



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Πληροφορίες : Γρ. Σκούρα

Τηλέφωνο : 2131604562

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα: 02/10/2017

Αριθμό απόφασης: 5356

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ.Α1036960 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 παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (φεκ β'1440/27-04-2017) Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή) καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 04/05/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, ως νόμιμης κληρονόμου της, ΑΦΜ, κατοίκου Χολαργού Αττικής, οδός, κατά των : α) **υπ' αριθμ. /15-06-2015** Οριστικής Πράξης διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, οικονομικού έτους 2004 (διαχειριστικής περιόδου

1.1.2003-31.12.2003) και β) **υπ' αριθμ./15-06-2015** Οριστικής Πράξης διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, οικονομικού έτους 2005 διαχειριστικής περιόδου 1.1.2004-31.12.2004 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις : α) **υπ' αριθμ./15-06-2015** Οριστική Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, οικονομικού έτους 2004 και β) **υπ' αριθμ./15-06-2015** Οριστική Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, οικονομικού έτους 2005, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 12/06/2015 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 04/05/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, ως νομίμου κληρονόμου της, ΑΦΜ, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./15-06-2015 Οριστική Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού οικονομικού έτους 2004 καταλογίσθηκε σε βάρος της αποβιώσασας ελεγχόμενης κύριος φόρος ποσού 393.229,15 €, πλέον 471.874,98 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικό ποσό 865.104,13 €.

β) Με την υπ' αριθμ./15-06-2015 Οριστική Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού οικονομικού έτους 2005 καταλογίσθηκε σε βάρος της αποβιώσασας ελεγχόμενης κύριος φόρος ποσού 252.435,70 €, πλέον 302.922,84 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικό ποσό 555.358,54 €.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου που αναφέρονται στην από 12/06/2015 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος εφαρμογής των διατάξεων του ν.2238/94, της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Χολαργού

Αιτία διενέργειας ελέγχου **στην αποβιώσασα ελεγχόμενη, ΑΦΜ**, αποτέλεσε η υπ'αριθμ. ΕΜΠ/07-03-2014 διαβιβασθείσα πληροφοριακή έκθεση ελέγχου από την Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (ΣΔΟΕ) προς την Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, η οποία την διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. Χολαργού λόγω αρμοδιότητας, και η οποία αποτελεί και αναπόσπαστο μέρος της συμπροσβαλλόμενης έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

Συγκεκριμένα στα πλαίσια της με αριθμ.πρωτ.ΑΒΜεισαγγελικής παραγγελίας προς τον Προϊστάμενο της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων του ΣΔΟΕ διενεργήθηκε έλεγχος στην κίνηση τραπεζικών λογαριασμών (όπως αυτοί προέκυψαν από τα στοιχεία της δικογραφίας) και συγκεκριμένα του υπ'αριθμ.385 λογαριασμού της Ελληνικής Τράπεζας ΛΤΔ προκειμένου να διασταυρωθεί η πληροφορία που προέκυπτε από τα στοιχεία της δικογραφίας ότι ο εν λόγω λογαριασμός ήταν αποδέκτης εμβασμάτων από την η οποία είχε εμπορικό αντιπρόσωπο στην Ελλάδα την, «.....» της οποίας αντιπρόεδρος ΔΣ και μέλος ΔΣ είχε διατελέσει η ελεγχόμενη.

Μετά από αλληλογραφία του ΣΔΟΕ με την Ελληνική Τράπεζα ΛΤΔ προέκυψε ότι συνδικαιούχοι του εν λόγω λογαριασμού ήταν η αποβιώσασα ελεγχόμενη και ο υιός της, ΑΦΜκαι πρόκειται για λογαριασμό REPOS με έναρξη την 31/10/2002 και λήξη την 29/04/2003. Επιπλέον η τράπεζα ενημέρωσε ότι ηεκτός από τον λογαριασμό αυτό τηρούσε και τους υπ'αριθμ.,καιτραπεζικούς λογαριασμούς με συνδικαιούχους στους δύο πρώτους αναφερόμενους, τον, την μητέρα του (ελεγχόμενη) και την προσφεύγουσακαι στον τρίτο τονκαι την μητέρα του. Από την επεξεργασία των λογαριασμών προέκυψε ότι σε αυτούς πραγματοποιούνταν μεταφορές ποσών από λογαριασμούς του συζύγου της ελεγχόμενης, καταθέσεις μετρητών, καταθέσεις επιταγών-εμβασμάτων από την Κύπρο και πιστώσεις εμβασμάτων από την γερμανική εταιρεία

Από το σύνολο των κινήσεων των ερευνούμενων λογαριασμών εντοπίστηκαν οι πρωτογενείς καταθέσεις και ο έλεγχος αξιολογώντας τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν με το υπόμνημα που υπέβαλε ο συνδικαιούχος των λογαριασμών αυτών και υιός της ελεγχόμενηςκαθώς και τα στοιχεία που προέκυψαν από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση «.....», διαπίστωσε ότι για ορισμένες τραπεζικές κινήσεις (πρωτογενείς καταθέσεις-πιστώσεις) των υπ'αριθμ.,καιτραπεζικών λογαριασμών με συνδικαιούχους στους δύο πρώτους αναφερόμενους τον, την μητέρα τουκαι την προσφεύγουσακαι στον τρίτο λογ/μό τονκαι την μητέρα αυτού, πρόκειται για απόκρυψη φορολογητέας ύλης καθώς δεν επεδείχθη είτε η φορολόγηση είτε η απαλλαγή από κάθε φορολογία των ποσών αυτών. Συγκεκριμένα διαπιστώθηκε :

- **στο οικονομικό έτος 2003:** απόκρυψη φορολογητέας ύλης που αναλογεί στην αποβιώσασα ελεγχόμενη (καθόσον οι ως άνω τραπεζικοί λογαριασμοί είναι κοινοί) ποσού **260.000,00 ευρώ,**

- **στο οικονομικό έτος 2004:** απόκρυψη φορολογητέας ύλης που αναλογεί στην αποβιώσασα ελεγχόμενη (καθόσον οι ως άνω τραπεζικοί λογαριασμοί είναι κοινοί) ποσού **1.180.806,21 ευρώ,**

- **στο οικονομικό έτος 2005:** απόκρυψη φορολογητέας ύλης που αναλογεί στην αποβιώσασα ελεγχόμενη (καθόσον οι ως άνω τραπεζικοί λογαριασμοί είναι κοινοί) ποσού **630.560,53 ευρώ,**

Βασιζόμενη στην ως άνω πληροφοριακή έκθεση του ΣΔΟΕ η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χολαργού προέβη στην έκδοση της υπ'αριθμ./22-12-2014 εντολής μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και στα πλαίσια των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013 συνέταξε σημειώματα διαπιστώσεων τα οποία επιδόθηκαν στους και στις 23/03/2015 και 26/03/2015 αντίστοιχα ως νόμιμους κληρονόμους της αποβιώσασας ελεγχόμενης. Επί του εν λόγω σημειώματος οκαι η προσφεύγουσα υπέβαλαν τα με αριθμ.πρωτ./14-04-2015 και/22-04-2015 υπομνήματα στα οποία ισχυρίστηκαν ότι :

α) Στο οικ. έτος 2004 πραγματοποιήθηκαν στον υπ'αριθμ.τραπεζικό λογαριασμό της Ελληνικής Τράπεζας τρία (3) εμβάσματα από την εταιρείασυνολικής αξίας **900.920,36 ευρώ** που αφορούσαν την εταιρεία «.....» και στο οικ. έτος 2005 πραγματοποιήθηκαν τέσσερα (4) εμβάσματα στον ίδιο λογαριασμό συνολικού ποσού **691.663,93 ευρώ** που αφορούσαν σε αποζημιώσεις επί αυτοκινήτων και καταχωρήθηκαν στα βιβλία της εταιρείας «.....» με πίστωση στους λογαριασμούς εσόδων και χρέωση στους

λογαριασμούς των μετόχωνκαι (λογ.33).Τα εν λόγω ποσά εμβάζονταν απευθείας από τον αλλοδαπό οίκοστον υπ'αριθμ.λογαριασμό της Ελληνικής Τράπεζας όπως αναφέρεται και στο από 21/12/2004 πρακτικό Δ.Σ. Για τα εν λόγω ποσά η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι έχει καταβληθεί χαρτόσημο δοσοληπτικών λογαριασμών.

β) Στο οικ. έτος 2004 καταθέσεις στον υπ'αριθμ.τραπεζικό λογαριασμό της Ελληνικής Τράπεζας συνολικού ποσού 1.064.025,40 ευρώ και στο οικ. έτος 2005 καταθέσεις στον ίδιο τραπεζικό λογαριασμό συνολικού ποσού 419.457,12 ευρώ οι οποίες πραγματοποιήθηκαν από τονδεν συνιστούν απόκρυψη φορολογητέας ύλης αλλά ρευστοποίηση επενδυτικών προϊόντων του αποβιώσαντος πατρός της,, την διαχείριση των οποίων ασκούσε ο χρηματιστηριακός και επενδυτικός σύμβουλος

γ) Στο οικ. έτος 2003 καταθέσεις στον υπ'αριθμ.τραπεζικό λογαριασμό της Ελληνικής Τράπεζας συνολικού ποσού **520.000 ευρώ** και στο οικ. έτος 2004 καταθέσεις στον ίδιο λογαριασμό συνολικού ποσού **440.000,00 ευρώ** δεν συνιστούν απόκρυψη φορολογητέας ύλης καθόσον τα χρήματα αυτά αφορούν μέρος των χρηματικών διαθεσίμων της «.....» για την φύλαξη των οποίων είχε δοθεί μεταξύ άλλων η δυνατότητα φύλαξης αυτών σε ατομικό λογαριασμό ή θυρίδα της μητέρας της προσφεύγουσας

Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου ο έλεγχος επί των ανωτέρω ισχυρισμών των σημειωμάτων διαπιστώσεων αναφέρει αντιστοίχως τα εξής:

α)Ο έλεγχος θεώρησε τους ισχυρισμούς της περίπτωσης (α) αναπόδεικτους καθόσον δεν προσκομίσθηκε κανένα νέο έγγραφο για την αντίκρουση του πορίσματος του Ελέγχου του ΣΔΟΕ στο οποίο αναφέρεται ότι τα εν λόγω επτά (7) εμβάσματα συνολικού ποσού **1.592.584,29 ευρώ** δεν βρέθηκαν καταχωρημένα στους αντίστοιχους λογαριασμούς λογιστικής της εταιρείας «.....».

β)Τον εν λόγω (β) ισχυρισμό ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε καθόσον από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει η ρευστοποίηση επενδυτικών προϊόντων καθώς επίσης δεν αποδεικνύεται και η σχέση τουμε την μητέρα της προσφεύγουσας γεγονός που θα χαρακτήριζε τα χρηματικά αυτά ποσά ως κληρονομία.

γ)Ο έλεγχος ως προς τον (γ) ισχυρισμό, λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα στοιχεία (το από 25/09/2002 πρακτικό ΔΣ, αναλυτικά καθολικά των δοσοληπτικών λογαριασμών 33.09 της εταιρείας «.....» καθώς και την από 13/06/2005 έκθεση τακτικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου του ΔΕΚ ΑΘΗΝΩΝ) αποδέχθηκε τον εν λόγω ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Κατόπιν αυτών ο έλεγχος από την Δ.Ο.Υ. Χολαργού διαπίστωσε τελικώς τα εξής :

-στο οικονομικό έτος 2004 : αποκρυσταλλώσα φορολογητέα ύλη που αναλογεί στην αποβιώσασα ελεγχόμενη (καθόσον οι ως άνω τραπεζικοί λογαριασμοί είναι κοινοί) ποσού **982.472,88 ευρώ**, η οποία λογίζεται ως προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ.3 του ν.2238/1994 όπως αναθεωρήθηκε με το άρθρ.15 του ν.3888/2010 ,

-στο οικονομικό έτος 2005 : αποκρυσταλλώσα φορολογητέα ύλη που αναλογεί στην αποβιώσασα ελεγχόμενη (καθόσον οι ως άνω τραπεζικοί λογαριασμοί είναι κοινοί) ποσού **630.560,53 ευρώ**, η οποία λογίζεται ως προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ.3 του ν.2238/1994 όπως αναθεωρήθηκε με το άρθρ.15 του ν.3888/2010.

Η προσφεύγουσα ενεργών ως νόμιμη κληρονόμος της αποβιώσασας ελεγχόμενης, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να επανεξεταστούν και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΜΠΡΟΘΕΣΜΟ ΤΗΣ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ασκείται νόμιμα και εμπρόθεσμα καθώς έλαβε το πρώτον γνώση των φύλλων οριστικού προσδιορισμού εισοδήματος οικονομικών ετών 2004, 2005 στις 06-04-2017, λόγω εσφαλμένης επιδόσεως αυτών σε λάθος διεύθυνση.

2. ΜΗ ΑΠΟΚΡΥΨΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ ΣΤΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2003

Ειδικότερα το οικονομικό έτος 2003 (χρήση 2002), οι δύο καταθέσεις στον υπ' αριθ.τραπεζικό λογαριασμό της Ελληνικής Τράπεζας ΛΤΔ συνολικού ύψους 520.000 ευρώ, ήτοι μία κατάθεση τραπεζικής επιταγής ποσού 320.000 ευρώ την 27/09/2002 και μία κατάθεση μετρητών ύψους 200.000 ευρώ την 23/10/2002 καταθέσεις έγιναν από τον κ., υπάλληλο της εταιρείας μας «.....» και αφορούν μέρος των χρηματικών διαθεσίμων της ως άνω εταιρείας.

3. ΜΗ ΑΠΟΚΡΥΨΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ ΣΤΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2004

4. ΜΗ ΑΠΟΚΡΥΨΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ ΣΤΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2005

Συγκεκριμένα ο έλεγχος θεώρησε ανατιολόγητα απόκρυψη φορολογητέας ύλης στα οικ.έτη 2004 (χρήση 2003) και 2005 (χρήση 2004) τα επτά (7) εμβάσματα συνολικού ποσού **1.592.584,29 ευρώ** που πραγματοποιήθηκαν στον υπ'αριθμ.τραπεζικό λογαριασμό της Ελληνικής Τράπεζας ΛΤΔ από την εταιρείακαθόσον τα εν λόγω εμβάσματα συνιστούν αποζημιώσεις επί επισκευών αυτοκινήτων εντός χρονικού διαστήματος εγγύησης (claims) τα οποία καταχωρήθηκαν στα βιβλία της εταιρείας «.....» (εγγραφές ισολογισμών) τα έτη 2003 και 2004 με πίστωση στους λογαριασμούς ανταλλακτικών αυτοκινήτων και χρέωση στους λογαριασμούς των μετόχωνκαι (λογ.33). Τα εν λόγω ποσά εμβάζονταν απευθείας από τον αλλοδαπό οίκοστον υπ'αριθμ.λογαριασμό της Ελληνικής Τράπεζας ΛΤΔ όπως αυτό αναγνωρίστηκε με το από 21/12/2004 πρακτικό ΔΣ της εταιρείας «.....». Προς επίρρωση του ισχυρισμού του αναφέρει επιπλέον ότι για το ποσό που εμφανίζονταν στους δοσοληπτικούς λογαριασμούς της εταιρείας έχει καταβληθεί χαρτόσημο, τις δηλώσεις του οποίου είχε προσκομίσει και στον έλεγχο.

Επίσης ο έλεγχος ανατιολόγητα θεώρησε απόκρυψη φορολογητέας ύλης καταθέσεις στον υπ'αριθμ.τραπεζικό λογαριασμό της Ελληνικής Τράπεζας στην χρήση 2003 (οικ. έτος 2004) συνολικού ποσού 1.064.025,40 ευρώ και στην χρήση 2004 (οικ. έτος 2005) καταθέσεις στον ίδιο τραπεζικό λογαριασμό συνολικού ποσού 419.457,12 ευρώ που πραγματοποιήθηκαν από τονκαθόσον συνιστούν ρευστοποίηση επενδυτικών προϊόντων του αποβιώσαντος πατρός του,, την διαχείριση των οποίων ασκούσε ο χρηματιστηριακός και επενδυτικός σύμβουλος,

5. ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 περ. β' του Ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με αυτή του άρθρου 68 παρ. 2 περ. α' του ίδιου νόμου, καθώς οι διοίκηση δεν μπορεί να επικαλεστεί την ύπαρξη νέων στοιχείων ή την ανακρίβεια στην δήλωση που να δικαιολογεί την παράταση της πενταετούς παραγραφής σε δεκαετή. Συγκεκριμένα, κατά το ελεγχόμενο διάστημα, οι τραπεζικές καταθέσεις δεν αποτελούσαν αντικείμενο ελέγχου ή φορολόγησης ώστε ο φορολογούμενος να υποχρεούται να τις

συμπεριλάβει στις ετήσιες φορολογικές του δηλώσεις, καθιστώντας σε αντίθετη περίπτωση την δήλωσή του ανακριβή. Άλλωστε, με την διάταξη του άρθρου 66 του Ν. 2238/1994, η φορολογική αρχή είχε την δυνατότητα πρόσβασης σε τραπεζικούς λογαριασμούς ήδη από ισχύος του 2238/1994.

Εν προκειμένω, ο χρόνος παραγραφής για τα οικονομικά έτη 2004 και 2005 έληξε τα οικονομικά έτη 2009 και 2010 αντιστοίχως.

Α) Ως προς τον ισχυρισμό περί εμπροθέσμου της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του ν 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 3 της απόφασης Γεν. Γραμ. Δημ. Εσόδων ΠΟΛ.1002/31-12-2013(η οποία ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής) καθώς και τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 της απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ.1064/12-04-2017, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα **(30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξης σε αυτόν**. Η ημερομηνία αυτή αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου καθώς και των αναφερομένων στις απόψεις της Δ.Ο.Υ Χολαργού, οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος με συνημμένη την έκθεση ελέγχου της αποβιωσάσης μητρός της προσφεύγουσας, θυροκολλήθηκαν από τον δικαστικό επιμελητή στην οδό Π. Ψυχικό σύμφωνα με την με αρ.έκθεση επίδοσης και όχι στην οδόΠ. Ψυχικό όπως αναγράφεται η διεύθυνση της κληρονόμου και προσφεύγουσαςστις εν λόγω πράξεις.

Επειδή, για την επίδοση της προσβαλλόμενης πράξης εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, οι οποίες ήδη αντικατεστάθησαν κατ' αρχήν, από τις αντίστοιχες διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2717/1999) .

Επειδή, στην παρ. 1 του άρθρου 63 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ο οποίος κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2717/1999 (ΦΕΚ Α' 97/17.5.1999) ορίζεται ότι: «Με την επιφύλαξη όσων ορίζονται σε ειδικές διατάξεις του Κώδικα, οι εκτελεστές ατομικές διοικητικές πράξεις ή παραλείψεις, από τις οποίες δημιουργούνται κατά νόμο διοικητικές διαφορές ουσίας, υπόκεινται σε προσφυγή», στην δε παρ. 1 του άρθρου 66 του ίδιου Κώδικα ότι «**Η προσφυγή ασκείται μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών, η οποία αρχίζει: Α. Σε περίπτωση ρητής πράξης: (α) Για εκείνους τους οποίους αφορά: i. από την κατά νόμο επίδοσή τους σε αυτούς ή ii. σε κάθε άλλη περίπτωση, από τότε που αυτοί έλαβαν αποδεδειγμένως πλήρη γνώση του περιεχομένου της (β) ... 2.α. Εξαιρετικώς στις φορολογικές και τελωνειακές διαφορές εν γένει η προσφυγή ασκείται εντός τριάντα (30) ημερών και η προθεσμία για την άσκηση της αρχίζει όπως ορίζεται στην προηγούμενη παράγραφο.**», ενώ στο άρθρο 69 του ίδιου Κώδικα ορίζονται τα εξής: «1. Η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής και η άσκησή της δεν αναστέλλουν την εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης 2. Κατ' εξαίρεση, αν με την πράξη καταλογίζονται χρηματικά ποσά που αναφέρονται σε φορολογικές εν γένει απαιτήσεις του Δημοσίου ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου ή αυτοτελείς χρηματικές κυρώσεις για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας, η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής καθώς και η άσκησή της αναστέλλουν την εκτέλεση της πράξης. Ειδικές

διατάξεις, οι οποίες αποκλείουν την αναστολή ή θεσπίζουν την κατά ορισμένο μόνο ποσοστό αναστολή των πράξεων τούτων, διατηρούνται σε ισχύ».

Επειδή η προσφεύγουσα μετά την παραλαβή της με υπ' αριθμ. πρωτοκόλλου/19-1-2017 ατομικής ειδοποίησης ληξιπρόθεσμων χρεών της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, που αφορούσε της μητέρα της, μετέβη στην εν λόγω Δ.Ο.Υ και ενημερώθηκε ότι η ατομική αυτή ειδοποίηση απεικονίζει ποσά καταλογισμένου φόρου εισοδήματος, οικονομικών ετών 2003, 2004 και 2005 βεβαιωθέντος στο όνομα της θανούσας μητέρας της , ότι η ίδια ως κληρονόμος της μητέρας της ήταν συνυπεύθυνο προς καταβολή φόρου πρόσωπο και ότι της είχαν κοινοποιηθεί οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις. Κατόπιν της υπ' αριθμ. πρωτοκόλλου/6-4-2017 αιτήσεώς της προς την Δ.Ο.Υ. Χολαργού της παρασχέθηκε στις 06/04/2017 αναλυτικός χρηματικός κατάλογος των οφειλών που αφορούσε η υπ' αριθμ./19-01-2017 ατομική ειδοποίηση και από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης διαπίστωσε ότι οι υπ' αριθμ./15-6-2015 και/15-6-2015 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2004 και 2005 επιδόθηκαν σ' αυτή στη οδό, δια θυροκολλήσεως και όχι στην οδόόπως αναγράφεται και στην εντολή επίδοσης της εν λόγω φορολογικής αρχής προς τον δικαστικό επιμελητή κάτι το οποίο γίνεται αποδεκτό και από τη Δ.Ο.Υ σύμφωνα με την από 15/05/2017 έκθεση απόψεων που μας διαβιβάστηκε με το φάκελο της υπόθεσης.

Επομένως η προσφεύγουσα αποδεδειγμένα έλαβε γνώση των προσβαλλόμενων πράξεων στις 06/04/2017 μετά από αίτησή της δεδομένου ότι και από κανένα άλλο στοιχείο δεν προκύπτει προγενέστερη γνώση αυτών.

Επειδή βάσει των ανωτέρω διατάξεων και εν όψει των ως άνω πραγματικών δεδομένων, γίνεται δεκτό ότι, η επίδοση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε με θυροκόλληση σε λανθασμένη διεύθυνση. Επομένως, η επίδοση είναι άκυρη και δεν κινεί την προθεσμία προς άσκηση κατά της πράξης αυτής προσφυγής (ΣτΕ 2219/2002, 2757/1979, 3290-91/1985, Διοικ.Πρωτ.Μεσολογγίου 12/2009).

Ως εκ τούτου γίνεται δεκτή ως **ασκηθείσα εμπρόθεσμα την 04/05/2017** της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και η πλημμέλεια της κοινοποίησης δεν επιδρά στο κύρος της πράξης παρά μόνο οδηγεί σε κρίση περί του εμπροθέσμου της άσκησης της προσφυγής.

Β) Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου

Επειδή στο άρθρο 66§11 εδάφιο 1^ο του ν 4174/2013 ορίζεται ότι:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι:

«1. 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 τη πενταετίας.».

Επειδή στο άρθρο 84§4 (όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.6 του άρθρου 13 του ν.3522/2006 (ΦΕΚ, Α276) και ισχύει σύμφωνα με την περίπτ.ιγ' του άρθρου 39 του ιδίου νόμου από 22.12.2006 του ως άνω νόμου αναφέρεται ότι:

«4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α. Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β. Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

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

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου,

β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή

γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή

δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του Ν. 3728/2008 (Α'258).

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.».

Επειδή εν προκειμένω στην αποβιώσασα ελεγχόμενη ΑΦΜ, στα πλαίσια της με αριθμ.πρωτ. ΑΒΜΩεισαγγελικής παραγγελίας προς τον Προϊστάμενο της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων του ΣΔΟΕ, εκδόθηκε η υπ'αριθμ./2013 εντολή επεξεργασίας τραπεζικών λογαριασμών και διενεργήθηκε έλεγχος από το ΣΔΟΕ, στην κίνηση τραπεζικών λογαριασμών (όπως αυτοί προέκυψαν από τα στοιχεία της δικογραφίας) και συγκεκριμένα του υπ'αριθμ.385 λογαριασμού της Ελληνικής Τράπεζας ΛΤΔ προκειμένου να διασταυρωθεί η πληροφορία που προέκυπτε από τα στοιχεία της δικογραφίας ότι ο εν λόγω λογαριασμός ήταν αποδέκτης εμβασμάτων από την η οποία είχε εμπορικό αντιπρόσωπο στην Ελλάδα την, «.....» της οποίας αντιπρόεδρος ΔΣ και μέλος ΔΣ είχε διατελέσει η αποβιώσασα ελεγχόμενη.

Επειδή σύμφωνα και με την υπ' αριθ. **327/2004** γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.: «... Ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81). Συμπληρωματικό στοιχείο επίσης αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 ν.1914/90), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2397/90. ... Επίσης συμπληρωματικά στοιχεία βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου θεωρούνται εκείνα τα οποία δεν είχε υπόψη του ο Προϊστάμενος της φορολογικής αρχής κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου ελέγχου ή κατά την διοικητική επίλυση της διαφοράς, καθώς και οι εκθέσεις ελέγχου άλλης Δ.Ο.Υ. ή του Σ.Δ.Ο.Ε. και οι οποίες δεν εκδόθηκαν κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ....», όπως εν προκειμένω η διενέργεια ελέγχου δεν προκλήθηκε από την Προϊσταμένη του ΚΕΦΟΜΕΠ.

Επειδή βάσει της σχετικής **υπ'αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ/07-03-2014 πληροφοριακής** έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ, η οποία διαβιβάσθηκε μέσω της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού στην Δ.Ο.Υ. Χολαργού λόγω αρμοδιότητας και έλαβε αριθμ.πρωτ./02-05-2014, σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκε ότι συντρέχουν για την αποβιώσασα ελεγχόμενη προϋποθέσεις προσαύξησης περιουσίας του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994 και θεωρήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ.2 του ν.2238/1994 ως **νέο-συμπληρωματικό στοιχείο**, εκδόθηκε η υπ'αριθμ./22-12-2014 εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για την περίοδο 01/01/2001-31/12/2004 και συντάχθηκε η από 12/06/2015 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Επειδή, η εις βάρος του Δημοσίου διάπραξη φοροδιαφυγής, σαφέστατα δεν συμβάλλει στη συνεισφορά χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, αλλά «προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη» (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος).

Επειδή η φορολογική διοίκηση δεν είναι δυνατόν να ελέγχει σε κάθε χρήση, τις τραπεζικές καταθέσεις όλων των φυσικών προσώπων που υποβάλλουν φορολογικές δηλώσεις και δη αυτών που δηλώνουν εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις. Οι τραπεζικές καταθέσεις ήταν στοιχεία άγνωστα στην φορολογική αρχή και δεν συμπεριλαμβάνονταν μεταξύ των στοιχείων εκείνων που όφειλε υποχρεωτικά να ερευνήσει και να αξιολογήσει κατά τον αρχικό έλεγχο, δεδομένου ότι οι φορολογούμενοι αρχικώς έχουν υποχρέωση υποβολής ειλικρινούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και επιπλέον κατά τα κρινόμενα έτη, δεν υπήρχε υποχρέωση αναγραφής στη δήλωση των καθαρών εισοδημάτων που προέρχονταν από τόκους καταθέσεων και κατά συνέπεια δεν ήταν δυνατόν να εγερθεί υπόνοια για την ύπαρξη καταθέσεων που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα της προσφεύγουσας ούτε να προβλεφθεί το ύψος αυτών. Εξάλλου τα εν λόγω τραπεζικά στοιχεία δεν ήταν άμεσα διαθέσιμα στη φορολογική αρχή και ευρύτατη εξαίρεση από το ειδικό τραπεζικό απόρρητο προς αποτροπή της φοροδιαφυγής, εισήχθη με τον ν. 3986/2011, η δε επιλογή προς έλεγχο

δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος γίνεται με την χρησιμοποίηση μεθόδων ανάλυσης κινδύνου αρθ. 80ν. 3842/2010.

Συνεπώς, **οι τραπεζικές καταθέσεις**, που ήρθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής κατόπιν ανοίγματος λογαριασμών, **αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **68 § 2 του ν. 2238/1994**, και το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων **84 § 4 του ν. 2238/1994** και του άρθρου **72 § 11 του ν. 4174/2013**, **παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας** από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης και εάν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

Ως εκ τούτου για την υπό κρίση υπόθεση η χρήση 2003 παραγραφόταν στις 31/12/2014 αλλά λόγω ότι το νέο στοιχείο όπως πιο πάνω αναφέρουμε περιήλθε στη φορολογική αρχή στο τελευταίο έτος της παραγραφής με την **υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ/07-03-2014 πληροφοριακή** έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ, το δικαίωμα του δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων παραγραφόταν στις 31/12/2015 και η χρήση 2004 επίσης παραγραφόταν στις 31/12/2015.

Επειδή οι με αρ./15-06-2015 και/15-06-2015 προσβαλλόμενες πράξεις Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ ετών 2004 (χρήση 2003) και 2005(χρήση 2004) εκδόθηκαν από την Δ.Ο.Υ. Χολαργού στις 15/06/2015 και βεβαιώθηκαν με το με αρ./22-06-2015 χρηματικό κατάλογο στην προσφεύγουσα, ως νόμιμη κληρονόμο της αποβιώσασας ελεγχόμενης, ΑΦΜ, ήτοι μέσα στην προθεσμία παραγραφής που ορίζουν οι προαναφερθείσες ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Β) Ως προς τον ισχυρισμό περί ελλείψεως αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων

Επειδή στην παραγρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όπως αυτό τροποποιήθηκε με την παραγρ. 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' έως 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 τις παρ. 1, 2, 10 & 11 της ΠΟΛ. 1095/2011 εγκυκλίου διαταγής του Υπ. Οικονομικών αναφέρεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010 (Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010), προστέθηκε εδάφιο στην παρ. 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 2238/1994), ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία

προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.

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 εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. Ειδικά για τις περιπτώσεις εκείνες των φορολογουμένων, οι οποίοι επικαλούνται έσοδα από εισοδήματα τα οποία έχουν φορολογηθεί τεκμαρτά με βάση τις ισχύουσες διατάξεις και λοιπές περιπτώσεις, όπως αναφέρονται ενδεικτικά παραπάνω στην παράγραφο 6 και εφόσον αυτά αποδεικνύονται από άλλα στοιχεία, ακαθάριστα έσοδα, βιβλία, τιμολόγια κλπ., οι εν λόγω διατάξεις δεν εφαρμόζονται για προσαύξηση περιουσίας που προκύπτει πριν τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του νόμου.

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της 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 εν προκειμένω στην αποβιώσασα ελεγχόμενη διενεργήθηκε έλεγχος από την Δ.Ο.Υ. Χολαργού κατόπιν της υπ' αριθμ. ΕΜΠ/07-03-2014 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου από την Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος(ΣΔΟΕ). Στα πλαίσια του αρχικώς διενεργηθέντος ελέγχου από το ΣΔΟΕ κατόπιν εισαγγελικής παραγγελίας ζητήθηκε βάσει του άρθρου 88 του ν.3842/2010 η άρση του τραπεζικού απορρήτου για την αποβιώσασα ελεγχόμενη και ελέγχθηκαν οι τραπεζικές κινήσεις των υπ' αριθμ.385,,καιτραπεζικών λογαριασμών της Ελληνικής Τράπεζας ΛΤΔ. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Χολαργού βασιζόμενος στις διαπιστώσεις της πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ και λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που προέκυψαν κατά τις ελεγκτικές διαδικασίες που διενήργησε σύμφωνα με την/22-12-2014 εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της εν λόγω Δ.Ο.Υ., διαπίστωσε ότι για τις παρακάτω τραπεζικές καταθέσεις συντρέχουν προϋποθέσεις προσαύξησης περιουσίας καθόσον οι νόμιμοι κληρονόμοι τηςδεν τις αιτιολόγησαν πλήρως και επαρκώς:

Τράπεζα	Αριθμός λογ/μού	Αριθμός συνδικαιούχων	Ημ/νία	Κατάθεση	Απόκρυψη φορολογητέας ύλης που αναλογεί στην
---------	--------------------	--------------------------	--------	----------	--

ΕΛΛΗΝΙΚΗ	.....	2	29/04/2003	483.469,74	(1)	241.734,87
ΕΛΛΗΝΙΚΗ	.....	2	13/05/2003	203.600,00	(2)	101.800,00
ΕΛΛΗΝΙΚΗ	.....	2	27/05/2003	400.000,00	(2)	200.000,00
ΕΛΛΗΝΙΚΗ	.....	2	22/08/2003	249.512,98	(1)	124.756,49
ΕΛΛΗΝΙΚΗ	.....	2	28/08/2003	137.312,70	(2)	68.656,35
ΕΛΛΗΝΙΚΗ	.....	2	28/08/2003	137.312,70	(2)	68.656,35
ΕΛΛΗΝΙΚΗ	.....	2	21/11/2003	185.800,00	(2)	92.900,00
ΕΛΛΗΝΙΚΗ	.....	2	24/11/2003	167.937,64	(1)	83.968,82
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΤΗΝ ΧΡΗΣΗ 2003 (ΟΙΚ.ΕΤΟΣ 2004)				1.964.945,76		982.472,88
ΕΛΛΗΝΙΚΗ	.....	2	12/02/2004	259.515,34	(1)	129.757,67
ΕΛΛΗΝΙΚΗ	.....	2	19/02/2004	143.645,10	(2)	71.822,55
ΕΛΛΗΝΙΚΗ	.....	2	19/02/2004	150.000,00	(2)	75.000,00
ΕΛΛΗΝΙΚΗ	.....	2	12/03/2004	150.000,00		75.000,00
ΕΛΛΗΝΙΚΗ	.....	2	05/04/2004	126.790,47	(1)	63.395,24
ΕΛΛΗΝΙΚΗ	.....	2	15/04/2004	125.812,02	(2)	62.906,01
ΕΛΛΗΝΙΚΗ	.....	2	27/05/2004	120.078,21	(1)	60.039,11
ΕΛΛΗΝΙΚΗ	.....	2	29/09/2004	185.279,91	(1)	92.639,96
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΤΗΝ ΧΡΗΣΗ 2004 (ΟΙΚ.ΕΤΟΣ 2005)				1.261.121,05		630.560,53

Επειδή η προσφεύγουσα, ενεργούσα ως νόμιμη κληρονόμος της αποβιώσασας ελεγχόμενης, με το υπ'αριθμ./22-04-2015 υπόμνημά της σε απάντηση του υπ'αριθμ./Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού αλλά και με την υπό κρίση προσφυγή για τις ως άνω τραπεζικές καταθέσεις προβάλλει τους εξής ισχυρισμούς :

α) Οι τραπεζικές καταθέσεις με την ένδειξη (1) του ανωτέρω πίνακα συνολικής αξίας **900.920,36 €** στην χρήση 2003 (οικ.έτος 2004) και **691.663,93 €** στην χρήση 2004 (οικ.έτος 2005) αποτελούν εμβάσματα που πραγματοποιήθηκαν στον υπ'αριθμ./τραπεζικό λογαριασμό από την εταιρείακαι αφορούν αποζημιώσεις επί αυτοκινήτων οι οποίες καταχωρήθηκαν στα βιβλία της εταιρείας «.....» με πίστωση στους λογαριασμούς ανταλλακτικών και χρέωση στους λογαριασμούς των μετόχωνκαι (λογ.33).

β) Οι τραπεζικές καταθέσεις σε διαταγή, με την ένδειξη (2) του ανωτέρω πίνακα, συνολικής αξίας **1.064.025,40 €** στην χρήση 2003 (οικ.έτος 2004) και **419.457,12 €** στην χρήση 2004 (οικ.έτος 2005) αφορούν σε ρευστοποιήσεις επενδυτικών προϊόντων του αποβιώσαντος πατέρα της προσφεύγουσας,, των οποίων την διαχείριση ασκούσε ο χρηματιστηριακός και επενδυτικός σύμβουλος του πατέρα της και εν συνεχεία της μητέρας του,

Επειδή σχετικά με τον (α) προβαλλόμενο ισχυρισμό, στην υπ'αριθμ. ΕΜΠ/07-03-2014 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου από την Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (ΣΔΟΕ) και συγκεκριμένα στο κεφ. «ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» αναφέρεται ότι : «Την 6/12/2012 συνεργείο ελέγχου της υπηρεσίας μας, στα πλαίσια της εισαγγελικής παραγγελίας διενήργησε έλεγχο στην έδρα της επιχείρησης Κατά τον έλεγχο διερευνήθηκε μεταξύ άλλων εάν στα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης υπήρχαν καταχωρήσεις σχετικές με τα (7) εμβάσματα από τηνπου πιστώνονται στο λογαριασμό της ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ

ΛΤΔ με αριθμόαπό 29/04/2003 έως 29/09/2004, συνολικού ποσού **1.592.584,29€**. Τα εμβάσματα αυτά **δεν βρέθηκαν** καταχωρημένα στους αντίστοιχους λογαριασμούς λογιστικής της εταιρείας».

Επειδή η προσφεύγουσα τόσο κατά την διαδικασία της κλήσης προς ακρόαση από το Σ.Δ.Ο.Ε., όσο και με την διαδικασία του άρθρου 28 του ν.4174/2013 που ακολουθήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Χολαργού, αλλά και στο ενδικοφανές στάδιο με την υπό κρίση προσφυγή, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αντικρούει την ως άνω διαπίστωση του ελέγχου του ΣΔΟΕ και να αποδεικνύει την καταχώρηση των εν λόγω εμβασμάτων στα λογιστικά βιβλία της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, και την συσχέτιση αυτών με αντίστοιχα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία και σχετικά παραστατικά εισπράξεων της εν λόγω εταιρείας. Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αναπόδεδικτος.

Επειδή σχετικά με τον **(β)** προβαλλόμενο ισχυρισμό περί καταθέσεων που αφορούν σε ρευστοποίηση επενδυτικών προϊόντων του πατέρα της προσφεύγουσας από τον, η προσφεύγουσα επίσης τόσο στα πλαίσια του ελέγχου και όσο και με την υποβληθείσα προσφυγή, δεν προσκόμισε κανένα παραστατικό στοιχείο που να τεκμηριώνει τον ισχυρισμό της, όπως πινακίδια αγοράς – πώλησης στα οποία απεικονίζονται οι σχετικές πράξεις ρευστοποίησης, βεβαίωση χρηματιστηριακής εταιρίας – χρηματιστηρίου, δήλωση απόδοσης του οικείου φόρου. Ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός της απορρίπτεται καθόσον δεν αποδεικνύεται.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα νέο στοιχείο και όλα τα στοιχεία του φακέλου που έχουν διαβιβασθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή στην Υπηρεσία μας έχουν ληφθεί υπόψη από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χολαργού για την έκδοση των προβαλλόμενων πράξεων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 04/05/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, ως νόμιμης κληρονόμου της, ΑΦΜ, και την επικύρωση α) την **υπ' αριθμ. /15-06-2015** Οριστική Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, οικονομικού έτους 2004 (διαχειριστικής περιόδου 1.1.2003-31.12.2003) και β) την **υπ' αριθμ. /15-06-2015** Οριστική Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, οικονομικού έτους 2005 διαχειριστικής περιόδου 1.1.2004-31.12.2004.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου-ελεγχόμενης καταλογιζόμενο ποσό φόρου με βάση την παρούσα απόφαση :

Οικον. έτος 2004

Διαφορά φόρου	393.229,15 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	471.874,98 €

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	865.104,13 €
----------------------------	---------------------

Οικον. έτος 2005

Διαφορά φόρου	252.435,70 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	302.922,84 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	555.358,54 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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