέγχου από την Υποδιεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος, η οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης. Σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω έκθεσης ελέγχου, σε συνδυασμό με την εκτέλεση του ειδικού λογισμικού ελέγχου προσαύξησης περιουσίας της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε, ότι προέκυψαν ανά έτος πρωτογενείς καταθέσεις (πιστώσεις), οι οποίες έχρηζαν περαιτέρω

διερεύνησης καθώς δεν δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα της προσφεύγουσας στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Αφού λήφθηκε υπόψη το υπόμνημα και τα δικαιολογητικά που κατέθεσε η προσφεύγουσα στο από 29/05/2017 έγγραφο αίτημα του ελέγχου του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 για παροχή εξηγήσεων, σχετικά με τις αδικαιολόγητες καταθέσεις (πιστώσεις), που προέκυψαν ανά έτος, από την περαιτέρω επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών και τα απαντητικά έγγραφα της Διεύθυνσης Κανονιστικής Συμμόρφωσης των Τραπεζών, η φορολογούσα αρχή διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας, κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 ανά έτος, ως ακολούθως:

A/A	ΟΙΚ. ΕΤΗ - ΧΡΗΣΕΙΣ	ΠΟΣΑ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΠΗΓΗ
1	Οικονομικό έτος 2008 - (χρήση 2007)	35.642,66	ΑΓΝΩΣΤΗΣ ΠΗΓΗΣ (ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ)
2	Οικονομικό έτος 2009 - (χρήση 2008)	19.585,38	ΑΓΝΩΣΤΗΣ ΠΗΓΗΣ (ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ)
3	Οικονομικό έτος 2010 - (χρήση 2009)	23.050,72	ΑΓΝΩΣΤΗΣ ΠΗΓΗΣ (ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ)
4	Οικονομικό έτος 2011 - (χρήση 2010)	20.355,56	ΑΓΝΩΣΤΗΣ ΠΗΓΗΣ (ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ)
5	Οικονομικό έτος 2012 - (χρήση 2011)	5.850,00	ΑΓΝΩΣΤΗΣ ΠΗΓΗΣ (ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ)
6	Οικονομικό έτος 2013 - (χρήση 2012)	2.400,00	ΑΓΝΩΣΤΗΣ ΠΗΓΗΣ (ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ)
7	Οικονομικό έτος 2014- (χρήση 2013)	0,00	ΑΓΝΩΣΤΗΣ ΠΗΓΗΣ (ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ)

Επιπροσθέτως, κατά τον έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών προϊόντων που διέθετε η προσφεύγουσα, διαπιστώθηκε ότι πραγματοποίησε κατά τα υπό κρίση έτη δαπάνες μέσω πιστωτικών καρτών, τις οποίες δεν συμπεριέλαβε ή τις δήλωνε ανακριβώς στον κωδικό 727 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του αντίστοιχου οικονομικού έτους, ως ακολούθως:

A/A	ΟΙΚ. ΕΤΗ - ΧΡΗΣΕΙΣ	ΚΩΔ 727 ΤΗΣ ΦΟΡΟΛ ΔΗΛΩΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ €	ΚΩΔ 727 ΤΗΣ ΦΟΡΟΛ. ΔΗΛΩΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ €
1	Οικονομικό έτος 2008 - (χρήση 2007)	3.500,00	12.956,96
2	Οικονομικό έτος 2009 - (χρήση 2008)	5.200,00	13.605,82
3	Οικονομικό έτος 2010 - (χρήση 2009)	6.100,00	12.388,29
4	Οικονομικό έτος 2011 - (χρήση 2010)	0,00	4.142,81
5	Οικονομικό έτος 2012 - (χρήση 2011)	0,00	3.877,56
6	Οικονομικό έτος 2013 - (χρήση 2012)	0,00	6.791,36
7	Οικονομικό έτος 2014- (χρήση 2013)	0,00	5.783,16

Στους λογαριασμούς που η προσφεύγουσα ήταν μοναδική δικαιούχος του λογαριασμού τα ποσά καταλογίστηκαν αυτούσια στην ίδια. Για τα ποσά που κατατέθηκαν σε λογαριασμούς που η προσφεύγουσα ήταν συνδικαιούχος και τα οποία ο έλεγχος δεν μπόρεσε να ταυτοποιήσει με τον πραγματικό δικαιούχο των πιστώσεων, τα καταλόγισε κατ' ισομοιρία στους δικαιούχους σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 5638/1932, τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 5638/1932, τις διατάξεις της παρ. 18 της ΠΟΛ. 1033/21-2-2013 και της παρ. 3 της ΠΟΛ. 1228/16-10-2014.

Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης 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 η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Μη νόμιμη εφαρμογή των παρατιθέμενων διατάξεων, των άρθρων 15 παρ 3 του Ν. 3888/2010, 48 του Ν. 2238/1994 και των ΠΟΛ 1095/2011, 1033/2013 (παρ. 18) και 1228/2014 (παρ. 3). Οι διαφορές που εντοπίστηκαν στις χρήσεις 2007-2010, συναρτώνται, απολύτως και αμιγώς, με επιχειρηματική δραστηριότητα τρίτου προσώπου που τυγχάνει να είναι και ο κύριος δικαιούχος των αναφερόμενων λογαριασμών, και δη του πατέρα της (με τρεις κατά τα λοιπά συνδικαιούχους ήτοι, την προσφεύγουσα, τη μητέρα της και την αδελφή της). Η προσφεύγουσα αναζήτησε και προσκόμισε όλα τα αναφερόμενα τιμολόγια που αποδεικνύουν τα όσα επικαλείται. Η κρίση του ελέγχου ότι η επίκληση των τιμολογίων δεν επαρκεί προς πλήρη απόδειξη, καταστρατηγεί πλήρως το βάρος της απόδειξης, όπως αυτό εκ των ανωτέρω διατάξεων οριοθετείται. Παραβίαση όλου του πλέγματος των θεμελιωδών δικαιωμάτων. Η κρίση περί μη επαρκούς απόδειξης, δια της μη στάθμισης ενός εκάστου τιμολογίου που αποδέχεται ο έλεγχος με τον τρόπο εξόφλησης του, υπερβαίνει την υποχρέωση της για απόδειξη δια της αντικειμενικής δυνατότητας προσβάσεώς της σε στοιχεία που αφορούν το πρόσωπο της. Σε σχέση με τα ποσά που της

καταλογίζονται αυτούσια, δηλαδή ως προς τις καταθέσεις που είναι η μόνη δικαιούχος, οφείλονται σε επιστροφή χρημάτων από σύμβαση ανοικτού προσωπικού δανείου που είχε συνάψει με την Ε. Τ. Ε. Α.Ε. προκειμένου να συνδράμει στον τότε αρραβωνιαστικό της (διάστημα 10/2006 έως 05/2010), ο οποίος βρισκόταν σε δεινή οικονομική κατάσταση, στον οποίο δάνεισε ποσό ύψους 26.000,00 €. (14.000,00 € από το δάνειο και 12.000,00 € από τις αποταμιεύσεις της). Προς εξόφληση του ως άνω ποσού λάμβανε χώρα κατάθεση ενός ποσού κατά τακτά διαστήματα σε τραπεζικό της λογαριασμό με συνδικαιούχο τη μητέρα της. Οι ανωτέρω δύο αιτιάσεις απορρίφθηκαν από τον έλεγχο με την επίκληση των αποφάσεων του ΣτΕ 1225/2017 και 884/2016. Ο έλεγχος επιτηδευμένα και προφανώς στοχευμένα και αποσπασματικά επικαλείται τμήματα από τις ως άνω αποφάσεις του Ανωτάτου Ακυρωτικού, από τις οποίες προκύπτει ότι τα αναφερόμενα εν σχέση με την υποχρέωση του φορολογούμενου συναρτώνται με το ζήτημα της αντιστροφής ή μη του βάρους απόδειξης και με το γεγονός ότι στοιχεία έμμεσης απόδειξης μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία ο φορολογούμενος προβαίνει σε έμβασμα στο εξωτερικό δια του λογαριασμού του με αποτέλεσμα να μπορεί να συναχθεί - άλλως να τεκμαίρεται βασίμως - ότι ως δικαιούχος εμβάσματος δύναται να αποδείξει τον τρόπο και την πηγή προέλευσης του αντικειμένου του εμβάσματος. Ο έλεγχος θα έπρεπε να εκδώσει εντολή ελέγχου σε βάρος του κύριου δικαιούχου, τον οποίο αφορούν τα επίμαχα τιμολόγια και να τον υποχρεώσει - ως προκύπτει από τις διατάξεις - να αποδείξει με κάθε πρόσφορο τρόπο τη μη επαύξηση της περιουσίας του από έκνομη αιτία.

- 2) Μη νόμιμη προσθήκη με τον οριστικό προσδιορισμό, το πρώτον, της μη δικαιολόγησης της πηγής προέλευσης των χρημάτων που κατεβλήθησαν για αγορά ακινήτου στην στις 26-07-2011. Όπως απορρέει από το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. προ του οριστικού προσδιορισμού η διοίκηση προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό ο οποίος απαιτείται να είναι πλήρως και επαρκώς τεκμηριωμένος, υπό την έννοια κυρίως της δυνατότητας του φορολογούμενου να λαμβάνει πλήρη γνώση, ζητώντας και έγγραφα στα οποία στηρίχθηκε ο έλεγχος. Στην προκείμενη περίπτωση ο προσωρινός προσδιορισμός δεν περιέλαβε οτιδήποτε σε σχέση με τη μη δικαιολόγηση των χρημάτων για την αγορά ακινήτου στην, ακόμα και υπό την εκδοχή έγγραφου σχετικού με αυτό ερωτήματος. Συνεπώς κατά το μέρος αυτό είναι ακυρωτέος για παράβαση των ανωτέρω δικαιοκρατικών της εγγυήσεων.
- 3) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για διενέργεια ελέγχου και επιβολή φόρων για τα οικονομικά έτη 2008, 2009, 2010 και 2011. 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. (Σχέτ ΣτΕ Ολομ. 1738/2017). Ειδικώς ως προς τις καταθέσεις φορολογούμενου σε ημεδαπές τράπεζες, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας διέθετε, τη δυνατότητα να ζητεί από κάθε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα πληροφορίες για τις τραπεζικές καταθέσεις του φορολογούμενου,

αίροντας κατ' αυτό τον τρόπο το τραπεζικό απόρρητο, μέσα στην πενταετή παραγραφή του δικαιώματος του. Κατά συνέπεια, τα στοιχεία των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογουμένου στις ημεδαπές τράπεζες ευρίσκονταν ανά πάσα στιγμή στη διάθεση του φορολογικού ελέγχου ή, τουλάχιστον, ο φορολογικός έλεγχος μπορούσε ανά πάσα στιγμή να λάβει γνώση αυτών. Για τον λόγο αυτό, τα εν λόγω στοιχεία δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως στοιχεία, τα οποία δεν είχε, ούτε μπορούσε να έχει δικαιολογημένα υπόψη του ο έφορος κατά τον αρχικό έλεγχο ή την αρχική φορολογική εγγραφή.

- 4) Σε σχέση εξάλλου με τις δαπάνες των πιστωτικών καρτών ενός εκάστου έτους και τη μη συμπερίληψή τους στον κωδικό 727 δεν υφίστατο ουδεμία υποχρέωση συμπερίληψής τους στον κωδικό 727, αφ' ενός διότι οι χρεώσεις δεν αφορούσαν τόκους δανείων αφ' ετέρου διότι δεν σχετίζονταν με αγορά μη καταναλωτικών αγαθών πολυτελείας (αγορά αυτοκινήτου, μηχανήματος, έργου τέχνης κλπ.). Ενόψει των ανωτέρω μη ορθώς της καταλογίστηκαν οι εν λόγω διαφορές ως εισόδημα από άγνωστη πηγή και συνεπώς οι προσβαλλόμενες πρέπει να ακυρωθούν για μη ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των προεκτεθεισών διατάξεων.
- 5) Παράβαση νόμου - μη ορθή εφαρμογή διατάξεως άρθρου 26 ν. 3943/2011 σε σχέση με τον πρόσθετο φόρο - περαιτέρω, μη ορθή εφαρμογή δυσμενέστερων από άποψη διαχρονικού δικαίου διατάξεων του ν. 3943/2011 έναντι αυτών των ν. 4174/2013 και 4337/2015. Σύμφωνα με το άρθρο 58 του ν. 4174/2013, όπως αυτό αντικαταστάθηκε και ισχύει από την παρ 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, «β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση...».

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο περί της μη νόμιμης προσθήκης με τον οριστικό προσδιορισμό, των χρημάτων που κατεβλήθησαν για αγορά ακινήτου στην Κασσάνδρα στις 26-07-2011 και για μη κλήση προς ακρόαση.

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του.».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999),

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. 2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι: α) ..., δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,, ...», σύμφωνα δε με την αιτιολογική έκθεση «Με τις διατάξεις του άρθρου 45 ορίζεται, ότι η είσπραξη του φόρου γίνεται δυνάμει άμεσα εκτελεστού τίτλου που στην περίπτωση ... διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου είναι η πράξη τελικού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,....».

Επειδή, εν προκειμένω η φορολογική αρχή απέστειλε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθ. πρωτ./29-05-2017 έγγραφο αίτημα με το οποίο της ζητήθηκε να δικαιολογήσει την πηγή προέλευσης των χρημάτων με τα οποία αγόρασε το ακίνητο στην στις 26/07/2011, και στο οποίο η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε εγγράφως.

Δεδομένου δε ότι η φορολογούσα αρχή δεν συμπεριέλαβε το εν λόγω ποσό ούτε στο υπ' αριθ/...-...-2017 Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, ούτε στην

συνημμένη πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του αντίστοιχου οικ. έτους, ούτε προέκυψε καταλογισμός με την αντίστοιχη πράξη του οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εξ αυτού του λόγου, όπως αποδεικνύεται από την από ../09/2017 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Ως εκ τούτου ο περί αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος και καταχρηστικώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των οικονομικών ετών 2008, 2009, 2010 και 2011 (χρήσεις 2007, 2008, 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 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, 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 2008,2009, 2010 και 2011 (χρήσεις 2007, 2008, 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. .../Υ...-πβ'/20-01-2017 έγγραφο της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος, με την από .../2016 συνημμένη έκθεση ελέγχου, λόγω προσαύξησης της περιουσίας που προέκυψε από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, βάσει της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. .../01-2017 εντολή ελέγχου από την φορολογούσα αρχή. 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 2007, 2008, 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 έκθεση ελέγχου, που αποτέλεσε την αιτία του κρινόμενου ελέγχου, δεν προκύπτει, πέραν της επεξεργασίας των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, 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 2007, 2008, 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 31/12/2013 για τη χρήση 2007, κατά την 31/12/2014 για τη χρήση 2008, 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 2007,

2008, 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 της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός για τις ως άνω χρήσεις και παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών που αφορούν τις εν λόγω χρήσεις.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο περί του ότι δεν υφίστατο υποχρέωση συμπερίληψης των δαπανών των πιστωτικών καρτών ενός εκάστου έτους στον κωδικό 727 της φορολογικής δήλωσης.

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, στο άρθρο 17- Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του φορολογούμενου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για: α)..... στ) Απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής. Στο ποσό της δαπάνης αυτής περιλαμβάνεται και το ποσό των οικείων τόκων στους οποίους περιλαμβάνονται και οι τυχόν τόκοι υπερημερίας».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 5 του Ν. 2873/2000 αντικαταστάθηκε το πρώτο εδάφιο της περίπτωσης στ' του άρθρου 17 του Ν. 2238/94 και με τις νέες διατάξεις καταργήθηκε από 1.1.2001 ως τεκμαρτή δαπάνη η εξόφληση υποχρεώσεων από τη χρήση καρτών πιστωτικών ή πληρωμών, εκτός των χρεωστικών καρτών.

Επειδή με την **Αρ.Πρωτ.: 1036441/632/A0012/ΠΟΛ 1099/04.04.2001** Εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα την κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων [3](#), [4](#), [5](#), [8](#) και [39 του ν.2873/2000](#) «Φορολογικές ελαφρύνσεις και απλουστεύσεις και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 285 Α'), οι οποίες αναφέρονται σε θέματα φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, διευκρινίσθηκε ότι:

«Άρθρο 5- Τεκμήρια δαπανών διαβίωσης 3. Με την [παράγραφο 3 του άρθρου 5 του κοινοποιούμενου νόμου αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της περίπτωσης στ' του \[άρθρου 17 του ν. 2238/1994\]\(#\). Με τις νέες διατάξεις καταργείται το τεκμήριο δαπάνης από τις πιστωτικές κάρτες όταν ο υπόχρεος αγοράζει καταναλωτικό αγαθό μέσω αυτών. Τονίζεται ότι, όταν ο φορολογούμενος αγοράζει μη καταναλωτικά αγαθά, από αυτά που αποτελούν τεκμήριο με βάση τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2238/1994, η δαπάνη που καταβάλλει αποτελεί τεκμήριο, ανεξάρτητα από τον τρόπο που την καταβάλλει.».](#)

Κατά τις οδηγίες της Διοίκησης, στους αντίστοιχους κωδικούς 727-728 αναγράφεται το ποσό που καταβλήθηκε για την τοκοχρεολυτική απόσβεση όλων των δανείων, ή πιστώσεων ή χρεώσεων των πιστωτικών καρτών, εφόσον οι χρεώσεις αυτές οφείλονται σε αγορά μη καταναλωτικών αγαθών μέσω αυτών των πιστωτικών καρτών, (αγορά αυτοκινήτου, μηχανήματος, πινάκων ζωγραφικής και λοιπών περιουσιακών στοιχείων). Δεν αναγράφονται στους ως άνω κωδικούς αγορές που γίνονται μέσω πιστωτικών καρτών για καταναλωτικά αγαθά.

Επειδή, στην παρ 5 του [άρθρου 9 του Ν. 4174/13](#) (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «5. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος ακολούθησε τις εγκυκλίους της φορολογικής Διοίκησης αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση, η δήλωσή του δε θεωρείται ανακριβής ή δε θεωρείται ότι παρέλειψε να υποβάλει δήλωση, κατά περίπτωση.».

Επειδή, από την από .../2017 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, δεν προκύπτει, κατά τον έλεγχο των τραπεζικών προϊόντων η αιτία που αφορούν οι εν λόγω δαπάνες που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα μέσω πιστωτικών καρτών ώστε να προκύπτει με βεβαιότητα η υποχρέωση της να τις συμπεριλάβει στον κωδικό 727 του Ε1 των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλλε για τα υπό κρίση έτη.

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.

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον πέμπτο προβαλλόμενο λόγο περί μη ορθής των πρόσθετων φόρων λόγω της εφαρμογής των δυσμενέστερων από άποψη διαχρονικού δικαίου διατάξεων του ν. 3943/2011 έναντι αυτών των ν. 4174/2013 και 4337/2015.

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

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

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

[...]

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

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

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

«Άρθρο 58

Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

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

. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ. **././.-09-2017** πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επεικέστερη, ως ακολούθως:

- Υπ' αριθμ. **././.-09-2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012:

Διαφορά φόρου: **1.257,77 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (50 μήνες X 0,73% = 36,5%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	1.509,32 €	628,89€	459,09€	1.087,98 €	1.087,98 €

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται 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 της «..... του» με **ΑΦΜ**, καθώς:

Α. την τροποποίηση των παρακάτω πράξεων:

- 1) Της με αριθμό **.././.-09-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. Έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης ως προς την εφαρμογή της ευνοϊκότερης σχετικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων και,
- 2) Της με αριθμό **.././.-09-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. Έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, λόγω της διαγραφής της διαφοράς της τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται για τους λόγους που αναφέρονται στο σκεπτικό της παρούσας

Β. Την ακύρωση των παρακάτω πράξεων:

- 1) Της με αριθμό **.././.-09-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης και,
- 2) Της με αριθμό **.././.-09-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης και,
- 3) Της με αριθμό **.././.-09-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης και,
- 4) Της με αριθμό **.././.-09-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης και,
- 5) Της με αριθμό **.././.-09-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 του έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, λόγω παραγραφής.
- 6) Της με αριθμό **.././.-09-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, λόγω της διαγραφής της διαφοράς της τεκμαρτής δαπάνης για τους λόγους που αναφέρονται στο σκεπτικό της παρούσας.

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2012

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

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Εισόδημα από μισθούς και ακίνητα	12.600,37	12.600,37	12.600,37
Προσαύξηση περιουσίας άρθ. 48 § 3 ν. 2238/94	0,00	5.850,00	5.850,00
Φορολογητέο εισόδημα	12.600,37	18.450,37	18.450,37

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2013

Α. Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2013 με την παρούσα απόφαση

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Εισόδημα από μισθούς και ακίνητα	11.571,33	11.571,33	11.571,33
Προσαύξηση περιουσίας άρθ. 48 § 3 ν. 2238/94	0,00	2.400,00	2.400,00
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	2.446,94	6.838,40	46,94
Φορολογητέο εισόδημα	14.018,27	20.809,63	14.018,27

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Εισοδήματα 01/01/2011 – 31/12/2011	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	12.600,37	18.450,37	18.450,37	5.850,00
Χρεωστικό ποσό	536,02	1.793,79	1.793,79	1.257,77
Προκαταβολή φόρου	171,31	171,31	171,31	0,00
Εισφορά αλληλεγγύης	126,00	184,50	184,50	58,50
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		1.509,32	1.087,98	1.087,98
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	833,33	3.658,92	3.237,58	2.404,25
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	2.404,25 €			

Εισοδήματα 01/01/2012 – 31/12/2012	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	14.018,27	20.809,63	14.018,27	0,00
Χρεωστικό ποσό	78,39	1.802,75	78,39	0,00
Προκαταβολή φόρου	0,00	0,00	0,00	0,00
Εισφορά αλληλεγγύης	125,02	125,02	125,02	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		1.724,36	0,00	0,00
Σύνολο φόρων τελών &	203,41	3.652,13	203,41	0,00

εισφορών				
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.