



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ Α5 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Καλλιθέα 23-01-2017

Αριθμός απόφασης: 672

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604554
ΦΑΞ : 213 1604566-7

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. 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 άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 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 του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «.....», με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικ. έτους 2002.

5. Την ως άνω Οριστική Πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

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

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών προσώπων, οικ. έτους 2002, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στον(πρώην σύζυγο της προσφεύγουσας) και στην προσφεύγουσα φόρος εισοδήματος (κύριος) ποσού 233.539.297 δρχ πλέον 280.247.156 δρχ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 513.786.453 δρχ ή 1.507.810,57€, κατά το ποσό που της αναλογεί.

Στις-2013 εξεδόθη η με αριθμό Α.Β.Μ Ε.Ο.Ε. Σ.Σ./2013 παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, με βάση τα ηλεκτρονικά αρχεία σχετικά με χρηματικά ποσά που διακινήθηκαν μέσω τραπεζικών λογαριασμών φυσικών προσώπων, προκειμένου να διακριβωθεί αν τελέστηκαν αδικήματα φοροδιαφυγής ή άλλα οικονομικής φύσεως αδικήματα.

Κατόπιν της ανωτέρω παραγγελίας και βάσει της υπ' αριθ. ΑΒΜ: Ε.Ο.Ε. Λ.Λ./2015 ποινικής προκαταρκτικής δικογραφίας εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η υπ' αριθ.2015 εντολή ελέγχου για τον πρώην σύζυγο της προσφεύγουσας,, για την αξιοποίηση των δεδομένων του ψηφιακού δίσκου (CD) με τους τραπεζικούς του λογαριασμούς που παραδόθηκε στην ως άνω ελεγκτική αρχή με την ως άνω δικογραφία. Από την επεξεργασία των δεδομένων του ψηφιακού δίσκου προέκυψε η ύπαρξη τραπεζικών λογαριασμών με συνδικαιούχο την προσφεύγουσα.

Εν συνεχεία, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η υπ' αριθ.2016 εντολή ελέγχου για την προσφεύγουσα. Μετά την έκδοση της υπ' αριθμόν ΑΒΜ: Ε.Ο.Ε. Σ.Σ./2016 ποινικής προκαταρκτικής δικογραφίας και την παράδοση στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ενός ψηφιακού δίσκου (CD) με τους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η υπ' αριθ.2016 εντολή ελέγχου σε αντικατάσταση της αρχικής, βάσει της οποίας διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος από το γραφείο της υπηρεσίας τους για τα οικ. έτη 2001 - 2013 (χρήσεις 2000 – 2012), βάσει των διατάξεων των άρθρων 66, 67, 67^Α και 67^Β του Ν. 2238/94 όπως ισχύουν για τις κρινόμενες χρήσεις, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4174/2013 (Κ. Φ.Δ.), της ΠΟΛ. 1270/24-12-2013, της ΔΕΣ Α ΕΞ 10/05/2013 όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1050/2014 (ΦΕΚ: 474Β/25-02-2014), της ΠΟΛ. 1094/07-04-2014 (Φ.Ε.Κ : 967/ 16-04-2014) και της ΠΟΛ. 1259/22-12-2014 από τον οποίο διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

1) Το ηλεκτρονικό αρχείο-ψηφιακός δίσκος (CD) που παραδόθηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. από τον κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος με την Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε. Λ.Λ./2015 ποινική προκαταρκτική δικογραφία, περιλαμβάνει κινήσεις δεκαοκτώ (18) λογαριασμών σε τέσσερα (4) πιστωτικά ιδρύματα του πρώην συζύγου της ελεγχόμενης κ., στους οποίους εμφανίζεται ως συνδικαιούχος η προσφεύγουσα.

Οι αριθμοί των τραπεζικών λογαριασμών, με συνδικαιούχους την προσφεύγουσα και τον πρώην σύζυγό της, ανά Τράπεζα, απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ

2. Το ηλεκτρονικό αρχείο-ψηφιακός δίσκος (CD) που παραδόθηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. από τον κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος με τη Σ.Σ./2016 ποινική προκαταρκτική δικογραφία, περιλαμβάνει τις κινήσεις εννέα (9) λογαριασμών σε τρία (3) πιστωτικά ιδρύματα στους οποίους η προσφεύγουσα εμφανίζεται ως δικαιούχος.

Οι αριθμοί των τραπεζικών λογαριασμών ανά Τράπεζα και οι συνδικαιούχοι αυτών απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ

Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων από τον έλεγχο για τις κρινόμενες χρήσεις διενεργήθηκε με την εφαρμογή των όσων ορίζονται στις διατάξεις των άρθρων 3 (τελευταίο εδάφιο) και 4 της ΠΟΛ.1050/2014 (ΦΕΚ 474 Β'/25-2-2014), ήτοι της έμμεσης τεχνικής ελέγχου « Τεχνική Ανάλυσης Ρευστότητας», βάσει των διατάξεων του άρθρου 67^Β του Ν. 2238/94 (όπως προστέθηκε με το άρθρο 4 §14 του Ν.4038/2012 και ισχύει από τη δημοσίευση του στο Φ.Ε.Κ 02-02-2012), σε συνδυασμό με τις Γενικές Διατάξεις Φορολογίας Εισοδήματος. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 9 της ΠΟΛ.1050/2014 (ΦΕΚ 474 Β'/25-2-2014), συγκρίθηκαν ανά φορολογική περίοδο τα φορολογητέα εισοδήματα που προσδιορίστηκαν με τις δύο ως άνω αναφερόμενες μεθόδους, και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα λήφθηκε υπόψη το μεγαλύτερο.

Από την επισκόπηση των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, που περιέχονται στους δύο (2) οπτικούς δίσκους (CD) που παραδόθηκαν στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαπιστώθηκε από τον έλεγχο η ύπαρξη πρωτογενών καταθέσεων, για τις οποίες δεν αποδείχθηκε η πηγή ή αιτία προέλευσής τους ούτε αν φορολογήθηκαν ή νομίμως απαλλάχθηκαν του φόρου. Για το προσδιορισμό της προσαύξησης περιουσίας της προσφεύγουσας, λήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο τα εξής:

α) Όσον αφορά στους κοινούς μετά του πρώην συζύγου της τραπεζικούς λογαριασμούς (του πρώτου ψηφιακού δίσκου που αφορούσε τον σύζυγό της), η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη επιμερίστηκε ισομερώς (βάσει του Ν. 5638/1932 και των ΠΟΛ1033/2013 και ΠΟΛ 1228/2014) μεταξύ της προσφεύγουσας και του πρώην συζύγου της, στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες δεν προέκυψε διαφορετικός επιμερισμός μετά τον έλεγχο των παραστατικών που προσκομίστηκαν στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

β) Όσον αφορά στους κοινούς μετά της μητέρας της και της κόρης της τραπεζικούς λογαριασμούς (του δεύτερου ψηφιακού δίσκου), ο έλεγχος επιμέρισε την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ισομερώς, μεταξύ της προσφεύγουσας και της μητέρας της, καθώς δεν προσκομίστηκε οποιοδήποτε παραστατικό που να αποδεικνύει διαφορετικό επιμερισμό.(η κόρη κατά τις περισσότερες από τις ελεγχόμενες χρήσεις ήταν ανήλικη και δεν προέκυψε ότι συμμετείχε στις πιστώσεις των τραπεζικών λογαριασμών).

Κατόπιν των ανωτέρω, τα συνολικά ποσά των πρωτογενών καταθέσεων στους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, με συνδικαιούχους τους ανωτέρω, καθώς και τα ποσά των πρωτογενών καταθέσεων τα οποία αφορούν την προσφεύγουσα, για τα οποία δεν αποδείχθηκε η πηγή ή αιτία προέλευσής τους ούτε αν φορολογήθηκαν ή νομίμως απαλλάχθηκαν του φόρου, αποτυπώνονται συγκεντρωτικά ανά λογαριασμό και ανά έτος, στον κατωτέρω πίνακα:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2001

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΦΟΡ/ΤΕΑ ΥΛΗΣ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡ/ΤΕΑ ΥΛΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ
		87.407.977 δρχ	35.703.989 δρχ
		140.395.832 δρχ	67.822.916 δρχ
ΣΥΝΟΛΟ		207.803.809 δρχ	103.526.905 δρχ

ΟΙΚ.ΕΤΟΣ 2002

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΦΟΡ/ΤΕΑ ΥΛΗΣ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡ/ΤΕΑ ΥΛΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ
		86.415.421 δρχ	42.457.711 δρχ
		27.800.000 δρχ	2.900.000 δρχ
		166.858.617 δρχ	9.306.509 δρχ
		56.107.250 δρχ	20.553.625 δρχ
ΣΥΝΟΛΟ		337.181.288 δρχ	75.217.844 δρχ

ΟΙΚ.ΕΤΟΣ 2003

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΦΟΡ/ΤΕΑ ΥΛΗΣ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡ/ΤΕΑ ΥΛΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ
		183.402,05€	86.250,00€
		284.398,42€	61.377,56€
		358.584,24€	28.572,01€
ΣΥΝΟΛΟ		826.384,71€	176.199,57€

ΟΙΚ.ΕΤΟΣ 2004

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΦΟΡ/ΤΕΑ ΥΛΗΣ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡ/ΤΕΑ ΥΛΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ
		116.402,68€	26.701,34€
		568.162,53€	139.280,00€
ΣΥΝΟΛΟ		684.565,21€	165.981,34€

ΟΙΚ.ΕΤΟΣ 2005

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΦΟΡ/ΤΕΑ ΥΛΗΣ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡ/ΤΕΑ ΥΛΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ
		37.200,00€	3.600,00€
		2.574.242,02€	492.021,01€
		5.000,00€	2.500,00€
		6.000,00€	3.000,00€
		10.000,00€	5.000,00€
ΣΥΝΟΛΟ		2.632.442,02€	506.121,01€

ΟΙΚ.ΕΤΟΣ 2006

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΦΟΡ/ΤΕΑ ΥΛΗΣ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡ/ΤΕΑ ΥΛΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ
		10.610,00€	5.305,00€
ΣΥΝΟΛΟ		10.610,00€	5.305,00€

ΟΙΚ.ΕΤΟΣ 2007

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΦΟΡ/ΤΕΑ ΥΛΗΣ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡ/ΤΕΑ ΥΛΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ
		379.988,00€	189.994,00€
ΣΥΝΟΛΟ		379.988,00€	189.994,00€

ΟΙΚ.ΕΤΟΣ 2008

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΦΟΡ/ΤΕΑ ΥΛΗΣ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡ/ΤΕΑ ΥΛΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ
		2.247.722,00€	1.123.861,00€
		32.620,00€	16.310,00€
		41.297,96€	20.648,98€
		219.826,46€	63.363,23€
		9.500,00€	4.750,00€
		151.679,50€	39.159,75€
ΣΥΝΟΛΟ		2.702.645,92€	1.268.092,96€

ΟΙΚ.ΕΤΟΣ 2009

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΦΟΡ/ΤΕΑ ΥΛΗΣ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡ/ΤΕΑ ΥΛΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ
		89.988,00€	44.994,00€
		39.800,00€	19.900,00€
		63.789,14€	29.844,57€
		30.000,00€	15.000,00€
ΣΥΝΟΛΟ		223.577,14€	109.738,57€

ΟΙΚ.ΕΤΟΣ 2010

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΦΟΡ/ΤΕΑ ΥΛΗΣ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡ/ΤΕΑ ΥΛΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ
		29.591,71€	14.795,86€
		110.000,00€	55.000,00€
		10.000,00€	5.000,00€
		40.840,00€	16.670,00€
		10.700,00€	1.600,00€
		6.859,71€	3.429,85€
ΣΥΝΟΛΟ		207.991,42€	96.495,71€

ΟΙΚ.ΕΤΟΣ 2011

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΦΟΡ/ΤΕΑ ΥΛΗΣ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡ/ΤΕΑ ΥΛΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ
		34.899,57€	2.250,00€
		10.000,00€	5.000,00€
		108.072,52€	31.500,00€
		145.925,00€	39.500,00€
		120.000,00€	60.000,00€
		121.693,00€	60.846,50€
		6.000,00€	3.000,00€
ΣΥΝΟΛΟ		546.590,09€	202.096,50€

ΟΙΚ.ΕΤΟΣ 2012

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΦΟΡ/ΤΕΑ ΥΛΗΣ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡ/ΤΕΑ ΥΛΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ
		1.500,00€	750,00€
ΣΥΝΟΛΟ		1.500,00€	750,00€

ΟΙΚ.ΕΤΟΣ 2013

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΦΟΡ/ΤΕΑ ΥΛΗΣ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡ/ΤΕΑ ΥΛΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ
		0,00€	0,00€
		0,00€	0,00€
ΣΥΝΟΛΟ		0,00€	0,00€

Οι πρωτογενείς καταθέσεις στους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας με συνδικαιούχους τον σύζυγό της, την μητέρα της και την κόρη της, οι οποίες αποτελούν προσαύξηση περιουσίας της προσφεύγουσας, συγκεντρωτικά, ανά οικ. έτος, εμφανίζονται στον κατωτέρω ανακεφαλαιωτικό πίνακα:

ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ

ΟΙΚ.ΕΤΟΣ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ παρ. 3 αρθ. 48 Ν.2238/1994	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ παρ. 3 αρθ. 48 Ν.2238/1994 ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΗΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑ
2001	207.803.809 δρχ ή 609.842,43€	103.526.905 δρχ ή 303.820,71 €
2002	337.181.288 δρχ ή 989.526,89 €	75.217.844 δρχ ή 220.742,02 €
2003	826.384,71 €	176.199,57 €
2004	684.565,21 €	165.981,34 €
2005	2.632.642,02 €	506.121,01 €
2006	10.610,00 €	5.305,00 €
2007	379.988,00 €	189.994,00 €
2008	2.702.645,92 €	1.268.092,96 €
2009	223.577,14 €	109.738,57 €
2010	207.991,42 €	96.495,71 €
2011	546.590,09 €	202.096,00 €
2012	1.500,00 €	750,00 €
2013	0,00 €	0,00 €
ΣΥΝΟΛΟ	9.815.864,00 €	3.245.337,00 €

Για τα οικονομικά έτη 2001 έως και 2009 υπεβλήθησαν κοινές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με τον πρώην σύζυγό της προσφεύγουσας,-ΑΦΜ., ενώ για τα οικονομικά έτη 2010 έως και 2013 υπεβλήθησαν χωριστές δηλώσεις.

Οι ως άνω πρωτογενείς καταθέσεις, (κατά τα ποσά που της αναλογούν) θεωρήθηκαν προσαύξηση περιουσίας της προσφεύγουσας, που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, και φορολογήθηκαν ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών σύμφωνα με την παρ. 3 του αρθ. 48 του ν.2238/1994 και την παρ. 3 της ΠΟΛ 1095/2011.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί ή μεταρρυθμιστεί η προσβαλλόμενη πράξη εφαρμοζόμενης της ευνοϊκότερης μεθόδου της έμμεσης τεχνικής ελέγχου, ισχυριζόμενη τα εξής:

1) Ουδμία συμμετοχή είχε καθ' οιονδήποτε τρόπο στη διαχείριση των τραπεζικών λογαριασμών, καθώς ήταν τυπικά και μόνο συνδικαιούχος.

2) Το σύνολο των διαχειριστικών πράξεων πραγματοποιούνται από τον πρώην σύζυγό της και κατά συνέπεια και το περιεχόμενο των τραπεζικών λογαριασμών ανήκει αποκλειστικά σε αυτόν ως μοναδικού δικαιούχου.

3) Με μόνο το γεγονός ότι ήταν συνδικαιούχος στους λογαριασμούς του πρώην συζύγου της δεν μπορεί να της αποδοθεί επιμεριζόμενη η φορολογητέα ύλη που αφορά τον σύζυγό της, καθόν χρόνο είναι Ιταλικής καταγωγής και υπηκοότητας.

4) Ο γάμος τους είχε λυθεί προ πολλών ετών και τύποις την 07-05-2010 με την κατάθεση της υπ' αρ./2010 κοινής αίτησής τους στο Πρωτοδικείο Αθηνών. – Τελεσίδικα με την υπ' αρ./2011 απόφαση του ως άνω Πρωτοδικείου.

5) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων καταλογισμού μετά την πάροδο της πενταετίας και εκ τούτου ακύρως εξεδόθησαν αυτές.

6) Ο φορολογικός έλεγχος επεκτείνεται σε χρονικό διάστημα προγενέστερο του Ν. 3888/2010, γεγονός ανεπίτρεπτο καθώς η αναδρομική του εφαρμογή αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος.

7) Κατά πάγια νομολογία των Ανώτατων Δικαστηρίων της χώρας, οι τραπεζικές καταθέσεις δεν συνιστούν φορολογητέο εισόδημα καθότι οι περιπτώσεις απαριθμούνται περιοριστικά στο άρθρ. 17 του Ν. 2238/1994.

8) Σύμφωνα με την ακολουθούμενη πάγια αρχή της εφαρμογής του ευνοϊκότερου νόμου έπρεπε να ληφθεί υπόψη το φορολογητέο εισόδημα που προέκυψε βάσει της έμμεσης τεχνικής ελέγχου (ανάλυσης ρευστότητας) που εφαρμόστηκε και όχι το φορολογητέο εισόδημα που προέκυψε από την εφαρμογή της αυστηρότερης μεθόδου, βάσει των γενικών διατάξεων φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων καταλογισμού φόρου εισοδήματος, μετά την πάροδο πενταετίας και ως εκ τούτου ακύρως εξεδόθησαν αυτές.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρ. 84 του Ν. 2238/94, ορίζεται ότι: «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων: 11 του Ν. 3513/2006, 29 του Ν.3697/08, 10 του Ν. 3790/2009, 82 του Ν.3842/2010, 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010, παρατείνεται ο χρόνος εντός του οποίου το Δημόσιο έχει δικαίωμα να εκδώσει και να κοινοποιήσει φορολογικές καταλογιστικές πράξεις, μέχρι 31-12-2011.

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων: **18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011**, ορίστηκε ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, 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. και με τις διατάξεις του άρθρου **2 του Ν. 4098/2012**: « 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, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρ. **37 του Ν 4141/2013**, ορίζεται ότι: « Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρ. **22 του Ν 4203/2013**, 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 31.12.2013, 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.»

Επειδή, με τις διατάξεις του **αρθ. 87 του Ν 4316/2014**, 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) 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».

Επειδή, με τις διατάξεις του **αρθ. 22 του Ν 4337/2015**, 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 νόμου) 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, ο έλεγχος στην προσφεύγουσα, διενεργήθηκε κατόπιν της υπό τα **στοιχεία Α.Β.Μ Ε.Ο.Ε. Σ.Σ./2013** παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, που είχε εκδοθεί ήδη από το 2013, σύμφωνα με τις ανωτέρω αναφερόμενες διατάξεις, δεν τίθεται θέμα παραγραφής για τις χρήσεις από 2001 και εντεύθεν, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας.

Όσον αφορά δε στην παράταση της παραγραφής, ο νομοθέτης δεν εμποδίζεται από καμία συνταγματική αρχή να παρατείνει την εκάστοτε προθεσμία παραγραφής, μόνο των αξιώσεων εκείνων για τις οποίες ο χρόνος αυτός δεν είχε ακόμα συμπληρωθεί κατά την έναρξη ισχύος του νεώτερου νόμου.

Επειδή οι ανωτέρω αναφερόμενοι νόμοι παρατείνουν το δικαίωμα παραγραφής πριν την εκάστοτε λήξη της προθεσμίας παραγραφής, δεν τίθεται θέμα παράταση παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων που ήταν ήδη παραγεγραμμένες. Συνεπώς, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας προβάλλονται αλυσιτελώς.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο φορολογικός έλεγχος επεκτείνεται σε χρονικό διάστημα προγενέστερο του Ν. 3888/2010, γεγονός ανεπίτρεπτο καθώς η αναδρομική εφαρμογή του νόμου αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος.

Επειδή με το άρθρο 78 § 2 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: «**Φόρος ή 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**».

Επειδή η ανωτέρω διάταξη αναφέρεται στην ίδια τη νομοθετική θέσπιση ορισμένου φόρου και δεν καταλαμβάνει περαιτέρω ζητήματα όπως το ζήτημα της παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων. Συνεπώς η παράταση του χρόνου παραγραφής της φορολογικής αξίωσης δεν ρυθμίζεται από τις πιο πάνω συνταγματικές διατάξεις.

Επειδή σύμφωνα και με την απόφαση ΣτΕ 884/2016: «.....**(ΣΤ)** Η (προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010) διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στην κείμενη νομοθεσία χρόνος παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου), και σε υπόθεση,

όπως η παρούσα, στην οποία η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, που λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010, η έννοια δε αυτή δεν δημιουργεί ζήτημα αντίθεσης της διάταξης προς την παράγραφο 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ούτε, άλλωστε, προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου.

Επειδή σύμφωνα και με την ανωτέρω απόφαση του ΣΤΕ, δεν τίθεται ζήτημα αντισυνταγματικότητας των διατάξεων της παρ. 3 του άρθ. 15 του Ν. 3888/2010 καθώς οι διατάξεις αυτές δεν επιβάλλουν φόρο και μάλιστα αναδρομικά, αλλά αποτελούν θεμιτή μέθοδο εξακρίβωσης της φορολογικής ικανότητας, Τούτο δεν αντιβαίνει τις διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος, καθώς από τη συνταγματική αυτή διάταξη δεν αποκλείεται η θέσπιση κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο τεκμηρίων προς εξακρίβωση των διαφευγόντων εισοδημάτων από τη φορολογία και στην ανεύρεση της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας αρκεί αυτά να συνάδουν με τα δεδομένα της κοινής πείρας και να είναι μαχητά (πρβλ. ΣΤΕ 1742/2013), (αρ. αποφάσεων **5981/2014 & 1451/2015 του Δ. Εφ. Αθηνών**).

Επειδή με το άρθρο 48 § 3 του Ν. 2238/1994 όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010, ορίζεται ότι: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.».

Επειδή στην εγκύκλιο 1095/2011 παρ. 1, 2,3 & 11 μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: «**1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 (Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010), προστέθηκε εδάφιο στην παρ. 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. (Ν.2238/1994), ως εξής:** «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (**άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994**) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην **παράγραφο 3** ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι αμέτοχη των χρηματικών ποσών που διακινούνταν στους επίμαχους τραπεζικούς λογαριασμούς και ότι το σύνολο των διαχειριστικών πράξεων πραγματοποιούνται από τον πρώην σύζυγό της και κατά συνέπεια και το περιεχόμενο των τραπεζικών λογαριασμών ανήκει αποκλειστικά σε αυτόν, ως μοναδικού δικαιούχου.

Ο έλεγχος κοινοποίησε στη προσφεύγουσα αίτημα παροχής πληροφοριών και σημείωμα διαπιστώσεων, εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 14 §1 και 28 § 1 του ν. 4174/13, προκειμένου να προσκομίσει στοιχεία και να διατυπώσει τις απόψεις της σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕ 884/2016, ο φορολογούμενος «.....οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντισταθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής».

Επειδή η προσφεύγουσα παρότι κλήθηκε νόμιμα, δεν, προσκόμισε στοιχεία, προκειμένου να δικαιολογήσει τις καταθέσεις χρηματικών ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς στους οποίους είναι και η ίδια συνδικαιούχος και η οποία σύμφωνα με την ίδια απόφαση του ΣτΕ (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία της των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί της και συνεπώς, μπορούσε ευχερώς, και υποχρεούτο, κατ' αρχήν, να αποδείξει στην φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή.

Επειδή από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., σε όσες περιπτώσεις εξακριβώθηκε ο πραγματικός δικαιούχος της κάθε πρωτογενούς πιστώσεως βάσει τραπεζικών παραστατικών, τα χρηματικά αυτά ποσά προσαύξησαν το φορολογητέο εισόδημα του πραγματικού δικαιούχου, στις περιπτώσεις όπου η ταυτοποίηση του ήταν εφικτή. Στις υπόλοιπες περιπτώσεις εφαρμόστηκε ισομερής επιμερισμός βάσει των διατάξεων των ΠΟΛ 1033/2013 και 1228/2014 που ορίζουν ότι σε ανάλογες περιπτώσεις θα πρέπει να γίνεται ισομερής επιμερισμός μεταξύ των συνδικαιούχων των λογαριασμών.

Επειδή στον έλεγχο προσκομίστηκε επιπλέον η με αριθ. πρωτ.2016 υπεύθυνη δήλωση του Ν.1599/1986, του πρώην συζύγου της προσφεύγουσας, με την οποία εκείνος δηλώνει υπεύθυνα ότι (η προσφεύγουσα) δεν πραγματοποίησε οιαδήποτε πράξη διαχείρισης στο σύνολο των τραπεζικών λογαριασμών με συνδικαιούχο τον ίδιο. Η ανωτέρω υπεύθυνη δήλωση δεν μπορεί να θεωρηθεί αποδεικτικό στοιχείο και να υποκαταστήσει τα προβλεπόμενα παραστατικά των τραπεζών (γραμμάτια είσπραξης, εντάλματα πληρωμής, επιταγές, αποδεικτικά κατάθεσης μετρητών κ.α.) .

Συνεπώς ορθώς της καταλογίστηκαν οι αναλογούντες φόροι εισοδήματος βάσει των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων.

Επειδή όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι ήταν ιταλικής καταγωγής και υπηκοότητας, το γεγονός αυτό δεν επηρεάζει την διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας. Η προσφεύγουσα είναι φορολογική κάτοικος Ελλάδος, σύμφωνα με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός της, κατά την διάρκεια όλων των οικ. ετών που έχουν ελεγχθεί. Το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων από τις οποίες προέκυψε η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη της προσφεύγουσας, αφορούσε σε καταθέσεις σε προσωπικούς της λογαριασμούς στην Ελλάδα και δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο από το οποίο να αποδεικνύεται ότι η φορολόγηση των εν λόγω ποσών έγινε στη χώρα καταγωγής της.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κατά πάγια νομολογία των Ανώτατων Δικαστηρίων της χώρας, οι τραπεζικές καταθέσεις δεν συνιστούν φορολογητέο εισόδημα καθότι οι περιπτώσεις απαριθμούνται περιοριστικά στα άρθρ. 16-17 του Ν. 2238/1994.

Επειδή με τα άρθρα 16 & 17 του Ν. 2238/94 ορίζεται πως προσδιορίζεται το αντικειμενικό εισόδημα του φορολογουμένου με βάση τη συνολική ετήσια δαπάνη και την ετήσια τεκμαρτή δαπάνη, ουδεμία δε αναφορά γίνεται για το εάν οι τραπεζικές καταθέσεις συνιστούν ή όχι φορολογητέο εισόδημα, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας προβάλλονται αλυσιτελώς.

Επειδή, από την επεξεργασία των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών που περιείχαν οι ψηφιακοί δίσκοι που παραδόθηκαν από τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαπιστώθηκε η ύπαρξη πρωτογενών καταθέσεων οι οποίες προδήλως δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα της προσφεύγουσας και των συνδικαιούχων των επίμαχων λογαριασμών, αυτές αποτέλεσαν τη φορολογητέα ύλη για την προσφεύγουσα στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες δεν αποδείχτηκε ή πηγή ή αιτία προέλευσής τους ούτε αν φορολογήθηκαν ή νομίμως απαλλάχθηκαν του φόρου. Οι ανωτέρω πρωτογενείς καταθέσεις λογίσθηκαν και να φορολογήθηκαν ως εισόδημα από ελεύθεριο επάγγελμα επιμεριζόμενο στους δικαιούχους των λογαριασμών.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι σύμφωνα με την ακολουθούμενη πάγια αρχή της εφαρμογής του ευνοϊκότερου νόμου έπρεπε να ληφθεί υπόψη το φορολογητέο εισόδημα που προέκυψε βάσει της έμμεσης τεχνικής ελέγχου (ανάλυσης ρευστότητας) που εφαρμόστηκε και όχι το φορολογητέο εισόδημα που προέκυψε από την εφαρμογή της αυστηρότερης μεθόδου, βάσει των γενικών διατάξεων φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή η ΠΟΛ 1050/2014 (ΦΕΚ Β' 478/26-02-2014), στο άρθρο 9, ορίζει ότι: «..... Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής:

- Κατ αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος.

- Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω

- Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογουμένους/συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 5 της παρούσας, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν αποτέλεσμα από τις τεχνικές ελέγχου.

Στην συνέχεια, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, το οποίο θα κατανέμεται στους φορολογουμένους σύμφωνα με τον επιλεγέντα τρόπο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θα επιλέγεται το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον έλεγχο με τις γενικές φορολογικές διατάξεις.

Αν σε κάποια φορολογική περίοδο, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου/ης και του/της συζύγου του προσδιορίστηκε τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 έως 19 του ν.2238/1994 ή του Κεφαλαίου Δ' του ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, ο τεκμαρτός προσδιορισμός θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος».

Επειδή στο συγκεκριμένο έλεγχο, εφαρμόστηκαν δυο εναλλακτικές μέθοδοι προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, βάσει: α) των γενικών φορολογικών διατάξεων (αρθ. 66, 67^Α του Ν. 2238/94) και των τεχνικών ελέγχου της ΠΟΛ 1050/2014 (αρθ. 67^Β του Ν. 2238/94), οι οποίες και οι δύο προβλέπονται από τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, Ν.2238/1994 και ακολουθήθηκε η διαδικασία όπως αυτή ορίζεται στην ανωτέρω ΠΟΛ. Συνεπώς δεν τίθεται θέμα εφαρμογής του επεικέστερου νόμου που έχει νομοθετηθεί μεταγενέστερα του αυστηρότερου νόμου.

Επειδή, για τις πρωτογενείς καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, δεν απεδείχθη η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής τους, είτε ότι φορολογήθηκαν από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάχθηκαν από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτές να μην φορολογηθούν ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση, αποδεχόμεθα τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από θεωρηθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οι οποίες είναι νόμιμες, βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής κατά της προσβαλλόμενης πράξης:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2002

Επί της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Προσδιορισμός προσαύξησης περιουσίας αρ. 48 § 3 Ν.2238/94 βάσει της παρούσας απόφασης:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2002	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	75.217.844 δρχ	75.217.844 δρχ
Της προσφεύγουσας	ή 220.742,02 €	ή 220.742,02 €

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

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2002	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φόρος Εισοδήματος	-1.133.946δρχ	232.405.351 δρχ	232.405.351 δρχ	233.539.297δρχ
Προκαταβολή φόρου	0δρχ	0δρχ	0δρχ	
Χαρτόσημο	73.440δρχ	73.440δρχ	73.440δρχ	
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	14.670δρχ	14.670δρχ	14.670δρχ	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% (ως η		280.247.156 δρχ	280.247.156 δρχ	280.247.156 δρχ

οριστική πράξη)				
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	-1.045.836δρχ	512.740.617δρχ ή 1.504.741,36 €	512.740.617δρχ ή 1.504.741,36 €	513.786.453 δρχ ή 1.507.810,57 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με την νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

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.