



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 από 31/05/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου/13-06-2017 ενδικοφανή προσφυγή, των:

1), με ΑΦΜκατοίκου Ηρακλείου Κρήτης, οδός,

2), με Α.Φ.Μ., κατοίκου Ηρακλείου Κρήτης, οδός, κατά,

α) Της υπ' αριθμό/10-04-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2004 έως 31-12-2004).

β) Της υπ' αριθμό/10-04-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για το οικονομικό έτος 2006 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2005 έως 31-12-2005).

γ) Της υπ' αριθμό/10-04-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για το οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2007 έως 31-12-2007).

δ) Της υπ' αριθμό/10-04-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2008 έως 31-12-2008).

ε) Της υπ' αριθμό/10-04-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για το οικονομικό έτος 2010 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2009 έως 31-12-2009).

στ) Της υπ' αριθμό/10-04-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για το οικονομικό έτος 2011 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2010 έως 31-12-2010).

ζ) Της υπ' αριθμό/10-04-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Αθηνών, για το οικονομικό έτος 2011 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2010 έως 31-12-2010).

η) Της υπ' αριθμό/10-04-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του αρθ.4 παρ.1 και 9 Ν.2523/1997, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2004 έως 31-12-2004).

θ) Της υπ' αριθμό/10-04-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του αρθ.4 παρ.1 και 9 Ν.2523/1997, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για το οικονομικό έτος 2006 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2005 έως 31-12-2005).

ι) Της υπ' αριθμό/10-04-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του αρθ.4 παρ.1 και 9 Ν.2523/1997, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για το οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2007 έως 31-12-2007).

ια) Της υπ' αριθμό/10-04-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του αρθ.4 παρ.1 και 9 Ν.2523/1997, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2008 έως 31-12-2008).

ιβ) Της υπ' αριθμό/10-04-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του αρθ.4 παρ.1 και 9 Ν.2523/1997, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για το οικονομικό έτος 2010 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2009 έως 31-12-2009) και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 31/05/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου/13-06-2017 ενδικοφανούς προσφυγής, των: 1), με ΑΦΜκαι 2), με Α.Φ.Μ., 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:

1) Με την υπ' αριθμόν/10-04-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος

από 01-01-2004 έως 31-12-2004), προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσαδιαφορά εισοδήματος ποσού 400 ευρώ, χωρίς να καταλογίζεται ποσό φόρου.

2) Με την υπ' αριθμόν/10-04-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για το οικονομικό έτος 2006 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2005 έως 31-12-2005), προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσαδιαφορά εισοδήματος ποσού 375,00 ευρώ, χωρίς να καταλογίζεται ποσό φόρου.

3) Με την υπ' αριθμόν/10-04-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για το οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2007 έως 31-12-2007), προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσαδιαφορά εισοδήματος ποσού 1.380,05 ευρώ, χωρίς να καταλογίζεται ποσό φόρου.

4) Με την υπ' αριθμόν/10-04-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2008 έως 31-12-2008), προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσαδιαφορά εισοδήματος ποσού 3.053,99 ευρώ, χωρίς να καταλογίζεται ποσό φόρου.

5) Με την υπ' αριθμόν/10-04-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για το οικονομικό έτος 2010 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2009 έως 31-12-2009), καταλογίστηκε στην προσφεύγουσαδιαφορά εισοδήματος ποσού 1.473,83 ευρώ, χωρίς να προσδιορίζεται ποσό φόρου προς καταβολή.

6) Με την υπ' αριθμόν/10-04-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2010 - 31.12.2010), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων συνολικά, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 24.164,73 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας φόρου εισοδήματος ποσού, 28.997,68 ευρώ, **ήτοι συνολικού ποσού 53.162,41 ευρώ.**

7) Με την υπ' αριθμόν υπ' αριθμό/10-04-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2010 - 31.12.2010), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων συνολικά, διαφορά ειδικής εισφοράς ποσού 2.467,78 ευρώ, πλέον πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας ποσού, 2.961,34 ευρώ, **ήτοι συνολικού ποσού 5.429,12 ευρώ.**

8) Με την υπ' αριθμόν υπ' αριθμό/10-04-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρ. 4 παρ. 1 και 9 Ν. 2523/1997 οικονομικού έτους 2005 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2004 - 31.12.2004), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσαπρόστιμο ποσού **300 ευρώ** λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος χωρίς να προσδιορίζεται ποσό φόρου προς καταβολή.

9) Με την υπ' αριθμόν υπ' αριθμό/10-04-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρ. 4 παρ. 1 και 9 Ν. 2523/1997 οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2005 - 31.12.2005), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσαπρόστιμο ποσού **300 ευρώ** λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος χωρίς να προσδιορίζεται ποσό φόρου προς καταβολή.

10) Με την υπ' αριθμόν υπ' αριθμό/10-04-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρ. 4 παρ. 1 και 9 Ν. 2523/1997 οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2007 - 31.12.2007), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσαπρόστιμο ποσού **300 ευρώ** λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος χωρίς να προσδιορίζεται ποσό φόρου προς καταβολή.

11) Με την υπ' αριθμόν υπ' αριθμό/10-04-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρ. 4 παρ. 1 και 9 Ν. 2523/1997 οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2008 - 31.12.2008), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού **300 ευρώ** λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος χωρίς να προσδιορίζεται ποσό φόρου προς καταβολή.

12) Με την υπ' αριθμόν υπ' αριθμό/10-04-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρ. 4 παρ. 1 και 9 Ν. 2523/1997 οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2009 - 31.12.2009), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού **300 ευρώ** λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος χωρίς να προσδιορίζεται ποσό φόρου προς καταβολή.

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν διότι, στα πλαίσια γενόμενου ελέγχου στα εισοδήματα των προσφευγόντων, διαχειριστικών περιόδων 1/1-31/12/2000 και 1/1-31/12/2010, από το Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) βάσει των διατάξεων των άρθρων 48, 66, του Ν. 2238/94 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 23, 24, 25, 26 & 66 του Ν. 4174/13 του ΚΦΔ, κατόπιν της με αριθ. /28-03-2017 εντολής ελέγχου, με αξιοποίηση των τραπεζικών καταθέσεων που αποτυπώνονται στις καταστάσεις και στον οπτικό ψηφιακό δίσκο (CD) που παραλήφθηκε από τον Οικον. Εισαγγελέα, **διαπιστώθηκε** προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη ή μη σταθερή πηγή η αιτία, της παρ. 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994) βάσει της από 07/04/2017 Έκθεσης Ελέγχου.

Ειδικότερα ο έλεγχος διενεργήθηκε από τον Προϊστάμενο του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. (και τους ορισμένους από αυτόν υπαλλήλους), στην συνέχεια των με αρ. Ε.Ο.Ε. Σ.Σ.//5-9-2012 και ΑΒΜ: ΕΟΕ/2013 εισαγγελικών παραγγελιών.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1^{ος} Λόγος:

Ισχυρίζονται παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων για τις χρήσεις 2000 έως και 2009.

2^{ος} Λόγος:

Ισχυρίζονται νομική πλημμέλεια έκθεσης ελέγχου, λόγω μη αναγραφής τόπου και χρόνου διενέργειας του ελέγχου και ασαφειών περί του ακριβούς χρόνου εκδόσεως της εντολής ελέγχου.

3^{ος} Λόγος:

Ισχυρίζονται αναρμοδιότητα του οργάνου που εξέδωσε τις πράξεις κατά χρόνο, λόγω υπέρβασης του ευλόγου χρόνου.

Συγκεκριμένα αναφέρουν ότι η διαπίστωση της παράβασης έλαβε χώρα το έτος 2013 με την αριθμ. ΑΒΜ: ΕΟΕ/2013 εισαγγελική παραγγελία του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος ενώ οι προσβαλλόμενες πράξεις εξεδόθησαν την 10-04-2017, δηλαδή σε χρόνο που απέχει του τριμήνου από τη διαπίστωση των δήθεν τελεσθεισών παραβάσεων

Καταλήγουν δε, ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές και εξ αυτού του λόγου, διότι συντάχθηκαν και επεδόθησαν καθ' υπέρβαση του ευλόγου χρόνου, ήτοι κατά χρόνο αναρμοδίως.

4^{ος} Λόγος:

Ισχυρίζονται παράβαση ουσιώδους τύπου, λόγω μη σύνταξης και μη επίδοσης έκθεσης κατάσχεσης.

Συγκεκριμένα αναφέρουν ότι η καταλογιστική πράξη είναι νομικώς πλημμελής, όταν στηρίζεται στα κατασχεθέντα στοιχεία, για τα οποία όμως δεν καταρτίσθηκε εξαρχής έκθεση κατάσχεσης, αλλά απόδειξη παραλαβής, η οποία «αντικαταστάθηκε» στη συνέχεια ανεπίτρεπτα από έκθεση κατάσχεσης

5^{ος} Λόγος:

Ισχυρίζονται ανεπαρκή-πλημμελή αιτιολογία, αοριστία της έκθεσης ελέγχου

Συγκεκριμένα αναφέρουν τα εξής:

- Ο έλεγχος εντελώς εσφαλμένα και ανατιολόγητα ΔΕΝ έλαβε υπόψη του τα ποσά των μετοχών των, ούτε και τους τόκους, ποσά για τα οποία προσκομίστηκαν επίσημα έγγραφα εκ μέρους τους.
- Δεν έγινε δεκτή η μεταφορά ποσού 13.752,13 ευρώ, ούτε και η μεταφορά ποσού 300.000 ευρώ, με την αιτιολογία ότι δεν γνωρίζει την προέλευσή τους, ενώ απεδείχθη ότι η πηγή των ποσών αυτών ήταν γνωστή και αποδεικνυόταν εγγράφως, όπως προκύπτει από τις προσκομισθείσες βεβαιώσεις τραπεζών.
- Δέχθηκε μικρότερο ποσό από την πώληση του ακινήτου τους, παραμορφώνοντας αυθαίρετα το περιεχόμενο δημοσίου εγγράφου (συμβολαίου αγοραπωλησίας), ενώ δεν αναφέρεται ούτε και ακροθιγώς στα ποσά που αποκτήθηκαν από την πώληση των μετοχών της «».
- ΔΕΝ εκτίθεται, ούτε και ακροθιγώς ποια μεθοδολογία και ποια κριτήρια ακολουθεί ο έλεγχος, προκειμένου να θεωρήσει ως «εισόδημα» κάθε κατάθεση στους κοινούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας με τον πατέρα ή/και με τα αδέρφια της. ΔΕΝ προκύπτει, ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη και αξιολόγησε τις περιπτώσεις χρημάτων συγγενικών προσώπων των οποίων δεν είναι δικαιούχος ή συνδικαιούχος.
- Δεν ακολουθήθηκε η διαδικασία της ΠΟΛ 1033/2013, η οποία καθορίζει τον τρόπο της φορολογικής αντιμετώπισης των εμβασμάτων προς το εξωτερικό, αλλά με μαθηματικώς και λογικώς ανορθόδοξο τρόπο, υπολογίζει αυθαίρετως ως εισόδημα κάθε κατάθεση, ενώ προκύπτει ότι **δεν αφαιρεί τις επί μέρους κατ' έτος χρεώσεις (αναλήψεις) των λογαριασμών**, ώστε να εξάγει την κατ' έτος «απόκλιση» μεταξύ δηλωθέντος εισοδήματος και πραγματικού καταλοίπου λογαριασμών.
- Ο έλεγχος με μαθηματικώς και λογικώς ανορθόδοξο τρόπο, υπολογίζει αυθαίρετως ως εισόδημα κάθε κατάθεση, ενώ προκύπτει ότι **δεν αφαιρεί τις επί μέρους κατ' έτος χρεώσεις (αναλήψεις) των λογαριασμών**, ώστε να εξάγει την κατ' έτος «απόκλιση» μεταξύ δηλωθέντος εισοδήματος και πραγματικού καταλοίπου λογαριασμών. Επίσης, συνυπολογίζει συλλήβδην και αυθαίρετα, ως καταθέσεις, ποσά τα οποία μεταφέρονταν από μία τράπεζα σε άλλη.
- Επίσης, ο ίδιος ο έλεγχος αναφέρει ότι οι λογαριασμοί ήταν κοινοί, άλλοι με τον πατέρα της και άλλοι με τα αδέρφια της ή/και τα τέκνα της, ενώ προκειμένου να προσδιορίσει την κατ' έτος «απόκλιση» μεταξύ δηλωθέντος εισοδήματος και καταλοίπου λογαριασμών, δεν αφαιρέσε τα νομίμως φορολογηθέντα εισοδήματα του πατέρα της, των αδελφών της προσφεύγουσας. **Ακολούθως, ο έλεγχος ΥΠΟΒΙΒΑΖΕΙ ΕΣΦΑΛΜΕΝΑ το σύνολο των ετήσιων δηλωθέντων εισοδημάτων μου των ελεγχόμενων χρήσεων, προκειμένου να εμφανίσει πλασματική απόκλιση, μεταξύ του καταλοίπου και των εισοδημάτων μας, όπως αυτά προκύπτουν από τα εκκαθαριστικά σημειώματα των αντίστοιχων ετών, όπως προκύπτει αβίαστα από τη συγκριτική επισκόπηση των εκκαθαριστικών σημειωμάτων μας και του σχετικού πίνακα στη σελ. 68 της εκθέσεως ελέγχου.**
- **Δεν λαμβάνεται υπόψη ούτε η αποταμίευση των νομίμων εισοδημάτων της μέχρι το έτος 2000 (31-12-1999) οπότε και αρχίζει ο έλεγχος, ούτε και το τελικό κατάλοιπο των λογαριασμών, στο τέλος της ελεγχόμενης περιόδου (2012), το οποίο, διατέθηκε για την κάλυψη δαπανών λιτής και όχι πολυτελούς διαβίωσης δική της και της οικογένειάς της.**
- Δεν ελήφθησαν υπόψη όλοι οι τραπεζικοί λογαριασμοί, στους οποίους είναι δικαιούχος ή συνδικαιούχος, ούτε συσχετίστηκαν οι καταθέσεις – αναλήψεις – πιστώσεις – χρεώσεις – μεταφορές.

- Δεν ταυτοποιήθηκαν τα καταχωρούμενα ποσά, ούτε διακρίθηκαν οι πρωτογενείς καταθέσεις.
- Δεν πραγματοποιήθηκε παρακολούθηση διαμόρφωσης των πρωτογενών καταθέσεων, ούτε διαχωρίστηκαν οι προθεσμιακές καταθέσεις και οι αποδώσεις τους.
- Δεν διαχωρίστηκαν, ούτε ταυτοποιήθηκαν τυχόν τραπεζικά προϊόντα, ούτε παρακολουθήθηκαν οι αποδώσεις τους.
- Δεν συσχετίστηκαν οι πρωτογενείς καταθέσεις με τα αποκτηθέντα εισοδήματα.
- Δεν έγινε πρωτογενώς διαχωρισμός των καταθέσεων ανα δικαιούχο – συνδικαιούχο και συσχετισμός τους με τα αποκτηθέντα εισοδήματα ενός εκάστου.
- Δεν υποβλήθηκαν συμπληρωματικές δηλώσεις για εισόδημα για το οποίο δεν υπήρχε υποχρέωση αναγραφής στην αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος (πώληση μετοχών, δωρεές, υπεραξία ακινήτων κλπ.).

6^{ος} Λόγος:

Ισχυρίζονται παράβαση νόμου και ουσιώδη πλάνη του ελέγχου περί τα πράγματα, λόγω εσφαλμένου χαρακτηρισμού των καταθέσεων ως εισοδήματος.

Συγκεκριμένα αναφέρουν ότι στη φορολογίας εισοδήματος, νόμος που δημοσιεύεται κατά τη διάρκεια ορισμένου (ημερολογιακού) έτους (π.χ. 2010), δεν επιτρέπεται να υπαγάγει σε φόρο εισοδήματα που έχουν προκύψει πέραν του (ημερολογιακού ομοίως) έτους του αμέσως προηγούμενου της δημοσίευσής του, τούτέστιν, στο πιο πάνω παράδειγμα, εισοδήματα που έχουν προκύψει πριν το (ημερολογιακό) έτος 2009.

Η διάταξη του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010 μπορεί να έχει εφαρμογή επί εισοδημάτων κτηθέντων από 30-09-2010 και εφεξής, όχι όμως και επί εισοδημάτων κτηθέντων πριν την ημερομηνία αυτή.

7^{ος} Λόγος:

Ισχυρίζονται οι αναφερόμενες στην έκθεση ελέγχου «συναλλαγές» για τις οποίες τους επεβλήθησαν τα επίδικα ποσά φόρων και προσθέτων φόρων, θεωρήθηκαν ανατιολογήτως και αυθαίρετως ως εισοδήματά τους, ενώ ΔΕΝ ΑΠΟΔΕΙΚΝΥΕΤΑΙ ΑΠΟ ΚΑΝΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΟ. Συγκεκριμένα, αναφέρουν ότι όλες οι εγγραφές, στους σχετικούς πίνακες της εκθέσεως ελέγχου, οι οποίες αφορούν κατάθεση χρημάτων στους αντίστοιχους λογαριασμούς και ημερομηνίες, δεν συνιστούν «αμοιβή» ή «εισόδημα» και μάλιστα από «άγνωστη πηγή», αλλά την έναντι έκαστης αναφερόμενης αιτιολογίας όπως θα εκθέσουν αναλυτικά Ενώπιόν μας.

8^{ος} Λόγος:

Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας

Υπό το πρίσμα της επιβολής δηλ. τόσο του πρόσθετου φόρου όσο και της μετέπειτα προσαύξησης εκπρόθεσμης καταβολής για την περίπτωση της ανακριβούς δήλωσης ισχυρίζονται ότι διαφαίνεται η παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας (βλ. άρθρο 25§1 εδ. 4 του Συντάγματος), η οποία αποτελεί, ως γνωστόν, και βασική αρχή του ευρωπαϊκού νομικού πολιτισμού.

9^{ος} Λόγος:

Ισχυρίζονται επίσης ότι δεν είναι νόμιμη η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω περαίωσης των επιδικών χρήσεων σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1144/99, του Ν. 2992/02, των Ν. 3259/04 και 3296/04, του Ν. 3888/2010 και του Ν. 4002/2011.

Συγκεκριμένα αναφέρει ότι: "α) για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τις φορολογίες εισοδήματος, Φ.Π.Α. και κατ' αναλογία και για τον Κ.Β.Σ. αφού αίρεται η υποχρέωση διατήρησης των βιβλίων και στοιχείων για τις αντίστοιχες χρήσεις, με οποιονδήποτε τρόπο, άρα και κατ' εφαρμογή του ν. 3259/2004 ή του Ν. 3888/2010, αποκλείεται να διενεργηθεί επανέλεγχος, ακόμη και αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν μεταγενεστέρως στον Προϊστάμενο της Δημόσιας

Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπόψη του κατά την περαίωση, προκύπτει φόρος μεγαλύτερος από το φόρο που είχε προσδιοριστεί αρχικά ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή, **β)** είχαμε προβεί σε περαίωση των αποτελεσμάτων όλων των ελεγχόμενων χρήσεων, όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος και Κ.Β.Σ., δεδομένου ότι, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9§§1,3,4 του Ν. 3888/2010, η περαίωση καθεμιάς ανέλεγκτης υπόθεσης φορολογίας εισοδήματος συνεπάγεται αυτοδίκαια και την περαίωση ως ειλικρινών των ανέλεγκτων υποθέσεων των λοιπών φορολογικών αντικειμένων και είχε καταβάλει το σχετικώς βεβαιωθέντα φόρο, **γ)** οι σχετικές Εκθέσεις Ελέγχου, δεν περιέχουν συμπληρωματικά στοιχεία, που να δικαιολογούν τη διενέργεια αυτού, **αλλά στοιχεία που προέρχονται από γενικότερο έλεγχο και επέκταση του ελέγχου στις δηλώσεις μας**, παρά την προηγηθείσα περαίωση, σε κάθε δε περίπτωση, μεταξύ των στοιχείων τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, ήδη κατά την περαίωση, όπως ανενδοίαστα προκύπτει από την έκθεση ελέγχου. Ως εκ τούτων, η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων μετά τη διενέργεια επανελέγχου, χωρίς την ύπαρξη νέων στοιχείων για την εν λόγω περαιωθείσα χρήση. Κατόπιν τούτου, εφόσον δεν συντρέχουν οι, από τις προαναφερόμενες διατάξεις, προβλεπόμενες προϋποθέσεις έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων και τα ελεγχόμενα οικονομικά έτη, έχουν περαιωθεί από εμάς οριστικά, όπως προκύπτει από το **ειδικό σημείωμα περαίωσης**, η φορολογική αρχή δεν ενομιμοποιείτο να προβεί στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, οι οποίες είναι ακυρωτές ως νομικά και ουσιαστικά πλημμελείς, εκδοθείσες κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθ. 9 παρ. 5 του Ν. 3259/2004.

Επομένως, δεν θα έπρεπε, καθ' όσον αφορά στις ανωτέρω χρήσεις, να εκδοθεί εντολή ελέγχου και, βάσει αυτής, οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων αλλά να εκδοθεί εντολή επανελέγχου και, δυνάμει αυτής, να μας κοινοποιηθεί συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαιώσεως,"

10^{ος} Λόγος:

Επιπλέον δεν είναι νόμιμη η επιβολή προστίμου λόγω ανακρίβειας δήλωσης, εφόσον δεν προέκυπτε ποσό φόρου προς βεβαίωση ή καταβολή, κατ'άρθ.4 παρ.3 εδ. γ' του Ν.2523/1997, για τα οικονομικά έτη 2005,2006,2008,2009 και 2010.

11^{ος} Λόγος:

Τέλος ισχυρίζονται ότι είναι μη νόμιμος και ο καταλογισμός έκτακτης εισφοράς (άρθ. 18 του Ν. 3758/2009) και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης (άρθ. 29 του Ν. 3986/2011) λόγω της ειλικρίνειας και ακρίβειας των φορολογικών τους δηλώσεων όλων των ετών. Εφαρμογή των επιεικέστερων διατάξεων του Ν. 4172/2013.

Συγκεκριμένα αναφέρουν ότι ο επίδικος «φόρος», ονομαζόμενος ως «έκτακτη εφάπαξ εισφορά» επιβάλλεται επί των εισοδημάτων των κτηθέντων εντός του χρονικού διαστήματος 1^{ης} Ιανουαρίου έως 31^{ης} Δεκεμβρίου 2007.

Όπως όμως προκύπτει από το σχετικό φύλλο της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, ο επίδικος νόμος 3758/2009 εδημοσιεύθη την 5^η Μαΐου 2009 (στο ΦΕΚ Α 68).

Εν όψει των προεκτεθέντων, ισχυρίζονται ότι δεν ήταν συνταγματικώς δυνατή η δι' αυτού επιβολή φόρου επί εισοδήματος προκύψαντος κατά το ημερολογιακό έτος το οποίο είχε λήξει κατά την έναρξη του προηγούμενου της δημοσίευσης του ημερολογιακού έτους, ήτοι είχε λήξει προς της 1^{ης} Ιανουαρίου 2008 και συνεπώς η σχετική διάταξη του άρθρου 18 του Ν.3758/2009 είναι ανίσχυρη.

Επί του 1^{ου} λόγου περί παραγραφής

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 84 του Ν. 2238/94, ορίζεται 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 ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α)

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.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν. 2238/94, ορίζεται ότι: « Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

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

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

Επειδή σύμφωνα και με την υπ' αρ. 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 Δ.Ο.Υ., 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.

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).

- Η φορολογική διοίκηση δεν ήταν και δεν είναι δυνατόν να ελέγχει σε κάθε χρήση, τις τραπεζικές καταθέσεις όλων των φυσικών προσώπων και των επιτηδευματιών που υποβάλλουν φορολογικές δηλώσεις.

- Όλοι οι φορολογούμενοι έχουν υποχρέωση υποβολής ειλικρινούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

- 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.

- Τα έτη πριν το 2012 (οικ. έτος 2013), 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 των φυσικών προσώπων και επιτηδευματιών ούτε να προβλεφθεί το ύψος αυτών.

Η ανωτέρω υποχρέωση ισχύει για τα στοιχεία της χρήσης 2012 και εφεξής (ΠΟΛ 1142/2013: Υποχρεώσεις υπηρεσιών, νομικών προσώπων και οργανώσεων σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 82 του Ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθ. 17 του Ν. 3842/2010, της παρ. 9 του άρθ. 21 του Ν. 3943/2011 και της παρ. 3 του άρθ. 32 του Ν. 3986/2011).

- Οι τραπεζικές καταθέσεις δεν ήταν άμεσα στην διάθεση της φορολογικής αρχής και ευρύτατη εξαίρεση από το ειδικό τραπεζικό απόρρητο εισήχθη με τον ν. 3986/2011 (άρθρο 32) προς αποτροπή της φοροδιαφυγής, η δε επιλογή προς έλεγχο δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος γίνεται με την χρησιμοποίηση μεθόδων ανάλυσης κινδύνου αρ. 80ν. 3842/2010.

- Μόνο σε επιτηδευματίες που τηρούν Γ' κατηγορίας βιβλία και στοιχεία υπήρχαν στην διάθεση της Φορολογικής Αρχής τα δεδομένα των τραπεζικών τους λογαριασμών.

Η περίπτωση υποχρεωτικού ελέγχου τραπεζικών λογαριασμών από την φορολογική αρχή προβλέπεται μόνο στις περιπτώσεις επαγγελματικών τραπεζικών λογαριασμών επιτηδευματία που τηρεί διπλογραφικά βιβλία (βλ. επαληθεύσεις ΠΟΛ 1037/2005).

- Ακόμα και σήμερα, μετά από την άρση του τραπεζικού απορρήτου, στους οπτικούς δίσκους CD με τα τραπεζικά δεδομένα των φορολογουμένων που αποστέλλονται στις ελεγκτικές αρχές (κατόπιν εισαγγελικής παραγγελίας), παρατηρείται συχνά το φαινόμενο να μην εμπεριέχεται το σύνολο των τηρούμενων σε αυτές λογαριασμών.

Συνεπώς, οι τραπεζικές καταθέσεις, που ήρθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής κατόπιν ανοίγματος λογαριασμών, αποτελούν συμπληρωματικό στοιχείο της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν. 2238/94 και το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας.

Επειδή περαιτέρω, με την υπ' αριθμ. **1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ** κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έλεγχο για την 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:

Σκέψη 6: «Επειδή, εκδήλωση της, απορρέουσας, κατά τα προεκτεθέντα, από την αρχή του κράτους δικαίου, αρχής της ασφάλειας δικαίου ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο αποτελούν οι θεσπιζόμενες με το άρθρο 78 του Συντάγματος ρυθμίσεις. Ειδικότερα, στο άρθρο αυτό ορίζονται τα εξής: “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, ερμηνευόμενων 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 δημοσίευσής 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».

Σκέψη 7: «Επειδή, κατά το άρθρο 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994, Α' 151) «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] 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. 2. 3. 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) β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 [δηλαδή σε περίπτωση περιελεύσεως στην φορολογική αρχή συμπληρωματικών στοιχείων] 5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης». Εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 107 του ίδιου Κώδικα, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, «1. Κάθε νομικό πρόσωπο του άρθρου 101 υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας [...] 2. Η δήλωση της προηγούμενης παραγράφου υποβάλλεται: α) Από τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101, μέχρι τη δέκατη (10η) ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, για εισοδήματα που απόκτησαν μέσα σε αυτήν [...]»

Σκέψη 8: «Επειδή, η προβλεπόμενη ως κανόνας από το προαναφερθέν άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος πενταετής παραγραφή παρατάθηκε στη συνέχεια με τις εξής διατάξεις έως την έκδοση του ένδικου φύλλου ελέγχου: **Άρθρο 11 του ν. 3513/2006** (Α' 265): «Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12. 2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρατείνονται μέχρι 31.12.2008 [...]». **Άρθρο 29 του ν. 3697/2008** (Α' 194): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009. [...]». **Άρθρο 10 του ν. 3790/2009** (Α' 143): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010». **Άρθρο 82 του ν. 3842/2010** (Α'58), όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010 (Α'113): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010»

Σκέψη 9: «Επειδή, στη συνέχεια χορηγήθηκαν και περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής με τις εξής διατάξεις: **Άρθρο 12 § 7 του ν. 3888/2010** (Α' 175), ... **Άρθρο 18 § 2 του ν. 4002/2011** (Α' 180) ... **Άρθρο δεύτερο παρ. 1 του ν. 4098/2012** (Α' 249) ... **Άρθρο 37 § 5 του ν. 4141/2013** (Α' 81) ... **Άρθρο 22 του ν.**

4203/2013 (Α' 235) ... Άρθρο 87 του ν. 4316/2014 (Α' 270) ... Άρθρο 22 του ν. 4337/2015 (Α' 129) ... Άρθρο 61 § 8 του ν. 4410/2016 (Α'141) ... Άρθρο 97 του ν. 4446/2016 (Α' 240) ...».

Σκέψη 10: «Επειδή, με τις παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις παρατείνεται διαδοχικώς ο χρόνος παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου λίγο πριν από την λήξη είτε της αρχικής παραγραφής είτε της προηγούμενης παρατάσεως αυτής ώστε η θεσπιζόμενη με το άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ως κανόνας πενταετής παραγραφή, που είναι, άλλωστε, εύλογη, να φαίνεται ότι δεν έχει πλέον σε καμία περίπτωση εφαρμογή για τις φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν κατά τις χρήσεις στις οποίες αφορούν οι ανωτέρω διατάξεις και, αντιθέτως, να διαφαίνεται από τις ρυθμίσεις αυτές αδυναμία οποιασδήποτε προβλέψεως περί του χρόνου λήξεως της παραγραφής τους, με συνέπεια να κλονίζεται η αξιοπιστία του κράτους γενικότερα, πράγμα που δεν συμβάλλει στην εμπέδωση της συνειδήσεως στους πολίτες ότι οφείλουν να εκπληρώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Άλλωστε, όπως προκύπτει από τις παρατεθείσες στην προηγούμενη σκέψη διατάξεις, η παραγραφή αυτή παρατάθηκε στη συνέχεια και πάλι, επανειλημμένως, ώστε έως τον χρόνο συζητήσεως της υποθέσεως ενώπιον του Τμήματος, αλλά και ενώπιον της Ολομελείας, να υπάρχουν, ενδεχομένως, υποθέσεις, αφορώσες στο ένδικο οικονομικό έτος 2002, για τις οποίες, ενόψει των εν λόγω διατάξεων, η παραγραφή δεν έχει ακόμη λήξει (δοθέντος ότι η παράταση της παραγραφής εξαρτάται πλέον από ενέργειες διαφόρων αρχών, με συνέπεια ο χρόνος παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του ίδιου έτους ενδεχομένως να διαφέρει από φορολογούμενο σε φορολογούμενο αναλόγως εάν για συγκεκριμένο φορολογούμενο έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου από κάποια από τις προβλεπόμενες στις ανωτέρω διατάξεις αρχή) και ως προς τις οποίες να μην είναι, ενδεχομένως, δυνατόν ούτε καν να προβλεφθεί ευχερώς πότε συμπληρώνεται η παραγραφή. Με τα δεδομένα αυτά και ενόψει των εκτεθέντων στις σκέψεις 5 και 6, οι παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών»

Επειδή με την εν λόγω απόφαση, του ΣτΕ κρίθηκαν ως **αντισυνταγματικές** οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής και συγκεκριμένα οι διατάξεις που περιλαμβάνονται στη **σκέψη 8** της Απόφασης, δεδομένου ότι αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών,

Επειδή ο Διοικητής της Α.Α.Δ.Ε με την υπ' αριθμ. **ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15-09-2017** Απόφασή του, λαμβάνοντας υπόψη την υπ' αριθμ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, τροποποίησε την υπ' αριθμ. ΔΕΛ Β' 1189802 ΕΞ 2016/28-12-2016 (Β' 4270) Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων περί καθορισμού του αριθμού φορολογικών ελέγχων που θα διενεργηθούν κατά το έτος 2017, όπως ισχύει, ως εξής:

«1. Μετά την παράγραφο 6 της με αριθμ. ΔΕΛ Β' 1189802 ΕΞ 2016/28-12-2016 (Β' 4270) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει, προστίθεται νέα παράγραφος 7 ως εξής: "7. Από τις εκκρεμείς υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι Προϊστάμενοι των Ελεγκτικών Υπηρεσιών προτεραιοποιούν και προβαίνουν στην έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων, κατά τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 , ως κάτωθι: (α) για ελεγχόμενες **χρήσεις 2001 και μετά**, με βάση τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθ. 84 του

N.2238/1994 (μη υποβολή δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος), (β) για ελεγχόμενες χρήσεις 2006 και μετά, με βάση τις διατάξεις της **παρ. 4 του άρθ. 84** και της **περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του N.2238/1994** (συμπληρωματικά στοιχεία), (γ) για ελεγχόμενες χρήσεις 2008 και μετά, με βάση τις διατάξεις της **παρ. 3 του άρθ. 36 του N.4174/2013** σε συνδυασμό με τις διατάξεις της **παρ. 11 του άρθ. 72 του ίδιου νόμου** (σε περίπτωση φοροδιαφυγής), (δ) για ελεγχόμενες χρήσεις 2011, 2012 και 2013, με βάση τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθ. 84 του N.2238/1994** και για **φορολογικά έτη 2014 και επόμενα** με βάση τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 36 του N.4174/2013** (πενταετής παραγραφή). Τα παραπάνω ισχύουν για τις φορολογίες εισοδήματος και Κ.Β.Σ., καθόσον για τις φορολογίες Φ.Π.Α., κεφαλαίου και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής. Ως εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου νοούνται οι προτεραιοποιημένες υποθέσεις, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων μέχρι τη δημοσίευση της παρούσας στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως»,

Επειδή με την υπ' αριθμ. **ΠΟΛ 1154/04-10-2017** εγκύκλιο, δόθηκαν από την ΑΑΔΕ οδηγίες εφαρμογής της προαναφερόμενης απόφασης, σύμφωνα με την οποία:

α) Με τη με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίστηκε ότι, για τη φορολογία εισοδήματος και για τις φορολογίες για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας αυτής, ελέγχονται κατά προτεραιότητα και εκδίδονται σχετικές πράξεις προσδιορισμού, ως κάτωθι:

Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ		
ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
2011 και μετά	Άρθ. 84§1 Ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72§11, εδ. α', Ν. 4174/13) και άρθ. 36 § 1 του Ν.4174/2013	Κανόνας πενταετούς παραγραφής
2008 και μετά	Άρθ. 36 § 3 Ν. 4174/13 σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. β', του ίδιου νόμου	Η εφαρμογή της διάταξης προϋποθέτει φοροδιαφυγή
2006 και μετά	Άρθ. 84 § 4 Ν. 2238/94 και 68 § 2α' του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', Ν. 4174/13)	Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία
2001 και μετά	Άρθ. 84 § 5 Ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', Ν. 4174/13)	Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη υποβολής δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος

Σε κάθε περίπτωση, για όλες τις χρήσεις μέχρι 31/12/2013, ισχύουν και οι λοιπές διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού που προβλέπονται με τα άρθρα 84 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και 57 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), ενώ για τις φορολογίες κεφαλαίου (Φ.Μ.Α., Φ.Μ.Α.Π., κ.λπ.) και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής. Ειδικά για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ισχύουν οι διατάξεις περί παραγραφής που προβλέπονται με τον ως άνω Κώδικα (άρθ.102 Ν.2961/2001) για χρήσεις μέχρι 31/12/2014.

β) Η έκδοση πράξεων για χρήσεις 2008 και μετά, δυνάμει των οριζομένων στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθ. 36 του Ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του ίδιου νόμου, προϋποθέτει να προκύπτει φοροδιαφυγή κατά την έννοια και τα όρια του άρθρου 66 του ίδιου νόμου περί

εγκλημάτων φοροδιαφυγής (σχετ. η ΠΟΛ 1142/2016 και η ΠΟΛ.1088/2017), η οποία διαπιστώνεται από τον διενεργηθέντα έλεγχο, ύστερα και από την πάροδο της προβλεπόμενης προθεσμίας για τις έγγραφες απόψεις του ελεγχόμενου στο σημείωμα διαπιστώσεων του άρθ. 28 του Κ.Φ.Δ..

γ) Για φορολογίες, πέραν της φορολογίας εισοδήματος (π.χ. φορολογία τελών χαρτοσήμου), που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, για τις οποίες δεν έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, εκδίδονται οι οικείες πράξεις.

δ) Σε κάθε περίπτωση, τα οριζόμενα στις παρ. 1, 2, 3, 4 και 6 της με αριθ. ΔΕΛ Β 1189202 ΕΞ 2016/28.12.2016 (Β' 4270/30.12.2016) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως ισχύει, περί καθορισμού των φορολογικών ελέγχων που θα διενεργηθούν το έτος 2017 και ειδικότερα περί της δυνατότητας ανακατάταξης των υποθέσεων σε σειρά προτεραιότητας, έχουν εφαρμογή και εν προκειμένω.

ε) Τα αναφερόμενα στις περιπτώσεις α-γ της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί πράξεις προσδιορισμού και επί των οποίων εκκρεμούν ενδικοφανείς προσφυγές στη ΔΕΔ.

Επειδή σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1168452 ΕΞ 2017 /10-11-2017 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων διευκρινίζεται ότι το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων για διαχειριστικές περιόδους που παραγραφόταν την 31/12/2016 σε κάθε περίπτωση, οριζόταν από τις ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του ν.4174/2013 **και δε συνδεόταν με τη δυνατότητα ή μη της φορολογικής Διοίκησης να κοινοποιήσει πράξεις σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρ. 58 του ν. 4446/22.12.2016.**

Επειδή εν προκειμένω, το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου σε βάρος των προσφευγόντων για τις χρήσεις 2004 και 2005 έχει υποπέσει σε παραγραφή, δεδομένου ότι η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στις 10/04/2017, ήτοι μετά την 31^η Δεκεμβρίου των ετών 2015, και 2016 όπου συμπληρωνόταν ο χρόνος της δεκαετούς παραγραφής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 § 4 του ν. 2238/1994 και επομένως πρέπει να γίνει **δεκτός ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων**,

Επειδή ο έλεγχος διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα συνέπεια του ελέγχου της μητέρας της και την σύνταξη της από **08/02/2016 έκθεσης ελέγχου** του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Βάσει των διαπιστώσεων της ως άνω έκθεσης ελέγχου προέκυψε ότι η προσφεύγουσα ήταν συνδικαιούχος σε τραπεζικούς λογαριασμούς με τη μητέρα της και ο έλεγχος καταλόγισε τις πιστώσεις για τις οποίες δεν αποδείχτηκε η πηγή και η αιτία προέλευσης, ως εισόδημα βάσει της παρ. 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994), επιμεριστικά σε όλους τους συνδικαιούχους των λογαριασμών.

Επομένως βάσει των νέων στοιχείων, για τις χρήσεις 2007,2008 και 2009 το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας ήτοι, 31/12/2018, 31/12/2019 και 31/12/2020 αντίστοιχα και για τη χρήση 2010 επειδή το νέο στοιχείο περιήλθε στη φορολογική αρχή μέσα στο χρόνο της πενταετούς παραγραφής το δικαίωμα του δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων παραγράφεται στις 31/12/2016.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου σε βάρος των προσφευγόντων για τις χρήσεις 2004, 2005 και 2010 έχει υποπέσει σε παραγραφή, ενώ για τις χρήσεις 2007,2008, 2009 δεν υφίσταται θέμα παραγραφής, δεδομένου ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων.

Επί του 2^{ου} λόγου

Επειδή ο έλεγχος εφαρμόζοντας το άρθρο 23 του Ν.4174/2013 περ.2^α και μετά την έκδοση της αριθ./28-03-2017 εντολής ελέγχου διενήργησε τον έλεγχο από το γραφείο (μερικό έλεγχο γραφείου φορολογίας εισοδήματος), και επειδή η έκθεση είναι σαφής και ορισμένη αφού στην πρώτη και τρίτη σελίδα αυτής αναφέρεται ο τόπος και ο χρόνος διενέργειας του ελέγχου ώστε να μην εγείρεται αμφιβολία ως προς τη νομιμότητά του, νόμω και ουσία αβάσιμος είναι ο συγκεκριμένος ισχυρισμός. Ακόμα σχετικά με τον ακριβή χρόνο έκδοσης της εντολής προκύπτει ότι αυτός αναφέρεται με σαφήνεια στο κεφ. 1(ταυτότητα ελέγχου) της έκθεσης ελέγχου.

Περαιτέρω, οι διαπιστώσεις και τα πορίσματα του ελέγχου είναι συγκεκριμένα και λεπτομερώς αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου η οποία παρέχει πλήρη αιτιολογία των προσβαλλομένων πράξεων.

Επί του 3^{ου} λόγου

Επειδή ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4174/2013 μετά από την αριθ./εντολή ελέγχου που εκδόθηκε στις 28-03-2017 και οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στους προσφεύγοντες στις 15/05/2017, αφενός σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις δεν υπάρχει πουθενά αναφορά περί χρονικού περιορισμού εκτέλεσης του ελέγχου και αφετέρου δεν υπερέβη ούτε τους 2 μήνες, διάστημα το οποίο θεωρείται σχετικά σύντομο και σε κάθε περίπτωση εύλογο. Επομένως ο περί αντιθέτου ισχυρισμός των προσφεύγοντων απορρίπτεται ως αβάσιμος αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επί του 4^{ου} λόγου

Επειδή από την παρ. 1 του άρθρου 14 του ν.4174/2013 «Πληροφορίες από τον φορολογούμενο», προβλέπεται ότι «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.»

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία κατόπιν του αριθ./17.10.2016 αιτήματος παροχής πληροφοριών που της κοινοποίησε ο έλεγχος, εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν.4174/2013. Επομένως, αφενός δεν ετέθη θέμα διασφάλισης αποδεικτικής αξίας εγγράφων που ανακαλύφθηκαν, ευρίσκοντο στην εγκατάσταση ή στα χέρια του προσφεύγοντος και επιβαλλόταν η αφαίρεσή τους και η διασφάλιση της αποδεικτικής ισχύς τους από τον έλεγχο, προφανώς δεν προκύπτει τέτοιο θέμα για τα στοιχεία που είχε στην διάθεσή του ο έλεγχος, CD τραπεζών κλπ, ενώ αφετέρου αβάσιμος είναι ο ισχυρισμός ότι η κατάσχεση αποτελεί απαραίτητο τύπο για την χρήση των στοιχείων αυτών καθώς και όποιον άλλον ήταν στην διάθεση του ελέγχου (όπως τα στοιχεία των τραπεζικών καταθέσεων κλπ).

Επί του 5^{ου} λόγου

Επειδή σχετικά ισχυρισμούς των προσφευγόντων ότι , ότι ο έλεγχος εντελώς εσφαλμένα και ανατιολόγητα ΔΕΝ έλαβε υπόψη του τα ποσά των μετοχών των, ούτε και τους τόκους, ποσά για τα οποία προσκομίστηκαν επίσημα έγγραφα, ότι δεν έγινε δεκτή η μεταφορά ποσού 13.752,13 ευρώ, ούτε και η μεταφορά ποσού 300.000 ευρώ και ότι ο έλεγχος δέχθηκε μικρότερο ποσό από την πώληση του ακινήτου παραμορφώνοντας αυθαίρετα το περιεχόμενο δημοσίου εγγράφου (συμβολαίου

αγοραπωλησίας), το ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., στην έκθεση απόψεων που συνέταξε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 2 του ν. 4174/2013, και απέστειλε στην υπηρεσία μας μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή αναφέρει τα ακόλουθα:

" Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι ο έλεγχος εντελώς εσφαλμένα και ανατιολόγητα ΔΕΝ έλαβε υπόψη του τα ποσά των μετοχών των, ούτε και τους τόκους, ποσά για τα οποία προσκομίστηκαν επίσημα έγγραφα ο έλεγχος αναφέρει ότι ουδέποτε προσκομίστηκε έγγραφο-απάντηση στο αίτημα παροχής πληροφοριών ή απάντηση στο Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου που να επικαλείται τα ανωτέρω ποσά. Ωστόσο λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία, που προσκομίστηκαν με το αριθ.,/05.10.2015 απαντητικό υπόμνημα της μητέρας τηςο έλεγχος παίρνει θέση ως κάτωθι:

1. Η βεβαίωση από την εταιρείααφορά την πώληση κάποιων μετοχών πλην όμως δεν αναφέρεται το ποσό που εισπράχθηκε κατά την πώληση και αν αυτό κατατέθηκε σε κάποιον από τους λογαριασμούς, που ελέγχονται.

2. Οι βεβαιώσεις εισοδήματος από τόκους καταθέσεων που προσκομίστηκαν αφορούν λογαριασμούς που δεν ελέγχονται

- Σχετικά με τον ισχυρισμό των προσφευγόντων ότι δεν έγινε δεκτή η μεταφορά ποσού 13.752,13 ευρώ, ούτε και η μεταφορά ποσού 300.000 ευρώ, ο έλεγχος αναφέρει ότι ουδέποτε προσκομίστηκε έγγραφο-απάντηση στο αίτημα παροχής πληροφοριών ή απάντηση στο Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου που να επικαλείται τα ανωτέρω ποσά. Ωστόσο λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία, που προσκομίστηκαν με το αριθ.,/05.10.2015 απαντητικό υπόμνημα της μητέραςο έλεγχος παίρνει θέση ως κάτωθι:

1. Σχετικά με το ποσό των 300.000 € και την αίτηση τουπρος την ΑΛΦΑ BANK για μεταφορά του ποσού στον λογαριασμό στην ίδια τράπεζα να παρατηρήσουμε ότι αυτό δεν αποδεικνύει την πηγή και την αιτία προέλευσής του ανωτέρω ποσού και αν αυτό έχει φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου.

2. Σχετικά με το ποσό των 13.752,50 € και το αποδεικτικό κατάθεσης που προσκομίστηκε να παρατηρήσουμε ότι αυτό δεν αποδεικνύει την πηγή και την αιτία προέλευσής

- Ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι ο έλεγχος δέχθηκε μικρότερο ποσό από την πώληση του ακινήτου παραμορφώνοντας αυθαίρετα το περιεχόμενο δημοσίου εγγράφου (συμβολαίου αγοραπωλησίας) είναι αυθαίρετος και αβάσιμος αφού από τις δηλώσεις φορολογίας δεν προκύπτει από πουθενά πώληση ακινήτου. Σχετικά με την πώληση των μετοχών της «» να παρατηρήσουμε ότι δεν προκύπτει σύνδεση του ποσού πώλησης με τους ελεγχόμενους λογαριασμούς. "

Επειδή οι προσφεύγοντες δεν προσκόμισαν στην υπηρεσία μας με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή κανένα αποδεικτικό στοιχείο ώστε να διαφοροποιηθεί η κρίση μας και η θέση μας απ αυτή του ελέγχου , και ως εκ τούτου απορρίπτουμε τους εν λόγω ισχυρισμούς των προσφευγόντων ως αόριστους και αβάσιμους.

Επειδή στην εγκύκλιο ΠΟΛ 1228/15-10-14 παρ. 3 αναφέρεται ότι « Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος.

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εκδίδεται εντολή ελέγχου σε όλα τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού και εφόσον συμμετέχει ανήλικος έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν.

Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του.

Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να

αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπειριστατωμένη (σχετ. διατ. άρθ. 28 και 64 ν. 4174/2013). »

Επειδή ο ισχυρισμός των προσφεύγοντων ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του ότι το «εισόδημα» κατατίθεται σε κοινούς λογαριασμούς και δεν αξιολόγησε τις περιπτώσεις χρημάτων συγγενικών προσώπων είναι αβάσιμος διότι ότι ο έλεγχος επιμέρισε ισομερώς στον προσφεύγοντα και στους υπόλοιπους συνδικαιούχους του εκάστοτε λογαριασμού τα ποσά των πιστώσεων, δεδομένου ότι οι προσφεύγοντες δεν προσκόμισαν κανένα στοιχείο που να αποδεικνύουν τον διαφορετικό επιμερισμό αυτών.

Επειδή σύμφωνα με την αριθ./28-03-2017 εντολή ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε με αξιοποίηση των δεδομένων του CD που προέκυψαν μετά την υπ'αριθ. ΑΒΜ: ΕΟΕ/2013 παραγγελία του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος. Ο έλεγχος αναζήτησε την αιτία ή την πηγή προέλευσης για κάθε μία πρωτογενή πίστωση / κατάθεση στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας προκειμένου να εξακριβώσει αν κάθε μια εξ αυτών (των πρωτογενών καταθέσεων) έχει φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί ή αντιθέτως αποτελεί αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, η οποία δεν μπορεί να υπαχθεί ευθέως σε κάποια από τις κατηγορίες εισοδήματος Α΄ έως Ζ΄ της παρ.2 του άρθρου 4 του Ν.2238/1994. [...]

Επειδή στον έλεγχο πρωτογενών καταθέσεων, δεν ελέγχεται το υπόλοιπο ανάλωσης ή το έμβασμα (ως κτήση περιουσίας) προκειμένου να τίθεται θέμα προσδιορισμού του υπολοίπου κεφαλαίου ανά έτος, αλλά προσδιορίζεται το αποκρυβέν εισόδημα με βάση την διαπιστωθείσα δυνατότητα κατάθεσης, η οποία συμπίπτει με κάθε ποσό που πραγματικά εισπράττεται (και εν συνεχεία κατατίθεται) σε μετρητά, το οποίο είναι δυνατόν να έχει προέλθει από νομίμως δηλωθέντα εισοδήματα – έσοδα τα οποία έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου (δάνεια, δωρεές, διάθεση περιουσιακών στοιχείων, κέρδη από λαχεία κλπ), από προγενέστερες αναλήψεις που δεν έχουν αναλωθεί και επανακατατίθενται (**Αρ.Πρωτ. ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015**), είτε από αδήλωτη - μη φορολογημένη πηγή, οπότε και προσδιορίζεται από τον έλεγχο και φορολογείται με βάση τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 (**Σ.τ.Ε. 884/2016**).

Επειδή, όπως από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε, τα κτηθέντα εισοδήματα των προσφευγόντων δεν είναι δυνατόν να αιτιολογήσουν πρωτογενείς καταθέσεις παρά μόνον εάν αναληφθούν και δεν αναλωθούν, πράγμα που δεν προέκυψε, και δεν απεδείχθη από τους προσφεύγοντες (δεν κατετέθη κανένα συγκεκριμένο στοιχείο). Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός αυτός

Επομένως ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του την ΠΟΛ 1033/2013 και δεν αφαίρεσε τις επί μέρους κατ' έτος χρεώσεις (αναλήψεις) των λογαριασμών, ώστε να εξάγει την κατ' έτος «απόκλιση» μεταξύ δηλωθέντος εισοδήματος και πραγματικού καταλοίπου λογαριασμών δεν δύναται να γίνει δεκτός.

Επειδή ως προς τον ισχυρισμό ότι «Δεν υποβλήθηκαν συμπληρωματικές δηλώσεις για εισόδημα για το οποίο δεν υπήρχε υποχρέωση αναγραφής στην αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος (πώληση μετοχών, δωρεές, υπεραξία ακινήτων κλπ.)» Εάν οι προσφεύγοντες αναφέρονται στο γεγονός ότι διαρκούντος του ελέγχου δεν είχαν δυνατότητα να υποβάλλουν συμπληρωματικές δηλώσεις και ως τούτου πλασματικά φορολογήθηκαν, τούτο δεν είναι ορθό διότι όποια στοιχεία είχαν στην διάθεσή τους που δικαιολογούσαν την διαπιστωθείσα ως προσαύξηση περιουσίας από τον έλεγχο, ανεξάρτητα εάν αυτά συμπεριλαμβάνονταν στις δηλώσεις τους, είχαν την δυνατότητα να τα προσκομίσουν στον έλεγχο, έως και

με το σημείωμα διαπιστώσεων ο οποίος και θα τα λάμβανε υπόψη του. Εν συνεχεία ουδέν επιπλέον των υπαρχόντων στοιχείο προσκομίστηκε στην Υπηρεσία μας και κατά συνέπεια προκύπτει ότι ουδέν στοιχείο υπήρξε που δεν κρίθηκε από τον έλεγχο, ενώ ο ισχυρισμός είναι εντελώς αόριστος καθώς δεν αναφέρεται σε κανένα συγκεκριμένο στοιχείο.

Επί του 6^{ου} και 7^{ου} λόγου

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94 :... «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 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.». (το δεύτερο εδάφιο προστέθηκε με την παράγραφο . 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010).

Επίσης σύμφωνα με την παρ. 10 της ΠΟΛ 1095/29-4-2011, η οποία έχει ως θέμα την προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010. : ... «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. Η Π.Ο.Λ. αυτή παρέχει διευκρινίσεις σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010 για την ορθή εφαρμογή τους . Σύμφωνα με την παρ. 9 αυτής «9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.».

Ακόμα από την με αρ. Αρ.Πρωτ. ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. 3. **Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα....4.** Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. **Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξή της....8.** Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα...9. **Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε.** Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

Σύμφωνα με τα κριθέντα στην απόφαση του Σ.τ.Ε. 884/2016 επί προδικαστικών ερωτημάτων «B) Η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος – Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές

του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 Σ.), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' Σ.), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' Σ.) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων (πρβλ. ΔΕΕ 21.1.2016, C-74/14 Eturas, σκέψη 38 και ΔΕΕ 23.12.2009, C-45/08, Spector Photo Group, σκέψεις 42-44), το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.) – Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση – Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, ΣτΕ 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., ΣτΕ 4134/2001, ΣτΕ 428/1996, ΣτΕ 4026/1983, ΣτΕ 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, ΣτΕ 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, ΣτΕ 2967/2004, ΣτΕ 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, ΣτΕ 747/2015, ΣτΕ 1351/2014 επταμ., ΣτΕ 2951/2013, ΣτΕ 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., ΣτΕ 1934/2013 επταμ., ΣτΕ 2365/2013 επταμ., ΣτΕ 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού) – Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., ΣτΕ 2780/2012 επταμ.) – Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα στο εξωτερικό, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν. 4174/2013), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι,

κατ' αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού (πρβλ. ΣτΕ 2136/2012 και αποφάσεις του γαλλικού Conseil d'Etat της 20.12.1978 στην υπόθεση 5486, Rec. Lebon 1978 σελ. 519, της 5.4.1978, Rec. Lebon 1978 σελ. 178, της 5.3.1999 στην υπόθεση 176799 και της 19.3.2001 στην υπόθεση 187012) – Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου 4174/2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου – Πράγματι, τέτοιες υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο ποσό είτε (α) αποτελεί φορολογητέο μη δηλωθέν εισόδημα, περίπτωση που είναι και η συνήθης, κατά τα κοινώς γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε (β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣτΕ 387/2015) είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ' αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμενα να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης είτε (δ) σε εξαιρετικές περιπτώσεις, απορρέει από συμπεριφορά που συνιστά ποινικό αδίκημα (λ.χ. εμπόριο ναρκωτικών ή δωροδοκία), με συνέπεια να υπόκειται (όχι σε φόρο εισοδήματος αλλά) σε δήμευση, σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 76 του Ποινικού Κώδικα και με ειδικές διατάξεις της ποινικής νομοθεσίας – Περαιτέρω, σε υπόθεση όπως η παρούσα, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο.... (Ε) Η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», **έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλές, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης** (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, **κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους...**»

Οι προσφεύγοντες ενώ ισχυρίζονται ότι οι καταθέσεις χρημάτων δεν συνιστούν εισόδημα από άγνωστη πηγή, ωστόσο κατόπιν της με αρ./24-11-2015 κλήσης του ελέγχου για δικαιολόγηση τους

(σημείωμα διαπιστώσεων) δεν προσκόμισαν στοιχεία για να στοιχειοθετήσουν τον ισχυρισμό τους αυτό. Επίσης δεν υπέβαλλαν στην υπηρεσία μας κανένα αποδεικτικό στοιχείο παρά αναφέρουν ότι υπάρχει αιτιολογία για μία εκάστη κατάθεση (εξέταση 5^{ου} λόγου) και συνεπώς, νομίμως έκρινε ο έλεγχος ότι τα επίμαχα ποσά άγνωστης προέλευσης είναι ικανά να δικαιολογήσουν, την εκτίμηση ότι αντιστοιχούν σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού και κατ' εφαρμογή των σχετικών φορολογικών διατάξεων που ρητά αναφέρει η σχετική εντολή ελέγχου και σύμφωνα με το σκεπτικό της με αρ. 884/2016 Σ.τ.Ε., προσδιόρισε για την ελεγχόμενη νόμιμα και επ' ακριβώς το εισόδημα του αρθ. 48 παρ. 3 του Ν.2238/1994 προς φορολόγηση.

Επί του 8^{ου} λόγου.

Επειδή η φορολογική διοίκηση και η Υπηρεσία μας δεν έχει αρμοδιότητα να κρίνει τη συνταγματικότητα των νόμων αλλά εφαρμόζει τις κείμενες διατάξεις όπως ισχύουν στην Ελληνική νομοθεσία και ερμηνεύονται από τις Διαταγές και ΠΟΛ του Υπ. Οικονομικών και της Γ.Γ.Δ.Ε.

Επειδή οι προσφεύγοντες δεν ισχυρίζονται λανθασμένη εφαρμογή των κειμένων διατάξεων αλλά αντισυνταγματικότητα αυτών, το αίτημά τους δεν εξετάζεται από την Υπηρεσία μας.

Επί του 9^{ου} λόγου.

Επειδή στις ρυθμίσεις περί περαιώσεων σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1144/99, του Ν. 2992/02, των Ν. 3259/04 και 3296/04, του Ν. 3888/2010 και του Ν. 4002/2011 υπάγονταν οι εκκρεμείς υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των επιτηδευματιών, αλυσιτελώς προβάλετε ο ισχυρισμός από τους προσφεύγοντες ότι είναι μη νόμιμη η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω περαίωσης των επιδίκων χρήσεων βάσει των αναφερομένων ρυθμίσεων διότι δεν ήταν επιτηδευματίες και δεν είχαν εφαρμογή σ' αυτούς.

Επί του 10^{ου} λόγου.

Επειδή ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι η επιβολή προστίμου λόγω ανακρίβειας δήλωσης, εφόσον δεν προκύπτει ποσό φόρου προς βεβαίωση είναι μη νόμιμη, είναι αβάσιμος διότι το άρθρο 4 παρ. 1 του Ν. 2523/1997 ορίζει ότι :«. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δέκα επτά (117) ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) ευρώ. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.»

Επί του 11^{ου} λόγου.

Επειδή για τα οικονομικά έτος 2011 ο έλεγχος εξέδωσε οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 και καταλόγισε αυτή βάσει των διατάξεων της παρ. 4^α του άρθρου αυτού .

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 4^α του Ν. 3986/2011 ορίζεται ότι : *«Η εισφορά του παρόντος βεβαιώνεται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς με βάση τους τίτλους βεβαίωσης που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 74 του Κ.Φ.Ε..»*

Επειδή με τις διατάξεις της παράγραφου 1 του άρθρου 74 του Κ.Φ.Ε ορίζεται ότι : *«1.Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βεβαιώνει το φόρο, αρχικό ή πρόσθετο, κατά περίπτωση, που προκύπτει:*

α) Βάσει των δηλώσεων που υποβάλλονται.

β) Βάσει των φύλλων ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 68, εφόσον αυτά έχουν οριστικοποιηθεί με πρακτικό αποδοχής στο πλαίσιο διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή ενδικοφανούς προσφυγής ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής.

γ) Βάσει οριστικών αποφάσεων διοικητικών δικαστηρίων ή πρακτικών δικαστικού συμβιβασμού.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 ορίζεται ότι : «(α) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από δώδεκα χιλιάδες ένα (12.001) ευρώ έως είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή ένα τοις εκατό (1%) επί ολόκληρου του ποσού.

(β) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από είκοσι χιλιάδες ένα (20.001) ευρώ έως και πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) επί ολόκληρου του ποσού.

(γ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από πενήντα χιλιάδες ένα (50.001) έως και εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) επί ολόκληρου του ποσού.

(δ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα (100.001) ευρώ και άνω, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό (4%) επί ολόκληρου του ποσού».

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη που αφορά την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 είναι παρακολουθηματικού χαρακτήρα και αφορά καταλογισμό λόγω των διαφορών εισοδήματος που διαπιστώθηκε, λόγω ότι η χρήση 2010 όπως πιο πάνω αναφέρουμε έχει υποπέσει σε παραγραφή πρέπει να ακυρωθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από 31/05/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου/13-06-2017 ενδικοφανούς προσφυγής, των: 1), με ΑΦΜ2), με Α.Φ.Μ., και

Α. Την ακύρωση :

1) Της υπ' αριθμό/10-04-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2004 έως 31-12-2004).

2) Της υπ' αριθμό/10-04-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για το οικονομικό έτος 2006 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2005 έως 31-12-2005).

3) Της υπ' αριθμό/10-04-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του αρθ.4 παρ.1 και 9 Ν.2523/1997, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2004 έως 31-12-2004).

4) Της υπ' αριθμό/10-04-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του αρθ.4 παρ.1 και 9 Ν.2523/1997, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για το οικονομικό έτος 2006 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2005 έως 31-12-2005)

5) Της υπ' αριθμό/10-04-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για το οικονομικό έτος 2011 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2010 έως 31-12-2010).

6) Της υπ' αριθμό/10-04-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Αθηνών, για το οικονομικό έτος 2011 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2010 έως 31-12-2010).

και

Β. Την επικύρωση:

7) Της υπ' αριθμό/10-04-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για το οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2007 έως 31-12-2007).

8) Της υπ' αριθμό/10-04-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2008 έως 31-12-2008).

9) Της υπ' αριθμό/10-04-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για το οικονομικό έτος 2010 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2009 έως 31-12-2009).

10) Της υπ' αριθμό/10-04-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του αρθ.4 παρ.1 και 9 Ν.2523/1997, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για το οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2007 έως 31-12-2007).

11) Της υπ' αριθμό/10-04-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του αρθ.4 παρ.1 και 9 Ν.2523/1997, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2008 έως 31-12-2008).

12) Της υπ' αριθμό/10-04-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του αρθ.4 παρ.1 και 9 Ν.2523/1997, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για το οικονομικό έτος 2010 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2009 έως 31-12-2009)

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας :

A/A	Αριθμός πράξης/ ημερομηνία	Είδος φόρου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	Απόφαση Δ.Ε.Δ. για την υπό κρίση πράξη	Ποσό διαφοράς φόρου	Ποσό πρόσθετου φόρου	Ποσό προστίμου	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	/ 10-04-2017	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01-31/12/2004	ΑΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	0,00	0,00		0,00
2	/ 10-04-2017	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01-31/12/2005	ΑΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	0,00	0,00		0,00
3	/ 07-04-2017	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ.	1/01-31/12/2004	ΑΚΥΡΩΝΕΤΑΙ			0,00	0,00
4	/ 07-04-2017	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	1/01-31/12/2005	ΑΚΥΡΩΝΕΤΑΙ			0,00	0,00

A/A	Αριθμός πράξης/ ημερομηνία	Είδος φόρου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	Απόφαση Δ.Ε.Δ. για την υπό κρίση πράξη	Ποσό διαφοράς φόρου	Ποσό πρόσθετου φόρου	Ποσό προστίμου	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
-----	-------------------------------	-------------	---	--	---------------------------	----------------------------	-------------------	----------------------------------

5	/10-04-2017	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01–31/12/2007	ΕΠΙΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	0,00	0,00	0,00
6	/10-04-2017	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01–31/12/2008	ΕΠΙΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	0,00	0,00	0,00
7	/10-04-2017	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01–31/12/2009	ΕΠΙΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	0,00	0,00	0,00
8	/10-04-2017	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01–31/12/2010	ΑΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	0,00	0,00	0,00
9	/10-04-2017	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΕΙΣΦ. ΑΛΛΗΛ	1/01–31/12/2010	ΑΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	0,00	0,00	0,00
10	/10-04-2017	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ.	1/01–31/12/2007	ΕΠΙΚΥΡΩΝΕΤΑΙ			300,00
11	/10-04-2017	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	1/01–31/12/2008	ΕΠΙΚΥΡΩΝΕΤΑΙ			300,00
12	/10-04-2017	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	1/01–31/12/2009	ΕΠΙΚΥΡΩΝΕΤΑΙ			300,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**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.