



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη : 19/04/2018

Αριθμός απόφασης: 807

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 α) του «..... του» με **ΑΦΜ** και β) της «..... του» με **ΑΦΜ**, με διεύθυνση κατοικίας στη Θεσσαλονίκη, επί της οδού αρ. ../-Τ.Κ., κατά: α) της με αριθμ./**06-12-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007, β) της με αριθμ./**06-12-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, γ) της με αριθμ./**06-12-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, δ) της με αριθμ./**06-12-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, ε) της με αριθμ./**06-12-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και στ) της με αριθμ./06-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης.

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

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

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

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

-Με την υπ' αριθμ./06-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης οικον. έτους 2007 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 43.435,40 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 52.122,48 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 95.557,88 €.

-Με την υπ' αριθμ./06-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης οικον. έτους 2008 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 5.046,20 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 6.055,44 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 11.101,64 €.

-Με την υπ' αριθμ./06-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης οικον. έτους 2009 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 3.924,46 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 4.845,52 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 8.883,45 €.

-Με την υπ' αριθμ./06-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης οικον. έτους 2010 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 1.836,62 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 2.203,94 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 4.040,56 €.

-Με την υπ' αριθμ./06-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης οικον. έτους 2011 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 287,29 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 344,75 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 632,04 €.

-Με την υπ' αριθμ./06-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης οικον. έτους 2012 επιβλήθηκε σε βάρος

του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 171,73 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 31,27 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 243,60 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 446,60 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στις χρήσεις 2002-2011 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./28-11-2017 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης που εκδόθηκε σε αντικατάσταση της υπ' αριθμ. .../04-01-2017 εντολής.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ.-Ιδ'/22-12-2016 έγγραφο της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος, με την από 20/12/2016 συνημμένη έκθεση ελέγχου «πόθεν έσχες», που κοινοποιήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, λόγω προσαύξησης της περιουσίας που προέκυψε από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών των προσφευγόντων.

Δυνάμει της υπ' αρ. Α.Β.Μ.:...../12-04-2013 Εισαγγελικής παραγγελίας, της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης, πραγματοποιήθηκε άρση του φορολογικού και τραπεζικού απορρήτου του προσφεύγοντος, της συζύγου του και της κόρης του και διενεργήθηκε έλεγχος περιουσιακής κατάστασης «πόθεν έσχες», 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 τους υποχρεώσεων. Από τον ανωτέρω έλεγχο της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος, προέκυψε προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος και της συζύγου του, για τις χρήσεις 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, και 2011 από άγνωστη ή μη διαρκή πηγή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, που δεν δικαιολογείται (άρθρο 48 § 3 ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 και ισχύει).

Από την επεξεργασία των αγορών ακινήτων που προέβησαν οι προσφεύγοντες, καθώς και των ατομικών και κοινών τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος της συζύγου και της κόρης του, προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις για τις οποίες, συντάχθηκε η από 20-12-2016 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., διαπιστώθηκαν, πρωτογενείς καταθέσεις (πιστώσεις), οι οποίες έχρηζαν περαιτέρω διερεύνησης, καθώς δεν δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος και της συζύγου του, στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Από την επεξεργασία όλων των τραπεζικών προϊόντων και λογαριασμών από την Υποδιεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος, προέκυψε ότι οι προσφεύγοντες κατείχαν είτε ατομικά, είτε κοινά, διάφορα είδη τραπεζικών προϊόντων ανά τράπεζα και είδος λογαριασμού, ως ακολούθως:

Πίνακας με Τραπεζικά Προϊόντα			
ΤΡΑΠΕΖΑ	ΕΙΔΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΔΙΚΑΪΟΥΧΟΙ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	Βασικό Ταμιευτήριο Κ.	.....	1) 2) 3)
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	Βασικό Ταμιευτήριο Κ.	.....	1) 2) 3) 4)
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	Βασικό Ταμιευτήριο Κ.	.....	1) 2) 3) 4)
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	Βασικό Ταμιευτήριο Κ.	.....	1) 2) 3)
ΠΕΙΡΑΙΩΣ (πρώην ΑΤΕ)	ΜΔ	.....	1) 2)
ΕΘΝΙΚΗ	Ταμιευτηρίου	.....	1) 2)
ΕΘΝΙΚΗ	Ταμιευτηρίου	.....	.....
ALPHA BANK	Ταμιευτηρίου	.....	1) 2)
ALPHA	Ταμιευτηρίου	.....	1) 2)

Επίσης προέκυψαν αγορές ακινήτων για τον προσφεύγοντα, για τις οποίες δεν αιτιολογήθηκε η προέλευση των χρημάτων του τιμήματος, όπως παρατίθενται ακολούθως:

1) Αγορά ενός ημιυπόγειου ορόφου, εμβαδού 48 τ.μ., επί της οδού αριθ. .. και στην Θεσσαλονίκης, με ποσοστό ιδιοκτησίας 100% το 2006.

2) Αγορά μίας υπόγειας θέσης στάθμευσης, εμβαδού 10,857 τ.μ. επί της οδού αριθ.στην Θεσσαλονίκης με ποσοστό ιδιοκτησίας 100% το 2006.

3) Αγορά ενός ισογείου διαμερίσματος. εμβαδού 70,93 τ.μ. μικτά, επί της οδού αριθ. ... στην Θεσσαλονίκης με ποσοστό ιδιοκτησίας 100% το 2007.

Αφού λήφθηκε υπόψη το υπόμνημα και τα δικαιολογητικά που κατέθεσε ο προσφεύγων στο από 12/09/2016 έγγραφο αίτημα της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος για παροχή εξηγήσεων, καθώς και το υπόμνημα που κατέθεσε μετά την κοινοποίηση του υπ' αριθμ./-/-2017 Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, με τις πράξεις του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, σχετικά με τις αγορές ακινήτων, τις

άτυπες δωρεές, την ανάλωση κεφαλαίου παρελθόντων ετών και τις αδικαιολόγητες καταθέσεις (πιστώσεις), που προέκυψαν ανά έτος, από την περαιτέρω επεξεργασία των ως άνω στοιχείων, των τραπεζικών λογαριασμών και τα απαντητικά έγγραφα της Διεύθυνσης Κανονιστικής Συμμόρφωσης των Τραπεζών, η φορολογούσα αρχή διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος και της συζύγου του, 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 2007 - (χρήση 2006)	120.038,48	ΑΓΝΩΣΤΗΣ ΠΗΓΗΣ (ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ)
2	Οικονομικό έτος 2008 - (χρήση 2007)	20.530,21	ΑΓΝΩΣΤΗΣ ΠΗΓΗΣ (ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ)
3	Οικονομικό έτος 2009 - (χρήση 2008)	19.375,33	ΑΓΝΩΣΤΗΣ ΠΗΓΗΣ (ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ)
4	Οικονομικό έτος 2010 - (χρήση 2009)	11.170,27	ΑΓΝΩΣΤΗΣ ΠΗΓΗΣ (ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ)
5	Οικονομικό έτος 2011 - (χρήση 2010)	6.990,20	ΑΓΝΩΣΤΗΣ ΠΗΓΗΣ (ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ)
6	Οικονομικό έτος 2012 - (χρήση 2011)	1.584,08	ΑΓΝΩΣΤΗΣ ΠΗΓΗΣ (ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ)

Επιπροσθέτως, ο προσφεύγων επικαλέστηκε και λήφθηκε υπόψη, ανάλωση κεφαλαίου παρελθόντων ετών, από το οικ. έτος 2002 και για τα επόμενα. Από τον έλεγχο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2002-2012, διαπιστώθηκε ότι στη χρήση 2005 πούλησε ένα ακίνητο έναντι 250.000,00 €, από το οποίο χρησιμοποίησε ποσό για ανάλωση κεφαλαίου ύψους 68.000,00 € και για την κάλυψη αγορών ακινήτων στις χρήσεις 2006 και 2007 χρησιμοποίησε ποσό ύψους 75.000,00 €.

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 οι προσφεύγοντες ζητούν την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, επικαλούμενοι τους κάτωθι λόγους:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για διενέργεια ελέγχου και επιβολή φόρων για τις χρήσεις 2006, 2007, 2008, 2009 και 2010. Πενταετής 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. Μη εφαρμογή της δεκαετούς παραγραφής της παρ 4 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 και της εικοσαετούς παραγραφής της παρ 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ. 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 φορολογούμενου 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 (Σχρετ ΣτΕ 2934/2017, ΣτΕ 2935/2017).
- 2) Αναφορικά με τη χρήση 2011, όλες οι πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς των προσφευγόντων, αφορούν ποσά, τα οποία, χάριν εξυπηρέτησης τρίτου προσώπου, κατατέθηκαν στο λογαριασμό τους, προκειμένου, αφού τα αναλάβουν, να τα αποδώσουν στον πραγματικό δικαιούχο. Ενόψει των ανωτέρω, καμία υποχρέωση δεν είχαν να δηλώσουν τα σχετικά ποσά.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό των προσφευγόντων περί της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των οικονομικών ετών 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011 (χρήσεις 2006, 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, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της

παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «*Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.*».

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

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας **1738/2017** κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, ότι : «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που

καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

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

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

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

Επειδή, με την απόφαση **2932/2017** του ΣΤΕ ορίζεται ότι :«...τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν.

3862/2010, διότι παρατείνουν -ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣΤΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της 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 κρίνόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

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

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

Επειδή βάσει των ανωτέρω, και δεδομένου ότι για το οικονομικά έτη 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011 (χρήσεις 2006, 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.-ΙΔ'/22-12-2016 έγγραφο της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος, με την από 20/12/2016 συνημμένη έκθεση ελέγχου «πόθεν έσχες», ο οποίος διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθ. Α.Β.Μ.:...../12-04-2013 Εισαγγελικής παραγγελίας, της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης, και διαπιστώθηκε προσαύξηση της περιουσίας που προέκυψε από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών των προσφευγόντων, βάσει της οποίας εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ./04-01-2017 και/28-11-2017 εντολές ελέγχου από την φορολογούσα αρχή. Στις 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 στη δεκαετία 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 των προσφευγόντων, κάποιο πληροφοριακό στοιχείο που να δικαιολογεί την διενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής και ακολούθως την επέκταση του χρόνου παραγραφής στη δεκαετία.

Βάσει των ανωτέρω, για τις χρήσεις 2006, 2007, 2008, 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 31/12/2012 για τη χρήση 2006, 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 2006, 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 των προσφευγόντων γίνεται αποδεκτός για τις ως άνω χρήσεις.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο περί του ότι οι επίμαχες πιστώσεις στη χρήση 2011 αφορούν ποσά που κατατέθηκαν στους λογαριασμούς των προσφευγόντων χάριν εξυπηρέτησης τρίτου προσώπου

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 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 ελευθερίων 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 ορίζεται ότι: «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».

Με τη με αριθ. **ΠΟΛ. 1095/29.4.2011** εγκύκλιο ΥΠΟΙΚ, σχετικά με την ανωτέρω διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 που τροποποίησε την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, διευκρινίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «.....**2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν. 3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παρ. 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά. 3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και**

καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. **Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.** 4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις κ.λπ.....**11.** Η οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.....».

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, οι προσφεύγοντες απλά επικαλούνται γενικά και αόριστα ότι οι επίμαχες καταθέσεις αφορούν σε εξυπηρέτηση τρίτου προσώπου, χωρίς ούτε να το κατονομάζουν, ούτε και να προσκομίζουν έγγραφα ή άλλα στοιχεία προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού τους, ο ως άνω προβαλλόμενος λόγος απορρίπτεται ως «νόμω και ουσία» αβάσιμος.

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.**/06-12-2017** 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.**/06-12-2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012:

Διαφορά φόρου: **171,73 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (10%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (52 μήνες X 0,73% = 37,96%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	243,60 €	17,17€	65,19€	82,36 €	82,36 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από ...**/../2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των α) «..... του» με **ΑΦΜ** και β) «..... του» με **ΑΦΜ**, καθώς:

Α. την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση της με αριθμό**/06-12-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. Έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης και την τροποποίηση της ως προς την εφαρμογή της ευνοϊκότερης σχετικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων.

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

- 1)** Της με αριθμό**/06-12-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης και,
- 2)** Της με αριθμό**/06-12-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης και,
- 3)** Της με αριθμό**/06-12-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης και,
- 4)** Της με αριθμό**/06-12-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης και,

- 5) Της με αριθμό/06-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης λόγω παραγραφής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	171,73	171,73
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας με την παρούσα απόφαση	243,60	
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013		17,17
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		65,19
Εισφορά Αλληλεγγύης με την παρούσα απόφαση	31,27	31,27
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	446,60	285,36
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση		285,36 €

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.