



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13/01/2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 332

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604574

ΦΑΞ : 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), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

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 2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του , ΑΦΜ και της , ΑΦΜ , κατοίκων Αττικής, , , κατά α) της υπ' αριθμ. 2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , οικονομικού έτους 2008, β) της υπ' αριθ. 2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικ. έτους 2008, γ) υπ' αριθ. 2016 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2006, δ) της υπ' αριθ. 2016 πράξης προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης οικ. έτους 2008 και ε) της από 2016 έκθεσης μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. , καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις α) 2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , οικονομικού έτους 2008, β) υπ' αριθ. 2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικ. έτους 2008, γ) υπ' αριθ. 2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2008, δ) υπ' αριθ. 2016 πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης οικ. έτους 2008 και ε) την από 2016 έκθεση μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. , των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου 42384 ενδικοφανούς προσφυγής του , ΑΦΜ και της , 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. 2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2007-31/12/2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., βεβαιώθηκε σε βάρος των προσφευγόντων κύριος φόρος ποσού 244.056,92 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 292.686,30 €.

Με την υπ' αριθ. 2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης φυσικών προσώπων άρθρου 18 ν. 3758/2009, οικονομικού έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., βεβαιώθηκε σε βάρος των προσφευγόντων εισφορά συνολικού ποσού 16.000,00 €.

Με την υπό στοιχεία ΟΙΚ.ΕΙΣ.ΠΕ. **2012 παραγγελία** του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, ανετέθη στον Προϊστάμενο της Περιφερειακής Διεύθυνσης (Π.Δ.) Αττικής του Σ.Δ.Ο.Ε. η διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασως προς διακρίβωση ενδεχομένως διαπράξεως αξιοποιώνων πράξεων οικονομικής φύσεως εγκλημάτων (ν.2523/1997 και ν.3691/2008), βάσει των πληροφοριών που αποτυπώνονται σε φορητή μονάδα αποθηκεύσεως (USB) και σε πρωτότυπο ψηφιακό δίσκο (CD), που παρελήφθη αρμοδίως από τις αρχές της και διαβιβάσθηκε στην ανωτέρω υπηρεσία με την ως άνω παραγγελία. Μεταξύ των φυσικών προσώπων που αναφέρονται στον ως άνω οπτικό ψηφιακό δίσκο (CD) και ταυτοποιήθηκε ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου τους περιλαμβάνεται και οι προσφεύγοντες.

Περαιτέρω, με τις υπό στοιχεία **A.B.M. Ε.Ο.Ε.ΛΛ. 2014 και A.B.M. Ε.Ο.Ε.ΛΛ. 2014 παραγγελιών** του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, ανετέθη στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η διενέργεια περαιτέρω προκαταρκτικής εξέτασης προς εξακρίβωση τέλεσης αδικήματος φοροδιαφυγής και νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα (ν.2523/1997 και ν.3691/2008). Με την ίδια ως άνω παραγγελία παραδόθηκε και το σύνολο των εγγράφων της παραγγελίας, για την επεξεργασία των οποίων, εκδόθηκαν από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. οι με αριθ. **2014 και 2014 εντολές** για τη διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος των **οικ. ετών 2006 – 2008**.

Από τον έλεγχο και την επεξεργασία των ανωτέρω στοιχείων και συγκεκριμένα των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών που περιέχονται στο ηλεκτρονικό αρχείο και των εγγράφων που παραδόθηκαν από τον αρμόδιο Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος καθώς και από τις απαντητικές επιστολές των πιστωτικών ιδρυμάτων στα οποία οι προσφεύγοντες τηρούσαν λογαριασμούς αλλά και λοιπά τραπεζικά προϊόντα (επενδυτικά, πιστωτικές κάρτες), καθώς και τη συμμετοχή σε εξωχώριες εταιρείες προέκυψαν πιστώσεις μετρητών, μεταφορές χρηματικών ποσών και λήξη ή ρευστοποίηση επενδυτικών προϊόντων κατά το χρονικό διάστημα από 01/01/2005 έως 31/12/2007. Οι πιστώσεις αυτές οι οποίες δεν συσχετίζονταν με χρεώσεις των τραπεζικών λογαριασμών τους και δεν προκύπτει η αιτία τους, όταν και όπου αναγράφεται, χαρακτηρίστηκαν από τη φορολογική Αρχή ως **πρωτογενείς καταθέσεις**, για τις οποίες αφού ελήφθη υπόψη το σχετικό υπόμνημα των προσφευγόντων, η φορολογική Αρχή κατέληξε στο πόρισμά της, το οποίο μαζί με τις

διαπιστώσεις των ελεγκτών, αναγράφεται στην από/2016 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος.

Σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω έκθεσης ελέγχου, προσδιορίστηκαν οι τελικές πρωτογενείς καταθέσεις, μισθώματα, τόκοι, μερίσματα κλπ ημεδαπών τραπεζικών ιδρυμάτων και λογαριασμών συνδεδεμένων με εξωχώριες εταιρείες για την κρινόμενη χρήση 2006 στους προσφεύγοντες και βάσει αυτών, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., εξέδωσε για το οικονομικό έτος 2008 (χρήση 2007) τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την **ακύρωση** των υπ' αριθμ. **2016** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 και της υπ' αριθ. **2016** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης, προβάλλοντας τους κατωτέρω τυπικούς και ουσιαστικούς λόγους:

1. Ο αντίθετος στο Νόμο και το Σύνταγμα ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.
2. Η ανυπαρξία της παράβασης.
3. Ως προς την νομιμότητα της προδικασίας του μερικού φορολογικού ελέγχου και της έκδοσης των οριστικών διορθωτικών καταλογιστικών πράξεων και της οικείας έκθεσης ελέγχου.
 - 3.α Η λειτουργία της Δ.Ο.Υ. και των φοροελεγκτικών υπηρεσιών εν γένει, ως προανακριτικών ή διοικητικών υπηρεσιών.
 - 3.β Ιδίως, ως προς το ανεπίτρεπτο της χρησιμοποίησης παράνομων αποδεικτικών μέσων για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.
 - 3.γ Ιδίως, ως προς την παραγραφμένη δυνατότητα του Ελληνικού Δημοσίου να ελέγξει την υπό κρίση χρήση και να καταλογίσει για τη χρήση αυτή φόρο.
 - 3.δ Ο διενεργηθείς φορολογικός έλεγχος δεν συνιστά μερικό φορολογικό έλεγχο ως προς την φορολογία εισοδήματος, κατά την έννοια των διατάξεων του Ν.4174/2013.
4. Ως προς τον υπό κρίση φορολογικό έλεγχο της ελεγκτικής φορολογικής αρχής και τις διαπιστώσεις αυτού, όπως διατυπώνονται με την οικεία έκθεση ελέγχου
 - 4.α Η προσαύξηση περιουσίας. Η έννοια του λογιζόμενου εισοδήματος του άρθρου 48 παρ. 3 ν.2238/1994, τα όρια του κανόνα έμμεσης απόδειξης και η αναδρομικότητα της εφαρμογής του και ο βαθμός αναστροφής του βάρους απόδειξης με την ως άνω διάταξη.
 - 4.β Η έμμεση τεχνική ελέγχου τραπεζικών κινήσεων. Η αναδρομική εφαρμογή της.
 - 4.γ Ως προς τη γενική φοροδοτική ικανότητα των προσφευγόντων και το «κεφάλαιό τους προς ανάλωση», με το οποίο πλήρως δικαιολογούνται οι επιμέρους πιστωτικές τους κινήσεις.
 - 4.δ Ως προς τον κατ' ισομοιρία επιμερισμό του φορολογικού ελέγχου των ποσών σε κοινούς λογαριασμούς στους οποίους εμφανίζονται οι προσφεύγοντες ως συνδικαιούχος αυτών.

- 4.ε** Ως προς τις ελεγχόμενες τραπεζικές πιστωτικές (καταθετικές) κινήσεις που απεικονίζονται στους πίνακες της οικείας έκθεσης ελέγχου, οι οποίες με βάση τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία που είχαν στη διάθεσή τους οι προσφεύγοντες και προσκόμισαν ενώπιον του φορολογικού ελέγχου δεν έγιναν από αυτόν δεκτές ως προς τη νόμιμη πηγή και αιτία προέλευσής τους. Οι εν λόγω κινήσεις από τα προσκομιζόμενα ενώπιον του φορολογικού ελέγχου στοιχεία αποδεικνύεται ότι σε καμία περίπτωση δεν συνιστούν φορολογητέα ως εισόδημα, «προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη ή μη νόμιμη αιτία».
- 4.στ** Ως προς τον καταλογισμό φόρου εισοδήματος τόκων και λοιπών αποδόσεων των τηρούμενων στην αλλοδαπή, ελεγχόμενων τραπεζικών λογαριασμών.
- 5.** Το νόμω και ουσία αβάσιμο του καταλογισμού έκτακτης οικονομικής εισφοράς του άρθρου 18 του ν. 3758/2009 σε βάρος των προσφευγόντων κατά την κρινόμενη χρήση.

Επειδή, οι προσφεύγοντες με τον με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζονται ότι είναι αντίθετος στο νόμο και το Σύνταγμα ο ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 63 § 3 του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται και ισχύουν όπως έχουν δημοσιευθεί στο Φύλλο Εφημερίδας της Κυβέρνησης, ενώ μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί Δικαστική Απόφαση η οποία να κρίνει αντισυνταγματική την διάταξη του εν λόγω άρθρου.

Επειδή, 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, ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

Επειδή, οι προσφεύγοντες με τον δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζονται ότι η παράβαση που τους αποδόθηκε είναι ανύπαρκτη, πλην όμως, όπως προκύπτει από την από 2016 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, επί της οποίας εδράζεται η προσαλλόμενη πράξη, η φορολογική αρχή, αξιολογώντας και συνεκτιμώντας όλα τα στοιχεία που τέθηκαν υπ' όψιν της και κατ' εφαρμογή των σχετικών φορολογικών διατάξεων, κατέληξε στον ακριβή προσδιορισμό του εισοδήματος των προσφευγόντων και επομένως ο προβαλλόμενος ισχυρισμός τους, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι «η ελεγκτική φορολογική αρχή αφενός χρησιμοποίησε στοιχεία, τα οποία έχουν αποκτηθεί με παράνομο τρόπο (.....) και αφετέρου διενήργησε έρευνα (με αποτέλεσμα τον υπό κρίση καταλογισμό) κατά παράβαση του Νόμου, του Συντάγματος και των αρχών του φορολογικού δικαίου, δεδομένου ότι άρχισε την ελεγκτική (και τελικώς και προανακριτική) διαδικασία και

προέβη σε έκδοση εντολής ελέγχου μετά την συλλογή, επεξεργασία και διακράτηση των στοιχείων σε βάρος των ελεγχόμενων – προσφευγόντων. Ενώ, τελικώς η φορολογική αρχή προέβη σε διοικητικό φορολογικό καταλογισμό (εκτελεστική εξουσία) παρά το γεγονός ότι αυτή δρούσε στο πλαίσιο ποινικής προανακριτικής διαδικασίας (δράση της δικαστικής εξουσίας) και χωρίς την τήρηση των συνταγματικών εγγυήσεων για αυτήν. Συνεπώς, η ελεγκτική φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ.) κατά τη διενέργεια του εν λόγω φορολογικού ελέγχου σε βάρος των ελεγχόμενων - προσφευγόντων δεν τήρησε τη νόμιμη προδικασία που προβλέπεται από το Νόμο και το Σύνταγμα, γεγονός που καθιστά την προδικασία νόμω αβάσιμη παράνομη, και για τον λόγο αυτό, κάθε πράξη που βασίζεται σε αυτή (καταλογισμός) παραβιάζει με τη σειρά της κι αυτή τον Νόμο, το Σύνταγμα και τις φορολογικές αρχές του ποινικού / φορολογικού δικαίου»,

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η Φορολογική Αρχή λειτούργησε ως όργανο της Δημόσιας Διοίκησης και τήρησε τη νόμιμη προδικασία που προβλέπεται από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις καθόσον κοινοποιήθηκαν στους προσφεύγοντες τα με αριθ. 2015 και 2015 Αιτήματα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 Ν. 4174/2013 και οι με αριθμό 2014 και 2014 εκδοθείσες εντολές φορολογικού ελέγχου, οι οποίες περιελάμβαναν το σύνολο των απαραίτητων πληροφοριακών στοιχείων, πριν την έναρξη του ελέγχου. Περαιτέρω, η φορολογική αρχή ανταποκρίθηκε στα υπ' αριθ. 2015 και 2015 αιτήματα των προσφευγόντων και παρέδωσε ηλεκτρονικά αρχεία και δεδομένα της υπό κρίση υπόθεσης. Τέλος, πριν την έκδοση της καταλογιστικής πράξης συνέταξε και κοινοποίησε στους προσφεύγοντες το υπ' αριθμ. 2016 Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4174/2013, στο οποίο οι προσφεύγοντες απάντησαν με το υπ' αριθμ. 2016 κοινό υπόμνημά τους, το οποίο ελήφθη υπ' όψη από τη φορολογική Αρχή, προκειμένου να εκδώσει την οριστική καταλογιστική πράξη. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος και αβάσιμος.

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι «η δυνατότητα του ελληνικού δημοσίου να προβεί σε φορολογικό έλεγχο, προϋποθέτει ότι τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του, συνιστούν νομίμως κτηθέντα αποδεικτικά στοιχεία. Και τούτο ιδίως διότι, το ελληνικό δημόσιο δεν δύναται, κατά την συνταγματική αρχή του κράτους δικαίου, από την οποία εκπορεύεται η αρχή της νομιμότητας να χρησιμοποιεί παράνομα αποκτηθέν αποδεικτικό στοιχείο για τη διενέργεια οποιαδήποτε ελέγχου ή τη χρησιμοποίηση αυτών για την έκδοση ατομικών διοικητικών πράξεων,... ο υπό κρίση φορολογικός έλεγχος της ελεγκτικής φορολογικής αρχής δεν βασίζεται σε νόμιμα στοιχεία, λόγω του παράνομου χαρακτήρα της κτήσης τους. Περαιτέρω και σε συμμόρφωση της συνταγματικής αρχής του κράτους δικαίου, η ελεγκτική φορολογική αρχή όφειλε κατά την ολοκλήρωση του υπό κρίση φορολογικού ελέγχου σε βάρος της ελεγχόμενης - προσφεύγουσας να μην λάβει

υπόψη τα εν λόγω παράνομα στοιχεία και να απέχει από την αξιολόγησή τους λόγω του παράνομου χαρακτήρα τους.....»

Επειδή, 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, ο παρών προβαλλόμενος ισχυρισμός προβάλλεται απαραδέκτως.

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρου που ανάγεται στο υπό κρίση οικονομικό έτος 2008, έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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»

Επειδή όπως ορίζεται στην παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 (όπως αυτό τροποποιήθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006): «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 εν προκειμένω το οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2007-31/12/2007) αρχικώς παραγραφόταν βάσει του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 στην πενταετία ήτοι 31/12/2013.

Επειδή με την παρ. 5 του άρθρου 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 τα οριζόμενα στο άρθρο 22 του ν. 4203/2013: «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) 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 συμβάσεις 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 31.12.2013 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 στο άρθρο 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) 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.».

Επειδή κατόπιν με το άρθρο 22 του ν.4337/2015: «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 με υπ' αριθμ. **ΟΙΚ.ΕΙΣ.ΠΕ. 2012 παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος** ανετέθη στον Προϊστάμενο της Περιφερειακής Διεύθυνσης (Π.Δ.) Αττικής του Σ.Δ.Ο.Ε. η διενέργεια προκαταρκτικής εξετάσεως προς διακρίβωση ενδεχομένως διαπράξεως αξιοποιώνων πράξεων οικονομικής φύσεως εγκλημάτων (ν.2523/1997 και ν.3691/2008), βάσει των πληροφοριών που αποτυπώνονται σε φορητή μονάδα αποθηκεύσεως (USB) και σε πρωτότυπο ψηφιακό δίσκο (CD), που παρελήφθη αρμοδίως από τις αρχές της

Επειδή η ως άνω με αρ. **ΟΙΚ.ΕΙΣ.ΠΕ. 2012** Εισαγγελική παραγγελία ρητά αφορά όλα τα φυσικά πρόσωπα που περιέχονται στα ηλεκτρονικά αρχεία που απεστάλησαν από τα πιστωτικά ιδρύματα, τα οποία (φυσικά πρόσωπα) διακίνησαν χρηματικά ποσά μέσω τραπεζικών λογαριασμών. Κατά συνέπεια, η εν λόγω εισαγγελική παραγγελία αφορά συγκεκριμένα φυσικά πρόσωπα, τα στοιχεία των οποίων περιέχονται στα ηλεκτρονικά αρχεία, δηλαδή είναι προσωποποιημένη.

Επειδή ο κρινόμενος έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αρ. 2014, για τον πρώτο εκ των προσφευγόντων , και της υπ' αρ. 2014, για την δεύτερη εξ αυτών , εντολών μερικού ελέγχου. Οι εν λόγω εντολές εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. συνεπεία των Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε.ΛΛ /2014 και Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε.ΛΛ /2014 ποινικών προκαταρκτικών δικογραφιών που διέταξε ο αρμόδιος Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος με τη υπ' αριθμ. ΟΙΚ.ΕΙΣ.ΠΕ. 2012 εισαγγελική παραγγελία. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι η με αρ. 2012 εισαγγελική παραγγελία εκδόθηκε πριν την 31/12/2013, το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, έχει παραταθεί μέχρι την 31/12/2016 και συνεπώς η προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. είναι νόμιμη και έγκυρη, καθόσον κατά το χρόνο έκδοσης αυτής δεν είχε συμπληρωθεί ο χρόνος παραγραφής, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί των προσφευγόντων, πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Επειδή οι προσφεύγοντες διατείνονται ότι «ο διενεργηθείς φορολογικός έλεγχος σε βάρος των προσφευγόντων δεν συνιστά μερικό φορολογικό έλεγχο ως προς το αντικείμενο του ελεγχόμενου φόρου (φορολογία εισοδήματος), κατά τα οριζόμενα στον Κ.Φ.Δ. Και τούτο ιδίως διότι, δεν περιορίστηκε μόνο σε επιμέρους δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των ελεγχόμενων ετών –

περίπτωση που θα καθιστούσε πράγματι τον έλεγχο ως «μερικό» - αλλά προέβη περαιτέρω και σε έλεγχο όλων των εισοδημάτων των προσφευγόντων και μάλιστα εισοδημάτων που προέρχονται και από άλλες πηγές, ακόμη και παλαιότερων χρήσεων ... κατόπιν αυτών, ο υπό κρίση φορολογικός έλεγχος είναι νόμω αβάσιμος, κατά παράβαση του κανόνα της νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 του Συντάγματος) και νόμω αβάσιμη καθίσταται για τον λόγο αυτό και ο προσβαλλόμενος με την παρούσα προσφυγή καταλογισμός, προερχόμενος και βασιζόμενος σε μη νόμιμο έλεγχο»

Επειδή σύμφωνα με το υπ' αριθμ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/02-05-2014 έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε, με το οποίο παρασχέθηκαν οδηγίες εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4174/2013, διευκρινίστηκε μεταξύ των άλλων ότι: πλήρης έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη ο οποίος είναι και οριστικός. Μερικός έλεγχος είναι αυτός που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους ελέγχου. Συνήθως θα εκδίδονται εντολές για διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου...

Επειδή ο έλεγχος που διενεργήθηκε στους προσφεύγοντες από τη Δ.Ο.Υ., κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013, των σχετικών αποφάσεων και εγκυκλίων, με βάση τις πρωτογενείς καταθέσεις που βρέθηκαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς τους, δεν αφορούσε όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη και εισφορές. Επομένως, ο κρινόμενος έλεγχος δεν συγκεντρώνει σε καμία περίπτωση τα εννοιολογικά στοιχεία του πλήρους ελέγχου αλλά συνιστά βάσει των ανωτέρω μερικό φορολογικό έλεγχο. Ως εκ τούτου, ο περί του αντιθέτου προβαλλόμενος ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι με τη διάταξη του άρθρου 15 §3 του Ν.3888/2010, παραβιάζεται η συνταγματική αρχή της μη αναδρομικότητας του φόρου, που κατοχυρώνεται με το άρθρο 78 § 2 του Συντάγματος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 78 § 2 του Συντάγματος «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»,

Σκοπός της διάταξης αυτής είναι η προστασία των φορολογουμένων, οι οποίοι θα πρέπει σε ένα Κράτος Δικαίου να γνωρίζουν εκ των προτέρων τις συνέπειες των πράξεων που σκοπεύουν να επιχειρήσουν και να εμπιστεύονται ότι η σύννομη διαγωγή τους θα έχει τις συνέπειες που προέβλεπε ο σχετικός νόμος, με βάση τον οποίο είχαν λάβει την απόφασή τους (Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, σελ. 134). Από το γράμμα της διάταξης προκύπτει ότι η απαγόρευση καλύπτει μόνο την αναδρομική επιβολή ή επαύξηση της φορολογικής υποχρέωσης. Συνεπώς δεν τίθεται ζήτημα αναδρομικότητας φόρου σε περιπτώσεις διενέργειας φορολογικού

ελέγχου, κοινοποίησης φύλλου ελέγχου ή πράξης καταλογισμού εντός των ορίων του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής, με την εφαρμογή των κανόνων φορολογικού δικαίου που ίσχυαν κατά την ελεγχόμενη χρήση,

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 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, οι προσφεύγοντες είχαν δυνατότητα, βάσει των διατάξεων του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά το κρινόμενο οικονομικό έτος, να δηλώσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας τους, προκειμένου να φορολογηθεί στο έτος αυτό, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής.

Επειδή όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ, επί προδικαστικών αιτημάτων «σκοπός της απαγόρευσης της διάταξης του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος (που ορίζει ότι δεν μπορεί να επιβληθεί φόρος με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέραν του προηγούμενου της επιβολής του φόρου οικονομικού έτους) είναι η ασφάλεια του δικαίου και η σταθερότητα των έννομων καταστάσεων, όσον αφορά τις φορολογικές υποχρεώσεις των διοικούμενων, 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 υποκείμενης 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, ΣτΕ 2785/1985, Ολομ. ΣτΕ 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 παρ.2 του άρθρου 78 Σ. και, συνεπώς, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της» ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός των προσφευγόντων απορρίπτεται.

Επειδή οι προσφεύγοντες προβάλλουν με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμό σχετικά με την αναστροφή του βάρους απόδειξης της προσαύξησης περιουσίας.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 48 § 3 εδαφίου β' του ν. 2238/94, όπως αυτή προστέθηκε με τη διάταξη του άρθρου 15 § 3 του ν. 3888/2010, ορίζεται ότι «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»,

Περαιτέρω, στη σχετική Αιτιολογική Έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται χαρακτηριστικά «... 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 και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα

“λογίζεται”, εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας του εδαφίου αυτού στην παρ. 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.....»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι «1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και Οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο του Υπουργείου Οικονομικών και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους. 2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας»

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο του Υπ. Οικ ΠΟΛ 1095/2011, ορίζεται μεταξύ των άλλων ότι: «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. ... 7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται. 8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του ΚΦΕ. 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.... 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. 12. Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος».

Επειδή, σύμφωνα με την αριθ. Δ12Α 1164337 ΕΞ2014/11-12-2014 εγκύκλιο του Υπ.Οικ, ορίζεται ότι «... 4. Όμως, δεν απαιτείται η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης όταν στα πλαίσια και κατά τη διάρκεια του διενεργούμενου ελέγχου παρέχονται από τον φορολογούμενο διευκρινίσεις ή προσκομίζονται από το φορολογούμενο υποστηρικτικά έγγραφα ή άλλα στοιχεία ή υποβάλλονται έγγραφα, τα οποία παραλαμβάνει η φορολογική αρχή με απλή αίτηση του φορολογούμενου»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 23 §§ 1 και 2 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της,...»

Επειδή σύμφωνα με το με αρ πρωτ. ΔΕΑΦΑ1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο του Υπ. Οικ. ορίζονται τα ακόλουθα:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, 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 τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 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. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας

χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. 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 προσαύξησης της. 5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. 6. Για την **δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων** ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), **πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.** 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από **δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά** κλπ, **πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις** (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κλπ). 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. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται **δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης** στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό **αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού** στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον **ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει** εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και

ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. 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. 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.»

Επειδή σύμφωνα με το με αρ πρωτ. **ΔΕΛ Β 1167194 ΕΞ 2014** έγγραφο του Υπ. Οικ. σε περίπτωση διενέργειας φορολογικού ελέγχου χωρίς την χρήση εμμέσων τεχνικών, όπως στην προκειμένη περίπτωση, η ελεγκτική αρχή προσδιορίζει τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογουμένου χωρίς να ζητά από τον φορολογούμενο να προσδιορίσει τις κάθε είδους πραγματικές δαπάνες.

Από τον συνδυασμό όλων των ανωτέρω προκύπτει ότι ορθώς ο φορολογικός έλεγχος έλαβε υπόψη του την ως άνω ΠΟΛ.1095/2011 για την διεξαγωγή του ελέγχου η οποία ερμηνεύει το άρθρο 15 παρ.3 του ν.3888/2010, που με την σειρά του καθορίζει ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα την προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, δηλαδή το άρθρο 48 παρ.3 του Ν.2238/1994.

Επειδή όπως έχει κριθεί από το **ΣτΕ**, επί προδικαστικών αιτημάτων, σχετικά **«(Β) 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 ελλείψει 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 (παράβαση 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.) **ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές**, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός των προσφευγόντων **απορρίπτεται**.

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι είχαν σχηματίσει νόμιμα φορολογημένο «κεφάλαιο προηγούμενων ετών προς ανάλωση», το οποίο πλήρως κάλυπτε και δικαιολογούσε τις επιμέρους ελεγχθείσες πιστωτικές κινήσεις και ισχυρίζονται ότι κάθε ελεγχόμενη πιστωτική τραπεζική κίνηση, που δεν έχει λάβει χώρα από άλλο τρίτο πρόσωπο, πλην των προσφευγόντων, ουδόλως δύναται να χαρακτηριστεί ως φορολογητέο εισόδημα από «προσαύξηση περιουσίας».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση διενεργήθηκε έλεγχος προκειμένου να προσδιορισθούν οι πρωτογενείς καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς των προσφευγόντων και κλήθηκαν να αποδείξουν την πηγή και αιτία προέλευσης αυτών και εάν αυτές έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί από τον φόρο. Προς απόδειξη του ως άνω ισχυρισμού τους, οι προσφεύγοντες προσκόμισαν αντίγραφα των φορολογικών δηλώσεων των οικονομικών ετών 2006, 2007 και 2008 καθώς και «Πίνακα διαθέσιμου εισοδήματος προηγούμενων ετών με βάση τις φορολογικές δηλώσεις» (σχετικό XIV), βάσει του οποίου το συνολικό

εναπομείναν εισόδημα κατά την χρήση 2006, το οποίο μεταφέρουν στην κρινόμενη χρήση 2007 ανερχόταν σε 4.017.308,43 €.

Επειδή με τον εν λόγω πίνακα, οι προσφεύγοντες σχηματίζουν κεφάλαιο από το έτος 1985 και εντεύθεν. Για ορισμένα από τα έτη αυτά δεν υφίστανται αντίγραφα των δηλώσεων στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. καθώς αυτά νομίμως εκκαθαρίστηκαν και καταστράφηκαν λόγω παραγραφής. Ωστόσο, από έλεγχο που διενεργήθηκε στο υποσύστημα του εισοδήματος του συστήματος TAXIS της Γ.Γ.Π.Σ., για τα οικ. έτη 2002 και εντεύθεν για τα οποία υφίσταται ηλεκτρονική πληροφόρηση, διαπιστώνεται ότι σε αρκετές από τις χρήσεις κατά τις οποίες οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι υπήρχε απομένον εισόδημα, είχε γίνει ήδη χρήση μέρους αυτού του σχηματισθέντος κεφαλαίου, καθόσον σε πλείστες περιπτώσεις είχαν δηλωθεί στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ποσά προερχόμενα από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, προκειμένου να καλυφθεί η διαφορά μεταξύ δηλωθέντος πραγματικού και τεκμαρτού εισοδήματος. Ενδεικτικά, κατά το οικονομικό έτος 2003 (χρήση 2002 δηλώθηκε ποσό 320.000,00 € από ανάλωση κεφαλαίου και ομοίως κατά την κρινόμενη χρήση 2005 (οικ. έτος 2006) ποσό ανάλωσης 210.000,00 €.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο εν λόγω πίνακας είναι στοιχείο μη αξιολογήσιμο και δεν επαρκεί από μόνο του προκειμένου να τεκμηριωθεί ότι πρόκειται για καταθέσεις προερχόμενες από αναλωθέντα κεφάλαια προηγούμενων ετών, καθώς δεν συνοδεύεται από τις φορολογικές δηλώσεις και τα εκκαθαριστικά των αντίστοιχων ετών, τα οποία αποτελούν απαραίτητη προϋπόθεση προκειμένου να διασταυρωθούν τα ποσά και να διαπιστωθεί η ορθότητα του επικαλούμενου σχηματισθέντος προς ανάλωση κεφαλαίου. Ως εκ τούτου, ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι «η φορολογική διοίκηση νόμω αβάσιμα και αδικαιολόγητα καταλήγει στον ισομερή επιμερισμό σε βάρος των προσφευγόντων όλων των ελεγχόμενων τραπεζικών πιστωτικών κινήσεων και λογαριασμών που φέρουν τον χαρακτήρα του «κοινού» τραπεζικού λογαριασμού»

Επειδή με τις διατάξεις του Ν. 5638/32 (Α' 307), προβλέπεται η έννοια του κοινού τραπεζικού λογαριασμού «Χρηματική κατάθεσις παρά Τραπεζή εις ανοικτόν λογαριασμόν επ' ονόματι δύο ή πλειοτέρων από κοινού (Compte joint, joint account) είναι εν την έννοια του παρόντος νόμου η περιέχουσα τον όρον ότι του εκ ταύτης λογαριασμού δύναται να κάμνει χρήση εν όλω ή εν μέρει, άνευ συμπράξεως των λοιπών είτε εις είτε τινές, και πάντες κατ' ιδίαν οι δικαιούχοι»

Επειδή με τις υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1033/2013 και ΠΟΛ 1228/2014 εγκυκλίους, δόθηκαν οδηγίες για την αντιμετώπιση των ποσών των κοινών τραπεζικών λογαριασμών, σύμφωνα με τις οποίες οι συνδικαιούχοι οποιουδήποτε κοινού τραπεζικού λογαριασμού δεν είναι σε καμία περίπτωση τύποις συνδικαιούχοι, διότι έχουν τη δυνατότητα πρόσβασης καθ' οιονδήποτε τρόπο (ανάληψη, κατάθεση ποσών) σε αυτόν και επομένως

τα ποσά που περιλαμβάνονται σ' αυτόν επιμερίζονται στους συνδικαιούχους καταρχήν ισομερώς και εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο του ισχυρισμού του.

Επειδή η φορολογική αρχή, έπειτα από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών των προσφευγόντων, έκρινε ορθώς ότι στις περιπτώσεις κοινών λογαριασμών, στους οποίους υπάρχουν άνω του ενός δικαιούχων, το ποσό έκαστης κατάθεσης επιμερίζεται ισομερώς στους συνδικαιούχους. Από τον ως άνω επιμερισμό, εξαιρέθηκαν καταθέσεις, από τις οποίες προέκυπτε ξεκάθαρα ο δικαιούχος της επίμαχης συναλλαγής, όπως επί παραδείγματι οι καταθέσεις της εταιρείας που αφορούσαν ενοίκια εισπραττόμενα από τον και αντίστοιχα καταθέσεις της , οι οποίες αφορούσαν ενοίκια με δικαιούχο την

Επειδή περαιτέρω, οι προσφεύγοντες, κατά τη διάρκεια του ελέγχου και μέχρι την εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, δεν προσκόμισαν αποδεικτικά στοιχεία, από τα οποία να προκύπτει ότι ορισμένες ή το σύνολο των καταθέσεων που πραγματοποιούνταν στους κοινούς λογαριασμούς αφορούσαν αποκλειστικά έναν και όχι όλους τους συνδικαιούχους, ο παρών ισχυρισμός τους απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή ο έλεγχος, όπως προκύπτει και από την οικεία έκθεση, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι προσφεύγοντες αιτιολόγησαν επαρκώς τις επίμαχες πιστώσεις, αποδέχτηκε τους ισχυρισμούς τους και αφαίρεσε τα επίμαχα ποσά από τις συνολικά προσδιορισθείσες πρωτογενείς καταθέσεις, όπως επί παραδείγματι κατά την χρήση 2007, αποδέχτηκε και δεν συμπεριέλαβε την καταθετική κίνηση ποσού 1.100.000,00 € από την εξωχώρια εταιρεία Για τις δε λοιπές περιπτώσεις, κατά τις οποίες οι αμφισβητούμενες πιστώσεις δεν δικαιολογήθηκαν, ο έλεγχος, αφού αξιολόγησε όλα τα προσκομισθέντα στοιχεία και έλαβε υπ' όψιν τις σχετικές προβαλλόμενες αιτιάσεις, τις απέρριψε με σαφή, ειδική και πλήρη αιτιολόγηση πριν προβεί στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Περαιτέρω, προκειμένου να προβεί στον χαρακτηρισμό καταθέσεων ως πρωτογενών, προέβη πρώτα σε απομόνωση των κινήσεων που προέρχονται από επανατοποθετήσεις (δευτερογενείς καταθέσεις) χωρίς φυσικά να τις λάβει υπ' όψη του κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναλυτικά καταγράφονται στην από 2016 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η φορολογική αρχή χαρακτήρισε ως προσαύξηση από άγνωστη πηγή ή/και μη νόμιμη αιτία κάθε ποσό που προέρχεται από απόδοση κινητών αξιών καθώς και από

λοιπές κεφαλαιουχικές υπεραξίες και αποδόσεις αλλοδαπών τραπεζικών λογαριασμών, παρά το γεγονός ότι πιστοποιείται πλήρως η προέλευση κάθε επιμέρους ποσού.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, καταλογίσθηκαν ως πρωτογενείς καταθέσεις πιστωτικές κινήσεις προερχόμενες από λογαριασμούς εξωχώριων εταιρειών, τις οποίες οι προσφεύγοντες δεν δικαιολόγησαν. Πέραν τούτου, διαπιστώθηκε η είσπραξη τόκων, μερισμάτων τίτλων και λοιπών ποσών από απόδοση κινητών αξιών μέσω των συνδεόμενων με τις εξωχώριες εταιρείες λογαριασμών. Οι ανωτέρω αποδόσεις, όπως ρητά αναφέρεται στην από 2016 έκθεση ελέγχου προστέθηκαν ή συμπληρώθηκαν στον κωδικό 295 για τον προσφεύγοντα και 296 για την προσφεύγουσα. Ειδικότερα για το κρινόμενο οικονομικό έτος: «Δεν συμπεριλήφθηκαν ποσά αναγραφόμενα στον κωδ. 659, 660, 291, 292 διότι κατά την επεξεργασία των τραπεζικών προϊόντων αφαιρέθηκαν από το συνολικό ποσό των καταθέσεων και αντίστοιχα δεν συμπεριλήφθηκαν στις πρωτογενείς καταθέσεις, οι κάθε είδους αποδόσεις επενδυτικών προϊόντων (προϋποθέσμιες καταθέσεις, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια, ρέπος κ.λπ.) ως αυτοτελώς φορολογούμενα ή φορολογούμενα κατ' ειδικό τρόπο.»

Ως εκ τούτου ο σχετικός προβαλλόμενος λόγος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και καταχρηστικός προβαλλόμενος.

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι «η επιβολή της υπό κρίση έκτακτης οικονομικής εισφοράς αντίκειται σε σωρεία συνταγματικών διατάξεων, όπως η αρχή της φορολογικής ισότητας και της Φοροδοτικής ικανότητας (άρθρ. 4 παρ. 1 και 5 του Σ.), περιορίζει υπέρμετρα την περιουσία (άρθρ. 17 του Σ.) και την οικονομική ελευθερία του ατόμου (άρθρο. 5 του Σ.), στην αρχή της βεβαιότητας του φόρου και της περιορισμένης αναδρομικότητας του φόρου (άρθρ. 78 του Σ.), ενώ επί τω τέλει δεν υπάρχει φορολογητέα ύλη πέραν της δηλωθείσας στο οικείο οικονομικό έτος ώστε να δικαιολογεί την έκδοση αυτής»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 18 του ν. 3758/2009:

«1.α. Επιβάλλεται έκτακτη εφάπαξ εισφορά στο εισόδημα των φυσικών προσώπων που φορολογούνται κατά τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994), καθώς και στο εισόδημα σχολάζουσας κληρονομιάς.

Επίσης στο εισόδημα των φυσικών προσώπων τα οποία φορολογούνται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ζ' Ψηφίσματος του έτους 1975 (ΦΕΚ 23 Α').

β. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το συνολικό καθαρό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2008 εφόσον αυτό είναι εξήντα χιλιάδες ευρώ (60.000 €) και άνω.

γ. Για την εξεύρεση του συνολικού εισοδήματος δεν προσμετρούνται τα εισοδήματα της παραγράφου 1 του άρθρου 14 και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε.

2. Η έκτακτη εφάπαξ εισφορά καθορίζεται στο ποσό των χιλίων ευρώ (1.000 €) για ετήσιο συνολικό ατομικό εισόδημα από εξήντα χιλιάδες ένα ευρώ (60.001 €) έως ογδόντα χιλιάδες ευρώ (80.000 €), στο ποσό των δύο χιλιάδων ευρώ (2.000 €) για εισόδημα από ογδόντα χιλιάδες ένα ευρώ (80.001 €) έως εκατό χιλιάδες ευρώ (100.000 €), στο ποσό των τριών χιλιάδων ευρώ (3.000 €) για εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα ευρώ (100.001 €) έως εκατόν πενήντα χιλιάδες ευρώ (150.000 €), στο ποσό των πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000 €) για εισόδημα από εκατόν πενήντα χιλιάδες ένα ευρώ (150.001 €) έως τριακόσιες χιλιάδες ευρώ (300.000 €), στο ποσό των δέκα χιλιάδων ευρώ (10.000 €) για εισόδημα από τριακόσιες χιλιάδες ένα ευρώ (300.001 €) έως πεντακόσιες χιλιάδες ευρώ (500.000 €), στο ποσό των δεκαπέντε χιλιάδων ευρώ (15.000 €) για εισόδημα από πεντακόσιες χιλιάδες ένα ευρώ (500.001 €) έως εφτακόσιες χιλιάδες ευρώ (700.000 €), στο ποσό των είκοσι χιλιάδων ευρώ (20.000 €) για εισόδημα από εφτακόσιες χιλιάδες ένα (700.001 €) έως εννιακόσιες χιλιάδες ευρώ (900.000 €) και στο ποσό των είκοσι πέντε χιλιάδων ευρώ (25.000 €) για εισόδημα άνω των εννιακοσίων χιλιάδων ένα ευρώ (900.001 €).»

Επειδή η φορολογική Αρχή εφάρμοσε τις ανωτέρω διατάξεις, και δεδομένου ότι διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών - πιστώσεων, εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη,

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 18 του ν. 3758/2009 εφαρμόζονται και ισχύουν όπως έχουν δημοσιευθεί στο Φύλλο Εφημερίδας της Κυβέρνησης, ενώ μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί Δικαστική Απόφαση η οποία να κρίνει αντισυνταγματική την διάταξη του εν λόγω άρθρου,

Επειδή, 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,

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013: «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον

προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή στο άρθρο 3 της ΠΟΛ 1002/2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, που εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης.

2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην αρμόδια φορολογική αρχή από τον υπόχρεο και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, **την προσβαλλόμενη πράξη**, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, την διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου.....».

Επειδή στην έννοια «οποιαδήποτε πράξης» έχει εκδοθεί σε βάρος υπόχρεου, εντάσσονται οι πράξεις προσδιορισμού κύριου ή πρόσθετου φόρου, προστίμου, προσαυξήσεων, ή και τελών ή πράξη επιβολής οποιασδήποτε κυρώσεως για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας που έχει εκδοθεί σε βάρος του ακόμα και η απόρριψη εν όλω ή εν μέρει συγκεκριμένου αιτήματός του από τη Φορολογική Αρχή που αναφέρεται σε φορολογική διαφορά.

Επειδή με την υπό κρίση προσφυγή προσβάλλονται και με αριθ. 2016 Πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 και 2016 πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης φυσικών προσώπων οικ. έτους 2008 του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καθώς και η από 2016 Έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Επειδή οι ως άνω προσωρινές πράξεις και η προρρηθείσα έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. προσβάλλονται απαραδέκτως, καθόσον σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, οι μεν πρώτες εντάσσονται στη διαδικασία γνωστοποίησης στο φορολογούμενο των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου, προκειμένου αυτός να διατυπώσει τις απόψεις του, η δε δεύτερη αποτελεί έγγραφο πληροφοριακού χαρακτήρα. Ως εκ τούτου δεν συνιστούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις και δεν δύναται να προσβληθούν.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των προσφευγόντων , ΑΦΜ και της , ΑΦΜ και την επικύρωση των υπ' αριθ. 2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και 2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης οικονομικού έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό έτος 2008 (Εισοδήματα 01/01/2007-31/12/2007)

Α. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Διαφορά φόρου εισοδήματος	244.056,92
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) ως οικεία πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου	292.868,30
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	536.925,22

Β. ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ

	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ
Φορολογητέο Εισόδημα	580.819,86	30.846,10
Εισφορά	15.000,00	1.000,00
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΗ ΕΙΣΦΟΡΑ	16.000,00	

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).