



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 16 / 02 / 2017

Αριθμός Απόφασης **1494**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604564

Fax : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
- β. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)
- γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)
- δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»
- ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- στ. της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών

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

4. Την από .../10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, με ΑΦΜ:, που κατοικεί στην Αθήνα, επί της οδού αριθ., τ.κ., κατά της υπ' αριθμ. **24/...-09-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικονομικού έτους **2005**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,**

5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, καθώς και την από .../09/2016 έκθεση ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος της ίδιας Υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξης της οποίας ζητείται η ακύρωση,**

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από .../10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της του, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης έγινε στις **20/09/2016**, μετά δε τη

μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμό .../2/1119/...-01-2015 εντολή μερικού ελέγχου γραφείου του προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος στον **πατέρα της προσφεύγουσας** με **ΑΦΜ**: για τα οικ. έτη 2001 - 2013, για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 15 - 19 και 48 § 3 του ν. 2238/1994, με αξιοποίηση των δεδομένων του ψηφιακού δίσκου (cd) που προέκυψαν μετά την υπ' αριθμ. **ΑΒΜ: ΕΟΕ/2013** παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος (έγγραφο/-05-2015).

Από την επεξεργασία του ως άνω ψηφιακού δίσκου, προέκυψε ότι ο πατέρας της διέθετε **κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς**, μεταξύ των άλλων και με την προσφεύγουσα, δεδομένου δε, ότι ο πατέρας της παρόλο που το ισχυρίστηκε ότι τα χρηματικά ποσά που περιέχονταν σ' αυτούς ανήκαν στον ίδιο, δεν απέδειξε ότι προέρχονταν από δική του δραστηριότητα.

Στη συνέχεια, εκδόθηκε στην προσφεύγουσα, από τον Προϊστάμενο της ίδιας Υπηρεσίας η υπ' αριθμ./0/1119/...-05-2016 εντολή μερικού ελέγχου γραφείου φορολογίας εισοδήματος για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 15-19 και 48 § 3 του ν.2238/1994, με αξιοποίηση των δεδομένων του ψηφιακού δίσκου που προέκυψαν μετά την υπ' αριθμό **ΑΒΜ: ΕΟΕ/2013** παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, **ως συνδικαιούχου** σε λογαριασμούς **με τον πατέρα της**. Περαιτέρω, όπως διαπιστώθηκε από τους υπ' αριθμ. *****401** (σε δολάρια) και *****403** (σε ευρώ) κοινούς λογαριασμούς της Marfin – Εγναντία Bank, μεταξύ των οποίων συνδικαιούχοι ήταν η προσφεύγουσα και ο πατέρας της, απεστάλησαν στο εξωτερικό τα κατωτέρω εμβάσματα:

έτος	Τράπεζα	Ημερομηνία	Ποσά		Χώρα Προορισμού	Αποδέκτης		Κωδ. Αναφοράς τράπεζας
			σε €	σε \$		Όνομο	τράπεζα	
2009	Marfin-Εγναντία	29/09/2009		28.300,00 \$	DE		COBADEFFXXX	FT.....
2009	Marfin-Εγναντία	03/11/2009		2.676,00 \$	UY		AGRIUYMMXXX	FT.....
2009	Marfin-Εγναντία	27/11/2009		24.500,00 \$	DE		COBADEFFXXX	FT.....
2009	Marfin-Εγναντία	12/09/2009	13.336,89 €		DE		COBADEFF130	FT.....
2009	Marfin-Εγναντία	17/12/2009	20.326,58 €		DE		COBADEFF130	FT.....
Σύνολο - 2009			33.663,47 €	55.476,00 \$				
2010	Marfin-Εγναντία	11/05/2010		435.000,00 \$	GB		ALBLGB2LXXX	FT.....
2010	Marfin-Εγναντία	14/07/2010	15.704,75 €		DE		COBADEFF130	FT.....
2010	Marfin-Εγναντία	14/07/2010		36.000,00 \$	HK		SCBLHKHHXXX	FT.....
2010	Marfin-Εγναντία	06/08/2010		7.600,00 \$	HK		SCBLHKHHXXX	FT.....
2010	Marfin-Εγναντία	15/10/2010		2.281,00 \$	UY		AGRIUYMMXXX	FT.....
2010	Marfin-Εγναντία	29/12/2010		5.300,00 \$	HK		SCBLHKHHXXX	FT.....
Σύνολο - 2010			15.704,75 €	486.181,00 \$				
2011	Marfin-Εγναντία	11/01/2011		17.444,00 \$	HK		SCBLHKHHXXX	FT.....
2011	Marfin-Εγναντία	18/01/2011		11.560,00 \$	HK		AGRIUYMMXXX	FT.....
2011	Marfin-Εγναντία	18/01/2011		2.244,00 \$	UY		SCBLHKHHXXX	FT.....
2011	Marfin-Εγναντία	26/04/2011		2.474,00 \$	UY		LOYDUYMMXXX	FT.....
2011	Marfin-Εγναντία	05/11/2011		4.734,00 \$	UY		LOYDUYMMXXX	FT.....
2011	Marfin-Εγναντία	17/06/2011		298.000,00 \$	GB		ALBLGB2LXXX	FT.....
2011	Marfin-Εγναντία	01/07/2011		400.000,00 \$	GB		ALBLGB2LXXX	FT.....
2011	Marfin-Εγναντία	21/07/2011		70.000,00 \$	HK		HSBCHKHHHKH	FT.....
Σύνολο - 2011			0,00 €	806.456,00 \$				
2012	Marfin-Εγναντία	15/06/2012		3.720.000,00 \$	GB		LIKIGB2LXXX	FT.....
Σύνολο - 2012			0,00 €	3.720.000,00 \$				
Γενικό άθροισμα			49.368,22 €	5.068.113,00 \$				

Από τον περαιτέρω έλεγχο και την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών που περιέχονταν στον ως άνω ψηφιακό δίσκο, προέκυψαν πιστώσεις μετρητών, μεταφορές χρηματικών ποσών και λήξη ή ρευστοποίηση επενδυτικών προϊόντων κατά το χρονικό διάστημα 1/1/2000 - 31/12/2012. Οι πιστώσεις αυτές οι οποίες δεν συσχετίζονταν με χρεώσεις των τραπεζικών λογαριασμών τους και δεν προέκυπτε η αιτία τους σύμφωνα από τα δεδομένα των ψηφιακών δίσκων, χαρακτηρίστηκαν από τη φορολογική Αρχή ως **πρωτογενείς καταθέσεις**, για τις οποίες αφού ελήφθησαν υπόψη τα σχετικά υπομνήματα του πατέρα της προσφεύγουσας δεδομένου ότι η ίδια δεν απάντησε, η ελέγχουσα φορολογική Αρχή κατέληξε στο πόρισμά της, το οποίο μαζί με τις δια-

πιστώσεις των ελεγκτών, καταγράφεται στην από .../09/2016 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ίδιας Υπηρεσίας.

Σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω έκθεσης ελέγχου, διαπιστώθηκε **προσαύξηση περιουσίας** στην προσφεύγουσα, καθώς και αποκρυβέντα ποσά εισοδήματος από ακίνητα, τα αποτελέσματα δε του ελέγχου ανά οικονομικό έτος ανέρχονται:

Οικονομικό Έτος	Προσαύξηση Περιουσίας που αναλογεί στην προσφεύγουσα	Εισόδημα από ακίνητα που αναλογεί στην προσφεύγουσα	Σύνολο
2001	21.655.306 δρχ	0 δρχ	21.655.306 δρχ
2002	208.693.305 δρχ	61.900 δρχ	208.755.205 δρχ
2003	2.218,39 €	42,80 €	2.261,19 €
2005	1.200,00 €	128,16 €	1.328,16 €
2006	1.869,78 €	431,38 €	2.301,16 €
2007	10.286,01 €	427,50 €	10.713,51 €
2008	250.435,34 €	211,53 €	250.646,87 €
2009	32.996,09 €	410,79 €	33.406,88 €
2010	209.818,06 €	459,52 €	210.277,58 €
2011	258.236,56 €	4.688,19 €	262.924,75 €
2012	298.595,04 €	354,66 €	298.949,70 €
2013	507.411,75 €	668,75 €	508.080,50 €
Σύνολο	2.249.071,75 €	8.004,94 €	2.257.076,69 €

Μετά τα ανωτέρω, ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, εξέδωσε τις ακόλουθες πράξεις:

ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ:							
α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Οικον. Έτος	Διαφορά φόρου (€)	Προσαύξηση (€)	Συνολικό ποσό που βεβαιώθηκε	Βεβαίωση
1	****21 -.../09/2016	Φόρου Εισοδήματος	2001	25.973,85 €	31.168,62 €	57.142,47 €	ΑΧΚ/ ATB/09-16
2	****22 -.../09/2016	Φόρου Εισοδήματος	2002	272.686,75 €	327.224,10 €	599.910,85 €	ΑΧΚ/ ATB/09-16
3	****23 -.../09/2016	Φόρου Εισοδήματος	2003	680,64 €	816,77 €	1.497,41 €	ΑΧΚ/ ATB/09-16
4	****24 -.../09/2016	Φόρου Εισοδήματος	2005	405,32 €	486,38 €	891,70 €	ΑΧΚ/ ATB/09-16
5	****25 -.../09/2016	Φόρου Εισοδήματος	2006	713,50 €	856,20 €	1.569,70 €	ΑΧΚ/ ATB/09-16
6	****26 -.../09/2016	Φόρου Εισοδήματος	2007	3.655,65 €	4.386,78 €	8.042,43 €	ΑΧΚ/ ATB/09-16
7	****27 -.../09/2016	Φόρου Εισοδήματος	2008	98.426,07 €	118.111,28 €	216.537,35 €	ΑΧΚ/ ATB/09-16
8	****28 -.../09/2016	Φόρου Εισοδήματος	2009	11.179,87 €	13.415,85 €	24.595,72 €	ΑΧΚ/ ATB/09-16
9	****29 -.../09/2016	Φόρου Εισοδήματος	2010	80.137,06 €	96.164,47 €	176.301,53 €	ΑΧΚ/ ATB/09-16
10	****30 -.../09/2016	Φόρου Εισοδήματος	2011	106.362,64 €	127.635,17 €	233.997,81 €	ΑΧΚ/ ATB/09-16
11	****31 -.../09/2016	Φόρου Εισοδήματος	2012	128.187,62 €	133.315,13 €	261.502,75 €	ΑΧΚ/ ATB/09-16
12	****32 -.../09/2016	Φόρου Εισοδήματος	2013	221.258,57 €	177.006,86 €	398.265,43 €	ΑΧΚ/ ATB/09-16
13	****35 -.../09/2016	Εισφ. Αλληλεγγύης	2011	10.516,99 €	12.620,39 €	23.137,38 €	ΑΧΚ/ ATB/09-16
14	****36 -.../09/2016	Εισφ. Αλληλεγγύης	2012	12.358,11 €	12.852,43 €	25.210,54 €	ΑΧΚ/ ATB/09-16
15	****37 -.../09/2016	Εισφ. Αλληλεγγύης	2013	20.733,98 €	16.587,18 €	37.321,16 €	ΑΧΚ/ ATB/09-16
16	****33 -.../09/2016	Έκτακτη εισφοράς ν.3758/09	2008	5.000,00 €	6.000,00 €	11.000,00 €	ΑΧΚ/ ATB/09-16
17	****34 -.../09/2016	Έκτακτη εισφοράς ν.3833/10	2010	2.286,23 €	2.743,48 €	5.029,71 €	ΑΧΚ/ ATB/09-16
Σύνολα				1.000.562,85 €	1.081.391,09 €	2.081.953,94 €	

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** της υπ' αριθμ. της υπ' αριθμ. ******24/...-09-2016** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικον. έτους **2005**, προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

A. Τυπικοί λόγοι:

1. Παραβιάστηκαν οι Συνταγματικές Αρχές της **προσωπικότητας του φόρου** λόγω επιμερισμού της διαπιστωθείσας προσαύξησης περιουσίας (άρθρα 4 § 5 και 78 § 1 Συντάγματος), της **αντιστροφής του βάρους της απόδειξης**, κατά παράβαση του άρθρου 145 § 1 του ΚΔΔ και των κριθέντων με την απόφαση του ΣτΕ 884/2016, ενώ οι διατάξεις του **άρθρου 15 § 3 του Ν. 3888/2010** παραβιάζουν την **αρχή της μη αναδρομικότητας του φόρου**.
2. Παραβιάστηκε η αρχή της **αυτοτέλειας των χρήσεων** (άρθρο 3 ν.2238/1994), η αρχή της **αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης κύρωσης** και της αρχής της **χρηστής διοίκησης**, δεδομένου ότι της καταλογίστηκε πρόσθετος φόρος βάσει των διατάξεων του **άρθρου 1 του ν. 2523/1997** και όχι βάσει του **άρθρου 53 του ν. 4174/2013**, ο δε πρόσθετος φόρος με ποσοστό 2% ανά μήνα, αντίκειται στην αρχή της **αναλογικότητας**,
3. **Παραγραφή** του δικαιώματος του δημοσίου για καταλογισμό φόρου στο οικείο οικ. έτος

B. Ουσιαστικοί λόγοι:

Εσφαλμένη αξιολόγηση ως ατομικές της πρωτογενείς καταθέσεις ποσών που προέρχονται από κοινούς λογαριασμούς, ενώ αυτές **αφορούσαν αποκλειστικά τον πατέρα της**, και περαιτέρω δεν είχε δυνατότητα διαχείρισης των χρηματικών ποσών των τραπεζικών λογαριασμών μέχρι **09/10/2002**, δεδομένου ότι ήταν ανήλικη,

Περαιτέρω η προσφεύγουσα υπέβαλε στην Υπηρεσία μας το υπ' αριθμ. **ΕΙ 2017ΕΜΠ /...-02-2017 υπόμνημά της**, με το οποίο προσκομίζει και επικαλείται **νέα στοιχεία** τα οποία παρατίθενται στη συνέχεια της παρούσας.

A. Επί των τυπικών λόγων

A.1. Επί του ισχυρισμού περί παραβίασης των συνταγματικών αρχών της προσωπικότητας του φόρου, της αντιστροφής του βάρους της απόδειξης, και της μη αναδρομικότητας του φόρου

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **23 § 1** του **ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι «η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα» και με τις διατάξεις του άρθρου **39** του **ίδιου νόμου** ότι «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις»,

Στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή διενήργησε διασταυρωτικό έλεγχο κατ' άρθρο 15 § 3 του **ν. 3888/2010** (ΦΕΚ Α' 175), το οποίο προστέθηκε στο δεύτερο εδάφιο στην παράγ. 3 του άρθρου 48 του **ν. 2238/1994**, που ισχύει από 30.9.2010 και έχει ως εξής: «3. [...] 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». Εξάλλου, η προσφεύγουσα είχε δυνατότητα, βάσει των διατάξεων του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά τα κρίνόμενα οικονομικά έτη, να δηλώσει την οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας της, προκειμένου να φορολογηθεί σε καθένα από τα έτη αυτά, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής,

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική Αρχή παραβίασε τις Συνταγματικές Αρχές της **προσωπικότητας του φόρου** λόγω επιμερισμού της διαπιστωθείσας προσαύξησης περιουσίας (άρθρα 4 § 5 και 78 § 1 Συντάγματος), της **αντιστροφής του βάρους της απόδειξης**, κατά παράβαση του άρθρου 145 § 1 του ΚΔΔ και των κριθέντων με την απόφαση του ΣτΕ 884/2016, ενώ οι διατάξεις του **άρθρου 15 § 3 του Ν. 3888/2010** παραβιάζουν την **αρχή της μη αναδρομικότητας του φόρου** που κατοχυρώνεται με το άρθρο 78 § 2 του Συντάγματος,

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο **78** του **Συντάγματος** «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 εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε. 3) Κατ' εξαίρεση, όταν επιβάλλεται ή αυξάνεται εισαγωγικός ή εξαγωγικός δασμός ή φόρος κατανάλωσης, επιτρέπεται η εισπράξη τους από την ημέρα που κατατέθηκε στη Βουλή το σχετικό νομοσχέδιο, υπό τον όρο ότι ο νόμος θα δημοσιευθεί μέσα στην προθεσμία που ορίζει το άρθρο 42 παράγραφος 1 και πάντως το αργότερο μέσα σε δέκα ημέρες από τη λήξη της συνόδου. ...»

Επειδή όπως έχει κριθεί από το **ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές**, επί προδικαστικών αιτημάτων:

(σκέψη 14): «Επειδή, το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος ορίζει ότι δεν μπορεί να επιβληθεί φόρος με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέραν του προηγούμενου της επιβολής του φόρου οικονομικού έτους. Σκοπός της απαγόρευσης αυτής είναι η ασφάλεια του δικαίου και η σταθερότητα των έννομων καταστάσεων, όσον αφορά τις φορολογικές υποχρεώσεις των διοικούμενων (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 3174/2014), ζήτημα ιδιαίτερα σημαντικό τόσο για τους ίδιους και την ανάπτυξη των οικονομικών τους δραστηριοτήτων, όσο και, γενικότερα, για την εθνική οικονομία. Όπως προκύπτει τόσο από το γράμμα όσο και από το σκοπό της, η εν λόγω συνταγματική διάταξη αφορά στη νομοθετική επιβολή το πρώτον φορολογικού βάρους, συμπεριλαμβανόμενης της επαύξησης ήδη προβλεπόμενου φόρου, σε κατηγορία προσώπων που δεν βαρύνονταν προηγουμένως με αυτόν, μέσω της εισαγωγής νέου κανόνα σε σχέση με (τουλάχιστον ένα) από τα οριζόμενα στις παραγράφους 1 και 4 του ίδιου άρθρου στοιχεία του φόρου, δηλαδή το αντικείμενο του φόρου, το υποκείμενο του φόρου, το φορολογικό συντελεστή και τις απαλλαγές ή εξαιρέσεις από το φόρο. Όσον αφορά **το αντικείμενο του φορολογικού βάρους**, το πεδίο εφαρμογής της παραπάνω συνταγματικής απαγόρευσης καταλαμβάνει τον προσδιορισμό όχι μόνο του είδους αλλά και του ύψους της υποκειμένης στο φόρο ύλης (βάσης επιβολής). Συναφώς, καταλαμβάνει και τους κανόνες που εισάγουν ειδικές ρυθμίσεις καθορισμού της βάσης επιβολής, οι οποίες δεν μπορούν να θεωρηθούν ότι ήδη προκύπτουν, κατά τρόπο αρκούντως ασφαλή και σαφή, από το νομοθετικό πλαίσιο του οικείου φόρου, στο μέτρο που τέτοιες ρυθμίσεις, οι οποίες δεν αποκλείεται να λαμβάνουν και τη μορφή τεκμηρίων ύπαρξης ορισμένης φορολογητέας ύλης (λ.χ. λόγω δαπανών), συνιστούν κατ' ουσίαν τμήμα της κανονιστικής ρύθμισης του αντικειμένου του φόρου (πρβλ. ΣτΕ 4355/1985, 2785/1985, Ολομ. 2860/2003). Αντίθετα, **νομοθετικές διατάξεις που δεν μεταβάλλουν το κανονιστικό καθεστώς** (τουλάχιστον ενός εκ) των προαναφερόμενων στοιχείων ήδη προβλεπόμενου φόρου, όπως είναι εκείνες που ρυθμίζουν το είδος και το βαθμό απόδειξης φορολογικής παράβασης και της ύπαρξης αντίστοιχης φορολογητέας ύλης, **δεν επιβάλλουν φόρο, κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος και, συνεπώς, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της»**

(σκέψη 20): «Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, η φορολογούμενη ύλη (εν προκειμένω, εισόδημα) δεν επιτρέπεται να είναι πλασματική, αλλά πρέπει να είναι πραγματική (βλ. λ.χ. ΣτΕ Ολομ. 29/2014, Ολομ. 4003/2014, Ολομ. 2563/2015, Ολομ. 2564/2015). Η ανεύρεση και ο προσδιορισμός του ύψους του πραγματικού φορολογητέου εισοδήματος χωρεί και με την εφαρμογή προβλεπόμενων στο νόμο τεκμηρίων, εφόσον αυτά συνάδουν προς τα δεδομένα της κοινής πείρας, συνδυαστικά ως προς τη βάση τους και το συμπέρασμά τους (βλ. λ.χ. ΣτΕ Ολομ. 2527/2013, 1742/2013) και είναι μαχητά (βλ. λ.χ. ΣτΕ 1742/2013, 1841/2015 επταμ., 1973/15), ώστε να καταλείπεται στο φορολογούμενο εύλογη δυνατότητα επίκλησης και τεκμηρίωσης του αδικαιολόγητου της εφαρμογής τους στην περίπτωση του και ενόψει των ιδιαίτερων συνθηκών της, διότι, άλλως, καθίστανται ασύμβατα προς τις θεμελιώδεις αρχές της αναλογικότητας (των περιορισμών του δικαιώματος περιουσίας) και της φορολογικής ισότητας. Τα ανωτέρω τεκμήρια μπορούν να αφορούν και σε δαπάνες διαβίωσης, σε δαπάνες κατοχής και χρήσης ακινήτων ή κινητών ή σε δαπάνες κτήσης περιουσιακών στοιχείων, από τις οποίες τεκμαίρεται αντίστοιχο αναλωθέν εισόδημα (ή άλλο κεφάλαιο). Τέτοιες δαπάνες, που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου πραγματικού εισοδήματος, είναι επίσης πραγματικές, έστω κι αν η φύση και το ύψος τους καθορίζονται με νόμιμα τεκμήρια, που πληρούν τους προαναφερόμενους όρους, όπως είναι, κατ' αρχήν, τα τεκμήρια που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 16 παρ. 1 περιπτ. α, β, γ και θ και του άρθρου 17 περιπτ. γ του ΚΦΕ (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 2565/2015). Αυτό συνεπάγεται, σε υπόθεση όπως η κρίσιμη, ότι το αθροιστικό ποσό των ανωτέρω τεκμαρτών δαπανών συνυπολογίζεται για τον προσδιορισμό του ύψους της φορολογητέας (ως εισοδήματος) περιουσιακής προσαύξησης, δηλαδή αφαιρείται, κατ' αρχήν (καθόσον οι σχετικές δαπάνες δεν αμφισβητηθούν επιτυχώς από το φορολογούμενο), από το δηλωθέν εισόδημα του αντίστοιχου οικονομικού έτους και επιπλέον, στο μέτρο που το υπερβαίνουν, από το κεφάλαιο που προέρχεται από οποιαδήποτε άλλη νόμιμη πηγή ή αιτία, το οποίο (εισόδημα ή κεφάλαιο) λαμβάνεται υπόψη για να δικαιολογήσει, εν όλω ή εν μέρει, την επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (ποσό τραπεζικής κατάθεσης και αντίστοιχου εμβάσματος). Η ερμηνεία αυτή τελεί σε αρμονία τόσο προς τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 2 περιπτ. ζ του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, σε υπόθεση όπως η παρούσα (αφωρῶσα στις χρήσεις 2010 και 2011), όσο και προς τις επιταγές των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος. Συνεπώς, στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι οι διατάξεις των εδαφίων α' και β' της **παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ερμηνευόμενες υπό το φως των επιταγών των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος**, έχουν την έννοια ότι, σε υπόθεση όπως η κρίσιμη, τα ποσά των οριζόμενων στα άρθρα 16 (παρ. 1 περιπτ. α, β, γ και θ) και 17 (περιπτ. γ) του ΚΦΕ τεκμαρτών δαπανών διαβίωσης και κτήσης περιουσιακών στοιχείων αφαιρούνται, κατ' αρχήν, από το δηλωθέν εισόδημα του αντίστοιχου οικονομικού έτους και επιπλέον, στο μέτρο που το υπερβαίνουν, από το κεφάλαιο που προέρχεται από οποιαδήποτε άλλη νόμιμη πηγή ή αιτία, το οποίο (εισόδημα ή κεφάλαιο) λαμβάνεται υπόψη για να δικαιολογήσει, εν όλω ή εν μέρει, την επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (ποσό τραπεζικής κατάθεσης).»

(σκέψη 8): «Επειδή, 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 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας..., 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, 2442/2013, 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. Πράγματι, 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. 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 διδανμάτων 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 ... 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

Ως εκ τούτου οι εδώ ισχυρισμοί των προσφευγόντων **απορρίπτονται ως αβάσιμοι.**

A.2. Επί του ισχυρισμού περί παραβίασης της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων, η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης κύρωσης και της χρηστής διοίκησης, καθώς και η αρχή της αναλογικότητας

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι παραβιάστηκε από τη φορολογική Διοίκηση η αρχή της **αυτοτέλειας των χρήσεων** (άρθρο 3 ν.2238/1994) και συγκεκριμένα ότι και αν ακόμα υποτεθεί ότι υπήρξε προσαύξηση περιουσίας που δεν δικαιολογείται (κάτι που βέβαια δεν συντρέχει) αυτή έχει επέλθει σε διαφορετικές χρήσεις από αυτές στις οποίες αποδίδεται η πραγματοποίησή της από τη φορολογική Αρχή, στην περίπτωση ειδικότερα των αμοιβαίων κεφαλαίων όσο και των διατραπεζικών μεταφο-

ρών χρηματικών ποσών από όλους λογαριασμούς, όπως εμφανίζονται στους σχετικούς πίνακες στις σελ. 86 και 93-94 της έκθεσης Ελέγχου»

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι προκειμένου για τα αμοιβαία κεφάλαια, τέθηκαν υπόψη του ελέγχου τα παραστατικά εξαγοράς, όχι όμως και τα παραστατικά αγοράς αυτών, και προκειμένου για τις μεταφορές από την επιχείρηση SA, ότι δεν τέθηκαν υπόψη του ελέγχου οι τροφοδότες λογαριασμοί των μεταφορών αυτών, ώστε να διαπιστωθεί αν η προσαύξηση περιουσίας επήλθε στις χρήσεις που καταλογίστηκε ή σε προηγούμενες αυτών χρήσεις και αν τα ποσά αυτά έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαχθεί του φόρου, περαιτέρω δε, ούτε με την ενδικοφανή προσφυγή προσκομίσθηκαν τα ανωτέρω στοιχεία και επομένως ο ισχυρισμός της πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι παραβιάστηκε από τη φορολογική Διοίκηση η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης (διοικητικής) κύρωσης και η αρχή της χρηστής διοίκησης, δεδομένου ότι της επιβλήθηκε κύρωση με τη μορφή του πρόσθετου φόρου με συντελεστή 2% ανά μήνα, ήτοι 24% κατ' έτος (κατ' άρθρο 1 του ν.2523/1997), αντί της νεότερης και ελαφρύτερης κύρωσης με τη μορφή τόκου με επιτόκιο 8,76% κατ' έτος (κατά το άρθρο 53 του ν. 4174/2013 και την ΑΥΟ ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013, ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014)

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 1 § 1 του ν. 2523/1997 (Α' 179) ορίζεται ότι: «Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) ..., β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης, γ) ...», με τις διατάξεις του άρθρου 2 § 4 του ίδιου νόμου, ότι: «Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος, ...» και με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 17 – πρώην άρθρου 66 § 17 του ν. 4174/2013 (Α' 170), ότι: «Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας»,

Επειδή κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1 § 1 και 2 § 4 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 17 του ν. 4174/2013, στις προσβαλλόμενες πράξεις υπολογίστηκε φόρος λόγω ανακρίβειας ποσοστού 2% ανά μήνα καθυστέρησης, περιοριζόμενο στο 120%, ενώ η διάταξη του άρθρου 53 του ν. 4174/2013, έχει εφαρμογή για τον υπολογισμό των τόκων εκπρόθεσμης καταβολής μετά την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, σύμφωνα με το άρθρο 45 § 2 περ. δ' του νόμου 4174/2013

Επειδή επιπλέον η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο καταλογισμός από τη φορολογική Διοίκηση πρόσθετου φόρου (2% ανά μήνα), χωρίς να ληφθούν υπόψη τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της συγκεκριμένης περίπτωσης, αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας και στο άρθρο 6 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και είναι αδύνατο να καταβληθεί χωρίς την οικονομική καταστροφή της. Άλλως, ο πρόσθετος φόρος έχει χαρακτήρα ποινής και κατά συνέπεια η επιβολή του από την Διοίκηση χωρίς να λαμβάνεται υπόψη ο βαθμός υπαιτιότητας και η βαρύτητα της παράβασης και χωρίς δυνατότητα επιμέτρησης της ποινής και ελέγχου του ύψους του από το Δικαστήριο αντίκειται στο άρθρο 6 της ΕΣΔ»

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου των άρθρων 1 § 1 και 2 § 4 του ν.2523/1997, εφαρμόζονται και ισχύουν όπως έχουν δημοσιευθεί στο Φύλλο Εφημερίδας της Κυβέρνησης, ενώ μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί Δικαστική Απόφαση η οποία να κρίνει αντισυνταγματικές τις εν λόγω διατάξεις,

Τέλος, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

A.3. Επί του ισχυρισμού περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης του οικείου οικ. έτους

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρου που ανάγεται στο οικονομικό έτος **2005** έχει υποπέσει σε **παραγραφή**,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **72 § 11** του **v. 4174/2013** (Α' 170), ορίζεται ότι «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. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί», με τις διατάξεις του άρθρου **67** του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις», και με τις διατάξεις του άρθρου **84 § 1** του **v. 2238/1994** (Α' 151) ότι: «η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης».

Επειδή με τις διατάξεις των **v. 3697/2008, 3790/2009, 3842/2010, 3888/2010, 4002/2011** και **4098/2012** **παρατάθηκε μέχρι 31/12/2013 το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων φόρου, προστίμων κλπ, και συγκεκριμένα:**

- Με το άρθρο **12 § 7** του **N. 3888/2010** (ΦΕΚ Α' 175) ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.10, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **31/12/2011**»,
- Με το άρθρο **18 § 2** του **N. 4002/2011** (ΦΕΚ Α' 180) ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.11, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **31/12/2012**»,
- Με το άρθρο **Δεύτερο** του **N. 4098/2012** (Α' 249) ορίζεται ότι: «1. Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι **31.12.2013**»,

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις των **v. 4203/2013, 4316/2014, 4337/2015** **παρατάθηκε μέχρι 31/12/2016 το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων φόρου, προστίμων κλπ, για ορισμένες κατηγορίες υποθέσεων, και συγκεκριμένα:**

- Με τις διατάξεις του άρθρου **22** του **v. 4203/2013** (ΦΕΚ Α' 235), ότι: «οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που **λήγουν στις 31-12-2013**, παρατείνονται **κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους** στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) ... β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν **μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες**, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης»,
- Με τις διατάξεις του άρθρου **87** του **v. 4316/2014** (ΦΕΚ Α' 270), ορίζεται ότι «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που **λήγουν στις 31.12.2014**, παρατείνονται **κατά ένα (1) έτος** από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεων διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών, η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή **θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες**, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης»

- Με τις διατάξεις του άρθρου **22** του **ν. 4337/2015** (Α' 129), ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που **λήγουν στις 31.12.2015** παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες **έχουν εκδοθεί** (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) **ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες**, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης»,

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα **Μερικός Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος**, για τα **οικ. έτη 2001 - 2013** δυνάμει της αριθμ. **.../2/1119/...-01-2015 εντολής μερικού ελέγχου** του προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, με αξιοποίηση των δεδομένων του ψηφιακού δίσκου (cd) που προέκυψαν μετά την υπ' αριθμ. **ΑΒΜ: ΕΟΕ/2013** παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, και επομένως σύμφωνα με τα παραπάνω επήλθε λόγω της έκδοσης της ως άνω εισαγγελικής παραγγελίας παράταση της παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου προς επιβολή φόρου.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου σε βάρος της προσφεύγουσας για το επίμαχο οικονομικό έτος **2005**, υπόκειται κατ' αρχήν σύμφωνα με τα ανωτέρω σε πενταετή παραγραφή, ο χρόνος της οποίας αρχίζει από το τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, ήτοι εν προκειμένω η πενταετής παραγραφή συμπληρώθηκε κατά την **31/12/2010**. Ωστόσο, ο ως άνω χρόνος της παραγραφής **παρατάθηκε** διαδοχικώς μέχρι **31/12/2013** με βάση τις διατάξεις των **ν. 3888/2010, 4002/2011 και 4098/2012**, και λόγω της έκδοσης της ως άνω εισαγγελικής παραγγελίας βάσει των **ν. 4203/2013, 4316/2014, 4337/2015, μέχρι την 31/12/2016**, όπως δε προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου η προσβαλλόμενη πράξη, μαζί με τη συνημμένη σε αυτή έκθεση ελέγχου, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα την **20/09/2016**, ήτοι σε χρόνο προγενέστερο του χρόνου της παραγραφής, παρά τα όσα αντιθέτως και εντελώς αβάσιμα ισχυρίζεται.

B. Επί των ουσιαστικών λόγων

B.1. Επί των πιστώσεων που αφορούν καταθέσεις μετρητών.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική Αρχή εσφαλμένα θεώρησε ως προσαύξηση περιουσίας την κατωτέρω πίστωση που αφορά κατάθεση από τον πατέρα της, ήτοι:

α/α	Τράπεζα	Λογ/μός	Αιτιολογία	Ημερ/νία κατάθεσης	Ποσό σε €	Συνδ-καιούχοι	Ποσό
77	Cyprus Popular	****647		04/02/2004	6.000,00 €	5	1.200,00 €
Σύνολο					6.000,00 €		1.200,00 €

προσκομίζει δε και επικαλείται τα σχετικά παραστατικά της τράπεζας (σχετ. 6), στο οποίο έχει τεθεί η υπογραφή του πατέρα της,

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα ισχυρίζεται **αορίστως** ότι το ποσό της επίμαχης πίστωσης **προέρχεται από χρήματα του πατέρα της**, γεγονός που **δεν αποδεικνύεται** μόνο από τα προσκομισθέντα παραστατικά κατάθεσης, στα οποία όπως ισχυρίζεται, εμφανίζεται η υπογραφή του πατέρα της.

Επειδή σύμφωνα με την ΔΕΑΦΑ1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 εγκύκλιο του Γ.Γ. Εσόδων «Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,...»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **65** του **ν. 4174/2013** (Α' 170) ορίζεται ότι «σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου»,

Επειδή η προσφεύγουσα προς απόδειξη των ισχυρισμών της δεν προσκόμισε ικανοποιητικά στοιχεία, προκειμένου να διερευνηθεί αν το ποσό της επίμαχης πίστωσης προέρχεται από χρήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί του φόρου, οι εδώ ισχυρισμοί της απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Επειδή για τις λοιπές διαφορές εισοδήματος, είτε προσβάλλονται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή είτε όχι, για τις οποίες δεν γίνεται αναφορά στην παρούσα απόφαση, ισχύουν όπως αναφέρονται στην από .../07/2016 έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από .../10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, με **ΑΦΜ:**, που κατοικεί στην Αθήνα, επί της οδού αριθ., τ.κ, και την **αποδοχή** της υπ' αριθμ. υπ' αριθμ. ****24/...-09-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικονομικού έτους **2005**,

A. Προσαύξηση Περιουσίας του υπόχρεου με βάση την παρούσα:

Ποσά που αναλογούν για το οικ. έτος 2005 (εισοδήματα 1/1-31/12/2004)	Αναλογούνται στον Υπόχρεο	
	Μερικά Ποσά	Συνολικά Ποσά
Προσαύξηση Περιουσίας κατ' έλεγχο		1.200,00 €
Μείον: Καταθέσεις που διαγράφονται σύμφωνα με την παρούσα:		0,00 €
Προσαύξηση περιουσίας με βάση την παρούσα		1.200,00 €

B. Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

Φορολογητέα εισοδήματα Οικονομικού Έτους 2005

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου
A-B. Από Ακίνητα	15.488,03 €		15.616,19 €		15.616,19 €	
Γ. Από Κινητές Αξίες						
Δ. Από Εμπορικές Επιχειρήσεις						
Ε. Από Γεωργικές Επιχειρήσεις						
ΣΤ. Από Μισθωτές Υπηρεσίες						
Ζ. Από Ελευθέρια Επαγγέλματα						
Από Εισόδημα άρθρου 48 § 3 ν. 2238/94			1.200,00 €		1.200,00 €	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	15.488,03 €		16.816,19 €		16.816,19 €	
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	15.488,03 €		16.816,19 €		16.816,19 €	
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται						
ΑΘΡΟΙΣΜΑ	15.488,03 €		16.816,19 €		16.816,19 €	
Εκπτώσεις Δαπανών άρθρου 8 ν. 2239/1994						
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	15.488,03 €		16.816,19 €		16.816,19 €	

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση Οικονομικού Έτους 2005

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Οριστική Φορολ.
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό & τέκνων	15.488,03 €	16.816,19 €	16.816,19 €	1.328,16 €
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	1.620,96 €	2.021,43 €	2.021,43 €	400,47 €
Προκαταβολή φόρου		891,53 €	891,53 €	891,53 €	
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		489,10 €	493,15 €	493,15 €	4,05 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		97,82 €	98,62 €	98,62 €	0,80 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 120%			486,38 €	486,38 €	486,38 €
Μείον: Παρακράτηση φόρου τρέχοντος έτους					
Μείον: Προκαταβολή Προηγούμενου έτους		-812,65 €	-812,65 €	-812,65 €	
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	2.286,76 €	3.178,46 €	3.178,46 €	891,70 €
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

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
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.