



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5

Καλλιθέα 14 / 10 / 2016

Αριθμός Απόφασης **3431**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604564
Fax : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Της υπ' αριθμ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- γ. Της αριθμ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-13 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

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

4. Την από **25/05/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου Π. Ψυχικού Αττικής, επί της οδού, με **ΑΦΜ:**, και της, κατοίκου Ν. Σμύρνης Αττικής επί της οδού, με ΑΦΜ:, με την ιδιότητά τους **ως κληρονόμων** του με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθμ. **/15-04-2016** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου **Εισοδήματος** οικονομικού έτους **2003** (χρήσης 1/1-31/12/2002), που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, καθώς και την από **15/04/2016** έκθεση ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος**, της ίδιας Υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **25/05/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** του, με **ΑΦΜ:**, και της, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης έγινε στις **25/04/2016**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπό στοιχεία ΟΙΚ.ΕΙΣ.ΠΕ. **/04-10-2012 παραγγελία** του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, ανετέθη στον Προϊστάμενο της Περιφερειακής Διεύθυνσης (Π.Δ.) Αττικής του Σ.Δ.Ο.Ε. η διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης προς διακρίβωση ενδεχομένως διαπραξέως 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 Γαλλίας 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, περιλαμβάνονται οι κ.κ. και ο **αποβιώσας** την 20/07/2013

Περαιτέρω, με την υπό στοιχεία **A.B.M. Ε.Ο.Ε.** **/29-09-2015 παραγγελία** του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος που αφορούσε τον και την, εκδόθηκαν από τον προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ. ΜΕ.Π οι με αριθ. **/16-10-2015** και **/16-10-2015 εντολές** για τη διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος των **οικ. ετών 2001 – 2013**, όπου μετά από έλεγχο διαπιστώθηκε διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής των ως άνω προσώπων, προερχόμενη από καθαρές πιστώσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς στους οποίους ήταν συνδικαιούχος εν ζωή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του Ν.5638/1932 και ο αποβιώσας ελεγχόμενος

Τα οριστικά αποτελέσματα του ελέγχου για τουςκαιαποτυπώθηκαν στις από 19/01/2016 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ίδιας υπηρεσίας, οι οποίες την 22/01/2016 κοινοποιήθηκαν νόμιμα σ' αυτούς.

Για τον αποβιώσαντα, εκδόθηκε από τον προϊστάμενο του Κ.Ε. ΦΟ.ΜΕ.Π η με αριθμό/18-12-2015 εντολή μερικού ελέγχου γραφείου, αντίγραφο της οποίας κοινοποιήθηκε στις 22/02/2016 στους νόμιμους κληρονόμους του, που όπως προέκυψε από το μητρώο του taxis, είναι ο υιός του και η σύζυγός του εν ζωή

Ο έλεγχος, έλαβε υπόψιν του τις καθαρές πιστώσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς στους οποίους ο αποβιώσας ήταν συνδικαιούχος εν ζωή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του Ν. 5638/1932 όπως αυτές προέκυψαν από την επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων και τα λοιπών στοιχείων που περιείχονταν στην ήδη εκτελεσθείσα **A.B.M. Ε.Ο.Ε.** **/2015 παραγγελία** του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος που αφορούσε τονκαι την Η ανωτέρω δικογραφία, μεταξύ άλλων, περιείχε ένα οπτικό ψηφιακό δίσκο (CD) με το σύνολο των ληφθέντων στοιχείων από τα πιστωτικά ιδρύματα που λειτουργούν στην Ελλάδα και δεδομένα για φυσικά ή νομικά πρόσωπα που φέρονται κάτοχοι τραπεζικών λογαριασμών ή/και λοιπών προϊόντων στην τράπεζα HSBC στη Γενεύη.

Από την επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων όπως αυτά προκύπτουν από τις με 19/01/2016 συνταχθείσες από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π εκθέσεις μερικού ελέγχου εισοδήματος των και, προέκυψε η συμμετοχή του αποβιώσαντος ως συνδικαιούχου σε τραπεζικούς λογαριασμούς, και συγκεκριμένα πιστώσεις μετρητών, μεταφορές χρηματικών ποσών και λήξη ή ρευστοποίηση επενδυτικών προϊόντων κατά το χρονικό διάστημα από 1/1/2000 έως 31/12/2012. Οι πιστώσεις αυτές οι οποίες δεν συσχετίζονταν με χρεώσεις των τραπεζικών λογαριασμών και δεν προέκυπτε η αιτία τους (από την αιτιολογία της εγγραφής των τραπεζικών δεδομένων), χαρακτηρίστηκαν από τη φορολογική Αρχή ως **καθαρές πιστώσεις ή πρωτογενείς καταθέσεις**, για τις οποίες αφού ελήφθησαν υπόψη τα σχετικά υπομνήματα των προσφευγόντων, η φορολογική Αρχή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π κατέληξε στο πόρισμά της, το οποίο μαζί με τις διαπιστώσεις των ελεγκτών, αναγράφεται στην από **15/04/2016 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος** της ίδιας Υπηρεσίας.

Σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω έκθεσης ελέγχου, διαπιστώθηκε **προσαύξηση περιουσίας και εισόδημα από κινητές αξίες** στον αποβιώσαντα, τα οποία ανά οικονομικό έτος ανέρχονται:

Οικ. Έτος	ΑΠΟ ΚΙΝΗΤΕΣ ΑΞΙΕΣ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ	ΑΡΘΡΟΥ 48 § 3 Ν.2238/94		ΤΕΛΙΚΩΣ ΠΡΟΣ-ΔΙΟΡΙΣΘΕΙΣΑ Α-ΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟ-ΡΟΛ. ΥΛΗ
		ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ	ΗΜΕΔΑΠΗΣ	
2002			40.520,25	40.520,25
2003			72.374,56	72.374,56
2004			64.454,73	64.454,73
2005			44.020,00	44.020,00
2006		197.130,14	76.772,85	273.902,99
2007	38.295,84	1.130.774,17	0,00	1.169.070,01
2008	10.631,56	15.196,71	141.872,73	167.701,00
2009			11.944,73	11.944,73
2010			39.015,25	39.015,25
2011			25.066,67	25.066,67
Σύνολο	48.927,39	1.343.101,03	516.041,77	1.908.070,19

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

ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ:							
α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Οικον. Έτος	Διαφορά φόρου	Προσαύξηση	Συνολικό ποσό που βεβαιώθηκε	Βεβαίωση (Α.Χ.Κ -- Α.Τ.Β)
1	... - 15/04/16	Εισόδημα Φ.Π.	2002	16.630,63 €	19.956,76 €	36.587,39 €	... / 1, 2/25-04-16 -- .../27-04-16
2	... - 15/04/16	Εισόδημα Φ.Π.	2003	28.949,82 €	34.739,78 €	63.689,60 €	... 3, 4/25-04-16 -- .../27-04-16
3	... - 15/04/16	Εισόδημα Φ.Π.	2004	25.781,89 €	30.938,27 €	56.720,16 €	... , 6/25-04-16 --.../27-04-16
4	... - 15/04/16	Εισόδημα Φ.Π.	2005	17.608,00 €	21.129,60 €	38.737,60 €	... , 8/25-04-16 --.../27-04-16
5	... - 15/04/16	Εισόδημα Φ.Π.	2006	109.561,20 €	131.473,44 €	241.034,64 €	... , 10/25-04-16 -- .../27-04-16
6	... - 15/04/16	Εισόδημα Φ.Π.	2007	467.628,01 €	561.153,61 €	1.028.781,62 €	...1,12/25-04-16 -- .../27-04-16
7	... - 15/04/16	Εισόδημα Φ.Π.	2008	63.505,44 €	76.206,53 €	139.711,97 €	...14/25-04-16 -- .../27-04-16
8	... - 15/04/16	Έκτακτη εισφορά ν.3758/09	2008	5.000,00 €	6.000,00 €	11.000,00 €	... , 2/25-04-16 -- .../27-04-16
9	... - 15/04/16	Εισόδημα Φ.Π.	2009	4.786,76 €	5.744,11 €	10.530,87 €	...16/25-04-16 --.../27-04-16
10	... - 15/04/16	Εισόδημα Φ.Π.	2010	14.026,94 €	16.832,33 €	30.859,27 €	...18/25-04-16 -- .../27-04-16
11	... - 15/04/16	Εισόδημα Φ.Π.	2011	10.615,23 €	12.525,97 €	23.141,20 €	...9,20/25-04-16 -- .../27-04-16
12	... - 15/04/16	Εισφ. Αλληλεγγ. ν.3986/11	2011	1.198,81 €	1.390,62 €	2.589,43 €	... , 2/25-04-16 -- .../27-04-16
Σύνολα				765.292,73 €	918.091,02 €	1.683.383,75 €	

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την **ακύρωση** της υπ' αριθμ./**15-04-2016** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **οικ. έτους 2003**, προβάλλοντας τους κατωτέρω τυπικούς και ουσιαστικούς λόγους:

1. Ο αντίθετος στο Νόμο και το Σύνταγμα ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/13
2. Η ανυπαρξία της παράβασης
3. Ως προς την νομιμότητα της προδικασίας του μερικού ελέγχου και της έκδοσης των οριστικών διορθωτικών καταλογιστικών πράξεων και της οικείας έκθεσης ελέγχου
 - 3^α Ως προς τη λειτουργία του ΚΕΦΟΜΕΠ (αυτοτελές τμήμα ελέγχου) και των φοροελεγκτικών υπηρεσιών εν γένει, ως προανακριτικών ή διοικητικών υπηρεσιών,
 - 3^β Ως προς την έναρξη της ποινικής προδικασίας του υπό κρίση φορολογικού ελέγχου σε βάρος του θανόντος, με βάση την υπό στοιχεία Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε./2015 παραγγελία του Εισαγγελέα Οικον. Εγκλήματος, στην οποία ουδέποτε περιελήφθη το όνομα του θανόντος ελεγχόμενου
 - 3^γ Ως προς τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου, με αφορμή παράνομα κτηθέντα αποδεικτικά μέσα, που αφορούν σε άλλες διαχειρίσεις,
 - 3^δ Ως προς την αναρμοδιότητα ελεγκτικής φορολογικής αρχής να διενεργήσει έλεγχο στα εισοδήματα του ελεγχόμενου,

- 3^ε Το δικαίωμα πρόσβασης στα στοιχεία του διοικητικού φακέλου σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου για την ορθή άσκηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης. Η παράλειψη εκ μέρους της διοίκησης κοινοποίησης των στοιχείων αυτών με το αίτημα παροχής πληροφοριών στους κληρονόμους. Περαιτέρω, η λήψη υπόψη – χωρίς προηγούμενη σχετική ενημέρωση των κληρονόμων – στοιχείων που δεν αποτέλεσαν μέρος του διοικητικού φακέλου του ελεγχόμενου αλλά αυτά έχουν αποσταλεί στην Δ.Ε.Δ. για τον συσχετισμό τους με τις ασκηθείσες ενδικοφανείς προσφυγές των κληρονόμων επί ελέγχων των ιδίων,
- 3^{στ} Ως προς τις πλημμέλειες της τηρηθείσας προδικασίας, ιδίως ως προς την τυπικά πλημμελή σύνταξη του οικείου σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου σε βάρος του ελεγχόμενου, αλλά και της σε συνέχεια αυτού σχετικής έκθεσης ελέγχου,
- 3^ζ Ως προς την παραγραμμένη δυνατότητα του Ελληνικού Δημοσίου να ελέγξει την υπό κρίση χρήση και να καταλογίσει για τη χρήση αυτή φόρο
4. Ως προς την νομιμότητα διενέργειας του υπό κρίση φορολογικού ελέγχου της ελεγκτικής φορολογικής αρχής και της επεξεργασίας των ελεγχόμενων τραπεζικών λογαριασμών
- 4^α Ως προς τη νόμω αβάσιμη και πλημμελώς εφαρμοζόμενη τεχνική ελέγχου των τραπεζικών κινήσεων,
- 4^β Ως προς την απαγόρευση της αναδρομικής εφαρμογής της ως άνω τεχνικής ελέγχου στην παρούσα υπόθεση και της φορολόγησης της διαφοράς που προέκυψε από τον παρόντα έλεγχο, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994,
- 4^γ Ως προς τον επιμερισμό του ελέγχου των ποσών σε κοινούς λογαριασμούς στους οποίους εμφανίζεται ο ελεγχόμενος ως συνδικαιούχος αυτών
- 4^δ Ως προς τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο, ο οποίος δεν συνιστά μερικό φορολογικό έλεγχο ως προς την φορολογία εισοδήματος κατά την έννοια των διατάξεων του Ν.4174/2013
5. Ως προς τις ελεγχόμενες τραπεζικές πιστωτικές (καταθετικές) κινήσεις και λοιπά στοιχεία που αναφέρονται στην οικεία έκθεση της ελεγκτικής φορολογικής αρχής

1. Ως προς τον ισχυρισμό ότι το άρθρο 63 του ν. 4174/2013, αντίκειται στο Σύνταγμα

Επειδή, οι προσφεύγοντες με τον με τον 1^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζονται ότι ο ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/13, είναι αντίθετος στο νόμο και το Σύνταγμα,

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,

2. Ως προς τον ισχυρισμό ότι η παράβαση που του αποδόθηκε είναι ανύπαρκτη

Επειδή, οι προσφεύγοντες με τον 2^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζονται ότι η παράβαση που αποδόθηκε στον αποβιώσαντα ελεγχόμενο είναι ανύπαρκτη, πλην όμως, όπως προκύπτει από την από 15/04/2016 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος που συνέταξε η αρμόδια φορολογική Αρχή, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, αξιολογώντας και συνεκτιμώντας όλα τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψιν της και κατ' εφαρμογή των σχετικών φορολογικών διατάξεων, κατέληξε στον ακριβή προσδιορισμό του εισοδήματος του αποβιώσαντα και επομένως ο εδώ ισχυρισμός των προσφευγόντων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

3. Ως προς τους ισχυρισμούς της μη τήρησης της νόμιμης προδικασίας

Επειδή, οι προσφεύγοντες με τον 3^α λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζονται ότι «κατά τη διενέργεια του υπό κρίση φορολογικού ελέγχου σε βάρος του ελεγχόμενου και ήδη αποθανόντος προσώπου, με επικαλούμενη αφετηρία την έκδοση εισαγγελικής παραγγελίας για άλλες χρήσεις και ενώ ο ελεγχόμενος είναι ήδη πεθαμένος και μάλιστα με τη χρησιμοποίηση παράνομα κτηθέντων αποδεικτικών μέσων, η ελεγκτική φορολογική αρχή δεν τήρησε τη νόμιμη προδικασία που προβλέπεται από τον Νόμο και το Σύνταγμα, γεγονός που την καθιστά (την διαδικασία αυτή) αντίθετη στο Σύνταγμα και νόμω αβάσιμη, ...», με τον 3^β λόγο, ότι «στην υπό κρίση περίπτωση, εκδόθηκε η υπό στοιχεία

A.B.M. E.O.E./2015 παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, δυνάμει της οποίας εκκίνησε η ποινική προδικασία σχηματισμού δικογραφίας σε βάρος τωνκαι περαιτέρω, κατά τα ρητά συνομολογούμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου διενεργήθηκε από την ελεγκτική Φορολογική υπηρεσία έρευνα σε βάρος του ελεγχόμενου.με βάση στοιχεία της Εισαγγελίας που συγκεντρώθηκαν στο πλαίσιο της ως άνω προανακριτικής διαδικασίας που δεν τον αφορούσε ούτε και τον καταλάμβανε, τα οποία στοιχεία σας χορηγήθηκαν και τα οποία χρησιμοποιήσατε στο πλαίσιο της με αριθμό/0/18-12-2015 εντολής ελέγχου, σε βάρος του ελεγχόμενου σε χρονική στιγμή κατά την οποία αυτός είχε ήδη αποβιώσει (ημερομηνία θανάτου 20.7.2013). Ήτοι, με την επίκληση άσχετης σε σχέση με τον ελεγχόμενο αλλά και τα ελεγχόμενα έτη εισαγγελικής παραγγελίας, η ελεγκτική φορολογική υπηρεσία διενήργησε έρευνα για ήδη ανύπαρκτο πρόσωπο κατά το χρόνο της έρευνας (ελεγχόμενος / σε χρόνο αρκετά μεταγενέστερο του θανάτου του),...», με τον **3γ λόγο**, ότι «είναι αντίθετη στον Νόμο και το Σύνταγμα η διενέργεια φορολογικού ελέγχου σε άλλες χρήσεις, εκτός από τις χρήσεις στις οποίες αφορούν οι παράνομα κηθείσες πληροφορίες, λόγω της αρχής της αυτοτέλει-ας των χρήσεων που συνιστά απόρροια του συνταγματικού κανόνα της βεβαιότητας του φόρου,...)», με τον **3δ λόγο**, ότι «για τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον ελεγχόμενο, η προϋπόθεση αυτή εκλείπει, καθότι ο αρμόδιος Εισαγγελέας δεν είχε εκδώσει όσο ο ελεγχόμενος ήταν εν ζωή σε ειδική για το πρόσωπό του εισαγγελική παραγγελία,...», και επιπλέον ότι: «η ελεγκτική φορολογική αρχή αφενός χρησιμοποίησε στοιχεία, τα οποία έχουν αποκτηθεί με παράνομο τρόπο (Λίστα Λαγκάρντ) 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 του ελεγχόμενου - προσφεύγοντος, ενώ παράλληλα αιτήθηκε τη λήψη συμπληρωματικών στοιχείων, τα οποία επίσης ουδέποτε γνωστοποίησε στον ελεγχόμενο - προσφεύγοντα πριν την έκδοση των υπό κρίση καταλογιστικών σε βάρος του πράξεων. Συνεπώς, η ελεγκτική φορολογική αρχή (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π) κατά τη διενέργεια του εν λόγω φορολογικού ελέγχου σε βάρος του ελεγχόμενου - προσφεύγοντος 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 η Φορολογική Αρχή (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π) διενήργησε τον έλεγχο, σύμφωνα την υπό στοιχεία **ΟΙΚ.ΕΙΣ.ΠΕ./04-10-2012** παραγγελία του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, βάσει των πληροφοριών που αποτυπώνονταν σε φορητή μονάδα αποθηκεύσεως (USB) και σε πρωτότυπο ψηφιακό δίσκο (CD), που παρελήφθη αρμοδίως από τις αρχές της Γαλλίας και διαβιβάσθηκε στην ως άνω Υπηρεσία, οι πληροφορίες δε αυτές που αποτυπώνονταν στα ως άνω δύο ηλεκτρονικά μέσα αφορούσαν φυσικά και νομικά πρόσωπα, που κατά το χρονικό διάστημα από τον Οκτώβριο του έτους 2005 έως το Φεβρουάριο του έτους 2007 διατηρούσαν στο όνομά τους λογαριασμούς στην Τράπεζα HSBC στη Γενεύη, όπου μεταξύ των φυσικών προσώπων που αναφέρονταν στον ως άνω οπτικό ψηφιακό δίσκο (CD) και ταυτοποιήθηκε ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου τους περιλαμβάνονταν ο αποβιώσας την 20/07/2013 ελεγχόμενος, καθώς και ο (γιος του αποβιώσαντος), και η (σύζυγος εν ζωή του αποβιώσαντος),

Επειδή η ανωτέρω Εισαγγελική Παραγγελία ρητά αφορά όλα τα φυσικά και νομικά πρόσωπα που περιέχονταν στα ανωτέρω ηλεκτρονικά μέσα (λίστα λάγκαρντ), και κατά συνέπεια αφορά συγκεκριμένα φυσικά και νομικά πρόσωπα, είναι δηλαδή προσωποποιημένη, δεδομένου ότι αναφέρεται σε φυσικά και νομικά πρόσωπα, δικαιούχους - συνδικαιούχους τραπεζικών λογαριασμών της τράπεζας HSBC Γενεύης, τα στοιχεία των οποίων περιέχονται στα ως άνω ηλεκτρονικά αρχεία,

Επειδή ανεξαρτήτως από το ότι η ως άνω Εισαγγελική Παραγγελία είναι προσωποποιημένη, παραθέτουμε και τα ακόλουθα:

Από τις διατάξεις του άρθρου **22** του **ν. 4203/2013** (ΦΕΚ Α' 235), που ορίζει 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, ...», από τις διατάξεις του άρθρου **87** του **ν. 4316/2014** (ΦΕΚ Α' 270), που ορίζει 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 :...β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος η θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες», και από τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129), που ορίζει 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 ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, ...», **ουδόλως συνάγεται ότι ο νομοθέτης απαιτεί οι αναφερόμενες στα άνω άρθρα εισαγγελικές παραγγελίες να είναι προσωποποιημένες**, και ορθώς κατά τη γνώμη μας, αφού ενδέχεται κατά το χρόνο έκδοσης μίας εισαγγελικής παραγγελίας να μην προκύπτει η ταυτότητα ενός προσώπου από τα υπάρχοντα στοιχεία (π.χ. από την καταγγελία για φοροδιαφυγή), αλλά να ταυτοποιηθεί αργότερα από την έρευνα που θα διενεργήσει π.χ. η Φορολογική Διοίκηση, κατόπιν της εισαγγελικής παραγγελίας. Δηλαδή, ως προς τις εισαγγελικές παραγγελίες, κρίσιμο γεγονός για την παράταση της παραγραφής είναι, σύμφωνα με τα παραπάνω άρθρα, η έκδοση εισαγγελικής παραγγελίας (σχετ. και το με αριθμό 18008/ 07-3-2016 (ΔΕΔ 110627 ΕΙ 2016 ΕΜΠ) έγγραφο του Γραφείου Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος προς την υπηρεσία μας).

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμ. **Δ6Α 1131374 ΕΞ 2014/29.9.2014** Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 2578), το αυτοτελές τμήμα ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, είναι αρμόδιο, «διενέργεια φορολογικού ελέγχου φυσικών προσώπων όλης της Επικράτειας, κατόπιν παραγγελιών του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, για τον εντοπισμό εισοδημάτων και περιουσιακών στοιχείων που δεν έχουν δηλωθεί, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων του έβδομου κεφαλαίου του Ν. 4174/2013 (Α' 170) ...», **δεδομένου δε ότι η ως άνω εισαγγελική παραγγελία είναι προσωποποιημένη, αρμόδιο για την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων, είναι το αυτοτελές τμήμα ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.**

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω η εκδοθείσα εισαγγελική παραγγελία είναι προσωποποιημένη, οι εδώ ισχυρισμοί των προσφευγόντων πρέπει να **απορριφθούν** ως αβάσιμοι.

Επειδή περαιτέρω, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι με τον **3οτ λόγο**, ότι «ο Φορολογικός έλεγχος όλως πλημμελώς. παρελκυστικά και κατά παράβαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, λαμβάνει υπόψη τις απόψεις που έχουν διατυπώσει οι κληρονόμοι του ελεγχόμενου στα υπομνήματά τους σε συνέχεια των κοινοποιηθέντων σε αυτούς σημειωμάτων διαπιστώσεων ελέγχου και κατά τον διενεργηθέντα σε βάρος τους φορολογικό έλεγχο, τα οποία ρητώς αναφέρει ότι λαμβάνει υπόψη του, ... και επί των οποίων διατυπώνει τη θέση του, ... και συνακολούθως στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή δεν προβαίνει σε αυτοτελείς ελεγκτικές επαληθεύσεις, κατά τις οποίες θα είχε τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει τα τυχόν πορίσματα άλλης έκθεσης ελέγχου. Αντίθετα, στην περίπτωση του, αυτή, αντίθετα στον νόμο και το Σύνταγμα. επαναλαμβάνει αυτολεξεί το σύνολο των ισχυρισμών και πορισμάτων άλλων εκθέσεων ελέγχου σε βάρος άλλων φορολογούμενων (.....)»,

Επειδή όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, η φορολογική Αρχή (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π), έλαβε υπόψη της τα πραγματικά περιστατικά και το πόρισμα του ελέγχου, όπως αποτυπώθηκαν στις από 19/01/2016 εκθέσεις μερικού ελέγχου εισοδήματος της ίδιας Υπηρεσίας για τουςκαι, δεδομένου ότι αφορούσαν και τον αποβιώσαντα, **ως συνδικαιούχο σε τραπεζικούς λογαριασμούς με τους ανωτέρω σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στις διατάξεις του Ν.5638/1932 περί κοινών λογαριασμών.** Επομένως διενεργήθηκαν αυτοτελείς ελεγκτικές επαληθεύσεις για τον αποβιώσαντα ελεγχόμενο με βάση την υπ' αριθμ./ 2015 εντολή ελέγχου, κοινοποιήθηκε στους προσφεύγοντες ως νομίμων κληρονόμων του ανωτέρω αποβιώσαντα στις 22/02/2016 το υπ' αριθμ./22-02-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 με τα αποτελέσματα του ελέγχου, στο οποίο απάντησαν με την ιδιότητα του κληρονόμου του αποβιώσαντος ελεγχόμενου, με το υπ' αριθμ./15-03-2016 απαντητικό υπόμνημά τους, το οποία ελήφθη υπόψη από τη ελεγχουσα φορολογική Αρχή (βλ. σελ. 40 – 56 της από 15/04/2016 έκθεσης ελέγχου), πριν καταλήξει στο πόρισμά της (σελ. 57 και επόμενες της ίδιας έκθεσης). Επομένως, ουδόλως προκύπτει το συμπέρασμα ότι δεν διενεργήθηκαν αυτοτελείς ελεγκτικές επαληθεύσεις για τον αποβιώσαντα ελεγχόμενο και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός των προσφευγόντων **πρέπει να απορριφθεί** ως αβάσιμος.

4. Ως προς την παραγραφμένη δυνατότητα του Ελληνικού Δημοσίου να ελέγξει την υπό κρίση χρήση και να καταλογίσει για την χρήση αυτή φόρο

Επειδή ο προσφεύγων με τον **3ζ λόγο** της ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρου που ανάγεται στο υπό κρίση οικονομικό έτος (**2003**), 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, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί», με τις διατάξεις του άρθρου **67** του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις», και με τις διατάξεις του άρθρου **84 § 1** του **ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151) ορίζεται ότι: «η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης».

Επειδή με τις διατάξεις των **ν. 3513/2006, 3697/2008, 3790/2009, 3842/2010, 3888/2010, 4002/2011** και **4098/2012** **παρατάθηκε μέχρι 31/12/2013 το δικαίωμα του δημοσίου** για κοινοποίηση πράξεων φόρου, προστίμων κλπ, και συγκεκριμένα:

- Με το άρθρο **11** του **Ν. 3513/2006** (ΦΕΚ Α' 265) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι **31.12.2008.....**»,
- Με το άρθρο **29** του **Ν. 3697/2008** (ΦΕΚ Α' 194) ορίζεται ότι: «Η προθεσμία της παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **31.12.2009...**»,
- Με το άρθρο **10** του **Ν. 3790/2009** (ΦΕΚ Α' 143) ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.09, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **30.6.2010**»,
- Με το άρθρο **82** του **Ν. 3842/2010** (ΦΕΚ Α' 58) ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **31.12.2010**»,
- Με το άρθρο **12 § 7** του **Ν. 3888/2010** (ΦΕΚ Α' 175) ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.10, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι **31/12/2011**»,
- Με το άρθρο **18 § 2** του **Ν. 4002/2011** (ΦΕΚ Α' 180) ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.11, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **31/12/2012**»,
- Με το άρθρο **Δεύτερο** του **Ν.4098/2012** (ΦΕΚ Α' 249) ορίζεται ότι: «1. Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι **31.12.2013**»,
- Με τις διατάξεις του άρθρου **22** του **ν. 4203/2013** (ΦΕΚ Α' 235), 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»,

- Με τις διατάξεις του άρθρου **87** του **ν. 4316/2014** (ΦΕΚ Α' 270), ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, **που λήγουν στις 31.12.2014**, παρατείνονται **κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους** στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) ..., 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, ...»,
- Με τις διατάξεις του άρθρου **22** του **ν. 4337/2015** (ΦΕΚ Α' 129), ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, **που λήγουν στις 31.12.2015** παρατείνονται κατά **ένα (1) έτος από τη λήξη τους** για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας, ...»,
- **Επειδή** περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου **36** του **ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, 2...., 3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης», με τις διατάξεις του άρθρου **72 § 11** του **ίδιου νόμου** ότι: «διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχυουσες 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»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. **ΟΙΚ.ΕΙΣ.ΠΕ. /04-10-2012** παραγγελία του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, με την οποία 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 Γαλλίας και διαβιβάσθηκε στην ανωτέρω υπηρεσία με την ως άνω παραγγελία, οι πληροφορίες δε αυτές που αποτυπώνονταν στα ως άνω δύο ηλεκτρονικά μέσα αφορούσαν φυσικά και νομικά πρόσωπα, που κατά το χρονικό διάστημα από τον Οκτώβριο του έτους 2005 έως το Φεβρουάριο του έτους 2007 διατηρούσαν στο όνομά τους λογαριασμούς στην Τράπεζα HSBC στη Γενεύη. Μεταξύ των φυσικών προσώπων που αναφέρονταν στον ως άνω οπτικό ψηφιακό δίσκο (CD) και ταυτοποιήθηκε ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου τους περιλαμβάνονταν ο αποβιώσας την 20/07/2013 ελεγχόμενος του, καθώς και ο κ. (γιος του αποβιώσαντος), και η κ. (σύζυγος εν ζωή του αποβιώσαντος). Περαιτέρω, με την υπό στοιχεία **A.B.M. Ε.Ο.Ε. /29-09-2015** παραγγελία του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος που αφορούσε τον και την, εκδόθηκαν από τον προϊστάμενο του Κ.Ε. ΦΟ.ΜΕ.Π οι με αριθμ. /16-10-2015 και /16-10-2015 **εντολές** για τη διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος των **οικ. ετών 2001 – 2013**, όπου μετά από έλεγχο διαπιστώθηκε διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής των ως άνω προσώπων, προερχόμενη από καθαρές πιστώσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς στους οποίους ήταν συνδικαιούχος εν ζωή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του Ν.5638/1932 και ο αποβιώσας ελεγχόμενος Τα οριστικά αποτελέσματα του ελέγχου για τουςκαιαποτυπώθηκαν στις από 19/01/2016 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ίδιας υπηρεσίας, οι οποίες την 22/01/2016 κοινοποιήθηκαν νόμιμα σ' αυτούς.

Στη συνέχεια, εκδόθηκε από τον προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π η με αριθμό /18-12-2015 **εντολή** μερικού ελέγχου γραφείου, για τον αποβιώσαντα, **νόμιμοι δε κληρονόμοι αυτού**, όπως προέκυψε από το μητρώο του taxis, είναι **ο υιός τουκαι η σύζυγός του εν ζωή** στους οποίους την 22/02/2016 κοινοποιήθηκε αντίγραφο της εντολής ελέγχου.

Επειδή όπως αναφέρθηκε στο κεφάλαιο 3 της παρούσας, η με στοιχεία **ΟΙΚ.ΕΙΣ.ΠΕ. /04-10-2012** παραγγελία του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, είναι **προσωποποιημένη, δεδομένου**

ότι αναφέρεται σε φυσικά και νομικά πρόσωπα, δικαιούχους - συνδικαιούχους τραπεζικών λογαριασμών της τράπεζας HSBC Γενεύης, μεταξύ των οποίων και ο αποβιώσας ελεγχόμενος
Η ανωτέρω Εισαγγελική παραγγελία, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 22 εδ. β' του ν. 4203 / 2013, του άρθρου 87 εδ. β' του ν. 4203/2013 και του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 οδηγούν σε παράταση παραγραφής, δίνοντας το δικαίωμα στη φορολογική αρχή να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου ή πράξεις επιβολής φόρων, τελών και εισφορών **μέχρι την 31/12/2016**.

Από τα ανωτέρω αποδεικνύεται αναμφίβολα ότι στις περιπτώσεις ελέγχου των οικονομικών ετών **2001 και εντεύθεν**, το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, σύμφωνα με τις διατάξεις των νόμων **3513/2006, 3697/2008, 3790/2009, 3842/2010, 3888/2010, 4002/2011, 4098/2012, 4203/2013, 4337/2015 και 4337/2015** έχει παραταθεί **μέχρι την 31/12/2016**, οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π είναι νόμιμες και έγκυρες, καθόσον κατά το χρόνο έκδοσης αυτών δεν είχε συμπληρωθεί ο χρόνος παραγραφής, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, πρέπει **να απορριφθούν** ως αβάσιμοι.

5. Ως προς τους ισχυρισμούς της μη κοινοποίησης αιτήματος πληροφοριών

Επειδή, οι προσφεύγοντες με τον **3ε λόγο** της ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζονται ότι «η φορολογική ελεγκτική αρχή ουδέποτε κοινοποίησε στους κληρονόμους του ελεγχόμενου αίτημα παροχής πληροφοριών - κλήση σε ακρόαση (άρθρο 14 Κ.Φ.Δ.), ως διαδικαστική υποχρεωτική διαδικασία στο πλαίσιο διενέργειας φορολογικού ελέγχου, ...»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **14 § 1 του ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι «Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας»,

Επειδή η Φορολογική Αρχή (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π) λειτούργησε ως όργανο της Δημόσιας Διοίκησης και τήρησε τη νόμιμη διαδικασία που προβλέπεται από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις, καθόσον την 01/12/2015 κοινοποίησε στους προσφεύγοντες, για τον έλεγχο που διενεργείτο στους ίδιους, τα από 27/11/2015 και αριθ. πρωτ.καιΑιτήματα Παροχής Πληροφοριών άρθρου 14 ν. 4174/2013, περαιτέρω δε την 22/02/2016 κοινοποίησε στους ίδιους, ως κληρονόμους του αποβιώσαντος, την υπ' αριθμ.**/01/18-12-2015** εντολή ελέγχου που αφορούσε τον αποβιώσαντα. Με τις ενέργειες δε αυτές της φορολογικής Αρχής, οι κληρονόμοι του αποβιώσαντος και ήδη προσφεύγοντες, έλαβαν πλήρη γνώση του συνόλου των απαραίτητων πληροφοριακών στοιχείων, πριν την έναρξη του ελέγχου στον αποβιώσαντα.

Επειδή, στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου που προβλέπεται από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις, η Φορολογική Αρχή έλαβε υπόψη της αποκλειστικά τα δεδομένα που αφορούσαν και καταλάμβαναν τον αποβιώσαντα ελεγχόμενο ως συνδικαιούχο σε τραπεζικούς λογαριασμούς με τους προσφεύγοντες κληρονόμους σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 5638/1932,

Επειδή κατά την διάρκεια του ελέγχου ουδέποτε ζητήθηκε από τους κληρονόμους του αποβιώσαντος ελεγχόμενου να λάβουν γνώση του φακέλου με τα στοιχεία της υπόθεσης καθόσον αυτά τελούσαν πλήρως σε γνώση τους και είχαν αποτυπωθεί στις από **19/01/2016** συνταχθείσες από την ίδια Υπηρεσία εκθέσεις μερικού ελέγχου εισοδήματος των, οι οποίες τους είχαν κοινοποιηθεί νόμιμα την 22/01/2016,

Επειδή, για τις διερευνούμενες πιστώσεις ο έλεγχος δεν κοινοποίησε στους προσφεύγοντες υπό την ιδιότητά τους ως νομίμων κληρονόμων του αποβιώσαντος Αίτημα Παροχής Πληροφοριών άρθρου 14 του ν.4174/2013, δεδομένου ότι αυτές περιλαμβάνονταν στο σύνολό τους στα με αρ. πρωτ.και/27-11-2015 Αιτήματα Παροχής Πληροφοριών της ως άνω ελεγκτικής Αρχής τα οποία τους είχαν κοινοποιηθεί την 01/12/2015 και εμπροθέσμως είχαν ανταποκριθεί σε αυτά με τα με αρ. πρωτ.και/07-01-2016 υπομνήματά τους αντίστοιχα, τα στοιχεία δε των εν λόγω υπομνημάτων ελήφθησαν υπόψη και για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του αποβιώσαντα, όπως αυτό είχε ήδη προσδιορισθεί από διενεργηθέντες ελέγχους (αριθ. εντολών&/16-10-2015) για τους προσφεύγοντες ως συνδικαιούχων σε τραπεζικούς λογαριασμούς καθώς και στα δεδομένα λογαριασμών της Ελβετικής τράπεζας HSBC.

Εξ άλλου, δεν αποτελεί στοιχείο της διαδικασίας η κοινοποίηση αιτήματος παροχής πληροφοριών άρθρου 14 του ν. 4174/2013, παρά μόνο το σημείωμα διαπιστώσεων άρθρου 28 του ιδίου νόμου, το οποίο κοινοποιήθηκε στους κληρονόμους με τα αποτελέσματα του ελέγχου και τον προσωρινό προσδιορισμό του φόρου πλήρως αιτιολογημένα,

Επειδή η μη κοινοποίηση αιτήματος πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 σε καμία περίπτωση δεν επισύρει ακυρότητα της πράξης, καθόσον οι προσφεύγοντες έλαβαν γνώση του ελέγχου, δεδομένου ότι την 22/02/2016 τους κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ./0 /18-12-2015 εντολή ελέγχου, αλλά και των διερευνούμενων πιστώσεων δεδομένου ότι τους κοινοποιήθηκαν την 01/12/2015 αιτήματα παροχής πληροφοριών που αφορούσαν τους ίδιους, τα αποτελέσματα δε των ελέγχων που διενεργήθηκαν στους ίδιους, ελήφθησαν υπόψη από τη φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του αποβιώσαντα – ελεγχόμενου ως συνδικαιούχου των επίμαχων λογαριασμών. Άλλωστε, ούτε επικαλούνται ούτε αποδεικνύουν βλάβη από την μη κοινοποίηση αιτήματος πληροφοριών για τον αποβιώσαντα κατά το άρθρ. 79 § 5 περ. β' Κ.Δ.Δ.

Συνεπώς ο ισχυρισμός περί ακυρότητας των πράξεων λόγω μη κοινοποίησης αιτήματος πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

6. Ως προς τους ισχυρισμούς της πλημμελούς εφαρμογής της τεχνικής ελέγχου των τραπεζικών καταθέσεων

Επειδή οι προσφεύγοντες με τον **4.α λόγο** της ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζονται ότι «κατά τους κανόνες που διέπουν τις τραπεζικές συναλλαγές αλλά και τους κανόνες της κοινής λογικής, η τήρηση τραπεζικού λογαριασμού συνίσταται σε σειρά κινήσεων, όπως αναλήψεις, μεταφορές, πληρωμές, καταθέσεις, κ.ο.κ. Από την κυκλική αυτή σειρά, δεν δύναται να απομονωθούν οι πράξεις των καταθέσεων χωρίς να ληφθούν υπόψη οι λοιπές σχετιζόμενες με τις καταθέσεις αυτές τραπεζικές κινήσεις που είτε προηγούνται είτε / και έπονται αυτών των καταθέσεων, και οι οποίες τραπεζικές κινήσεις μόνο αν ληφθούν υπόψη σε σύνολο είναι δυνατό να απεικονίσουν την πραγματική ροή του χρήματος. Η κατ' επιλογή του ελέγχου απομόνωση συγκεκριμένων τραπεζικών κινήσεων, και η αποσπασματική εκτίμηση αυτών μόνο σε λανθασμένα συμπεράσματα θα μπορούσε να οδηγήσει, διότι με την τεχνική αυτή δεν λαμβάνονται υπόψη από τον έλεγχο μόνο οι πραγματικές πρωτογενείς καταθέσεις, δηλαδή αυτές που προσανξάνουν την περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, αλλά "βαπτίζεται" και λαμβάνεται υπόψη ως "πρωτογενής κατάθεση" κάθε τραπεζική κίνηση με την οποία πιστώνεται ο ελεγχόμενος τραπεζικός λογαριασμός. Έτσι, όμως, καταλήγουμε στο παράδοξο αποτέλεσμα της φορολόγησης κάθε τραπεζικής κίνησης με πιστωτικό χαρακτήρα, χωρίς προηγουμένως να έχει ελεγχθεί, τεκμηριωθεί και αποδειχθεί από τη φορολογική αρχή ότι η εκάστοτε ελεγχόμενη τραπεζική κίνηση συνιστά κατάθεση πρωτογενή που προσανξάνει την περιουσία του ελεγχόμενου και οφείλεται για τον λόγο αυτό φόρος»,

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, η φορολογική Αρχή διενήργησε έλεγχο καταθέσεων των τραπεζικών λογαριασμών στον αποβιώσαντα ως συνδικαιούχου των τραπεζικών λογαριασμών με τους προσφεύγοντες, για όσες δε από αυτές δεν ήταν δυνατή η συσχέτισή τους με αντίστοιχες χρεώσεις του ιδίου ή άλλου από τους λογαριασμούς του, τις χαρακτήρισε «καθαρές πιστώσεις» ή «πρωτογενείς καταθέσεις» και ζητήθηκε από τους προσφεύγοντες η αιτιολόγησή τους.

Επειδή για τον διενεργηθέντα έλεγχο εφαρμόστηκε η τεχνική ελέγχου των τραπεζικών καταθέσεων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013, των σχετικών αποφάσεων και εγκυκλίων, με βάση τις πρωτογενείς καταθέσεις που βρέθηκαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς του αποβιώσαντος, για τον έλεγχο δε αυτό εκδόθηκε η υπ' αριθμ./18-12-2015 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, του περιεχομένου της οποίας έλαβαν γνώση οι προσφεύγοντες με την ιδιότητά τους ως κληρονόμοι του αποβιώσαντος ελεγχόμενου την 22/02/2016, ο εδώ ισχυρισμός των προσφευγόντων πρέπει να **απορριφθεί** ως αβάσιμος.

7. Ως προς την αναδρομικότητα των διατάξεων του άρθρου 48 § 3 του ν.2238/1994

Επειδή οι προσφεύγοντες με τον **4.β λόγο** της ενδικοφανούς προσφυγής, 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 διασταυρωτικό έλεγχο κατ' άρθρο 15 § 3 του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175), το οποίο προστέθηκε στο δεύτερο εδάφιο στην παράγ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, που ισχύει από 30.9.2010 και έχει ως εξής: «3. [...] Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση». Εξάλλου, ο προσφεύγων είχε δυνατότητα, βάσει των διατάξεων του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά τα κρινόμενα οικονομικά έτη, να δηλώσει την οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας του, προκειμένου να φορολογηθεί σε καθένα από τα έτη αυτά, 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 αντικείμενου 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 απόδοξης 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,

Επειδή η Φορολογική Αρχή έλαβε υπόψη της τις οικείες διατάξεις και εγκύκλιες διαταγές της φορολογικής διοίκησης καθώς και τη σχετική νομολογία (ΣΤΕ 884/2016) και εξέτασε τα πραγματικά περιστατικά όπως αυτά έχουν εμπεριστατωμένα αναλυθεί και τεκμηριωθεί στα σχετικά κεφάλαια της συνταχθείσας έκθεσης, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

8. Ως προς την αναστροφή του βάρους της απόδειξης της προσαύξησης περιουσίας

Επειδή οι προσφεύγοντες με τον **4.β λόγο** της ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζονται ότι «με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1, 4 Σ., συνάγεται αβίαστα το συμπέρασμα ότι η υπό κρίση διάταξη άρθρου 15 παρ.3 του Ν. 3388/2010, δεν θεσπίζει Φορολογική υποχρέωση. Και τούτο διότι, δεν περιλαμβάνει στη νομοτεχνική της αποτύπωση τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του φόρου, όπως αυτά ορίζονται στον συνταγματικό κανόνα άρθρου 78 παρ. 1, 4Σ. Ούτε δε θα ήταν συνταγματικά ανεκτή οιαδήποτε τελολογική ή διασταλτική ερμηνεία της γραμματικής αποτύπωσης της διάταξης αυτής. Αντίθετα, με την ως άνω διάταξη φαίνεται να επιχειρεί ο φορολογικός νομοθέτης μια αναστροφή βάρους απόδειξης αναφορικά με την ύλη που αυτός ορίζει στην οικεία διάταξη ως «περιουσία που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή, ή μη σταθερή πηγή ή αιτία». Αποτέλεσμα της επιχειρούμενης αυτής αναστροφής είναι ότι πλέον (από τον χρόνο ισχύος του Ν.3888/2010) και για την ύλη που ορίζεται ως «περιουσία προερχόμενη από άγνωστη αιτία, ή μη διαρκή, ή μη σταθερή πηγή», ο Φορολογούμενος φέρει το βάρος να αποδείξει την πηγή προέλευσης της και κατ' ακολουθία την προηγούμενη Φορολογική αυτής επιβάρυνση ή την νόμιμη απαλλαγή της. Σε κάθε περίπτωση, η Φορολογική αρχή φέρει το βάρος να αποδείξει ότι η υπό κρίση ύλη προέρχεται από «άγνωστη ή μη διαρκή, ή μη σταθερή πηγή ή αιτία» και μόνο υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική αρχή αποδείξει ότι η υπό κρίση ύλη τυχόν προέρχεται από άγνωστη ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, τότε αναστρέφεται το βάρος απόδειξης και καλείται ο φορολογούμενος να αποδείξει την πηγή προέλευσης της υπό κρίση ύλης. Ακόμη και τότε, η ως άνω διάταξη μόνο ως διαδικαστική διάταξη αναστροφής του βάρους απόδειξης δύναται να ισχύει, ενώ με αυτή δεν δύναται να θεωρηθεί ότι επιβάλλεται φόρος εισοδήματος, ιδίως διότι σε αυτή δεν περιλαμβάνονται ουσιαστικού δικαίου εξειδικευμένες διατάξεις, καθορισμού του υποκειμένου και αντικειμένου του φόρου, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ.1.4 Σ,...»

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 επαγγελματιών, **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 άρθ. 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 οικοπέδα, 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 προσαύξησή 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 ύπαρξης 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.

9. Ως προς την κατανομή των ποσών των τραπ. λογαριασμών στους συνδικαιούχους

Επειδή οι προσφεύγοντες με τον **4.γ λόγο** της ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζονται ότι «για αρκετούς από τους ελεγχόμενους κοινούς λογαριασμούς, αν και ο ελεγχόμενος εμφανίζεται ως συνδικαιούχος αυτών, στην πραγματικότητα δεν έχει εξουσία διαχείρισης τους, αλλά εμφανίζεται ως συνδικαιούχος μόνο για λόγους ασφαλείας, με αποτέλεσμα αδικαιολόγητα να λαμβάνονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών αυτών υπόψη από τον έλεγχο ως προσάυξη της περιουσίας του κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις. Ενώ, αντίθετα, σε λογαριασμούς που εμφανίζονται ως συνδικαιούχοι πρόσωπα της στενής του οικογενείας - και πάλι για λόγους ασφαλείας -, αυτά δεν έχουν ουδέποτε ασκήσει δικαίωμα διαχείρισης, ενώ τα τελικά χρηματικά τους υπόλοιπα ανήκουν αποκλειστικά στον ελεγχόμενο - προσφεύγοντα κατά πλήρες κυριότητας, νομής και κατοχής δικαίωμα,... και με την παρούσα προσφυγή οι κληρονόμοι-προσφεύγοντες εξειδικεύουν ακόμη περισσότερο τη σχέση του ελεγχόμενου και των ιδίων με τους ελεγχόμενους τραπεζικούς λογαριασμούς, τα πιστωτικά αυτών υπόλοιπα κατά την ελεγχόμενη περίοδο και τις επιμέρους πιστωτικές σε αυτούς κινήσεις. Ιδίως, προς τον σκοπό αυτό γίνεται επίκληση και πλήρως αποδεικνύει το γεγονός ότι σωρεία των ελεγχόμενων πιστωτικών κινήσεων ούτε του άνηκαν ούτε και τον αφορούσαν καθ' οιονδήποτε τρόπο. Και τούτο διότι, αυτές (πιστωτικές κινήσεις) αντιστοιχούν στο κεφάλαιο προς ανάλωση (περιουσία και εισόδημα) του ελεγχόμενου καθώς και της συζύγου αυτού και κληρονόμου του ελεγχόμενου (συζύγου); κεφάλαιο το οποίο είχε προεχόντως δημιουργηθεί προ του ελεγχόμενου διαστήματος αλλά και κατά τη διάρκεια αυτού»

Επειδή με τις διατάξεις του **N. 5638/32 (Α' 307)**, προβλέπεται η έννοια του κοινού τραπεζικού λογαριασμού «*Χρηματική κατάθεση 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** εγκυκλίου, δόθηκαν οδηγίες για την αντιμετώπιση των ποσών των κοινών τραπεζικών λογαριασμών, σύμφωνα με τις οποίες οι συνδίκαιοι οποιοδήποτε κοινού τραπεζικού λογαριασμού δεν είναι σε καμία περίπτωση τύποις συνδίκαιοι, διότι έχουν τη δυνατότητα πρόσβασης καθ' οιονδήποτε τρόπο (ανάληψη, κατάθεση ποσών) σε αυτόν και επομένως τα ποσά που περιλαμβάνονται σ' αυτόν επιμερίζονται στους συνδίκαιους καταρχήν ισομερώς και εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο του ισχυρισμού του.

Επειδή εν προκειμένω, οι προσφεύγοντες ως κληρονόμοι του αποβιώσαντος ελεγχόμενου δεν προσκόμισαν ικανοποιητικά στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται ότι η τροφοδότηση των κοινών λογαριασμών που επικαλούνται, έγινε με διαφορετική αναλογία απ' αυτήν που προσδιόρισε ο έλεγχος, ο εδώ ισχυρισμός τους **απορρίπτεται** ως αναπόδεικτος.

10. Ως προς τον ισχυρισμό της διενέργειας ελέγχου, ο οποίος δεν είναι μερικός

Επειδή οι προσφεύγοντες με τον **4.δ λόγο** της ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζονται ότι «η έννοια του μερικού φορολογικού ελέγχου πλημμελώς ερμηνεύθηκε και εφαρμόσθηκε από την ελεγκτική φορολογική υπηρεσία. Και τούτο διότι, ο υπό κρίση διενεργηθείς φορολογικός έλεγχος, ... δεν συνιστά κατ' ουσία μερικό έλεγχο, ως προς τη φορολογία εισοδήματος, ... δεδομένου ότι η εν λόγω ελεγκτική φορολογική αρχή, έλεγε το σύνολο των πηγών εισοδήματος του ελεγχόμενου και την ανάλωση κεφαλαίου αυτού προηγούμενων ετών, ..., δεδομένου ότι δεν περιορίστηκε μόνο σε επιμέρους δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των ελεγχόμενων ετών - περίπτωση που θα καθιστούσε πράγματι το έλεγχο ως «μερικό» - αλλά προέβη περαιτέρω και σε έλεγχο όλων των εισοδημάτων του ελεγχόμενου και μάλιστα εισοδημάτων του που προέρχονται και από άλλες πηγές, ακόμη και παλαιότερων χρήσεων»

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 στον αποβιώσαντα ελεγχόμενο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013, των σχετικών αποφάσεων και εγκυκλίων, με βάση τις πρωτογενείς καταθέσεις που βρέθηκαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς του, δεν αφορούσε όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη και εισφορές και επομένως **δεν συνιστά πλήρη έλεγχο αλλά μερικό έλεγχο**, δεδομένου ότι δεν συγκεντρώνει τα στοιχεία του πλήρους ελέγχου. Ως εκ τούτου, ο εδώ ισχυρισμός των προσφευγόντων πρέπει να **απορριφθεί** ως αβάσιμος.

11. Ως προς την υπ' αριθμ. 5 κίνηση ποσού 179.494,46€ ή 240.684,12\$

Επειδή οι προσφεύγοντες με τον **5° λόγο** της ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζονται ότι η φορολογική Αρχή εσφαλμένα θεώρησε ως προσαύξηση περιουσίας την κατάθεση ποσού **179.494,46€** ή **240.684,12\$**, εκ των οποίων συνολικό ποσό **89.747,23€** επιμερίστηκε στον αποβιώσαντα, με την ιδιότητα του συνδίκαιου, και συγκεκριμένα ισχυρίζονται ότι: «η εν λόγω τραπεζική κίνηση αφορά σε λήξη (ρευστοποίηση) προθεσμιακής κατάθεσης σε νόμισμα δολάριο ΗΠΑ, με αριθμό προθεσμιακής κατάθεσης και πίστωσής της στον με αριθμό κοινό ελεγχόμενο τραπεζικό λογαριασμό ταμειυτηρίου στην τράπεζα "Citibank", ..., [η εν λόγω προθεσμιακή κατάθεση] δημιουργήθηκε από προηγούμενη προθεσμιακή κατάθεση, με **ημερομηνία έναρξης την 26.6.2003**, ύψους ποσού δολαρίων ΗΠΑ 238.261,52, η οποία προήλθε από αλληπάλληλες ανανεώσεις - αποδόσεις - ρευστοποιήσεις προθεσμιακών καταθέσεων σε βάθος χρόνου στο παρελθόν και τις αποδόσεις τους, ... και ειδικότερα, αυτή προήλθε από την προθεσμιακή κατάθεση με ημερομηνία λήξης την 26.6.2003, ύψους ποσού δολαρίων ΗΠΑ 137.552,92 (πλέον τόκου 44,38\$, μείον 6,65\$ φόρου = 137.560,65\$) και με την προσαύξηση της τελευταίας κατά ποσό δολάρια ΗΠΑ 100.700,88 (από τον προαναφερόμενο λογαριασμό ταμειυτηρίου), κατά την έναρξη της προαναφερόμενης (προγενέστερης της υπό κρίση) προθεσμιακής κατάθεσης την 26.6.2003 ύψους ποσού δολάρια ΗΠΑ 238.261,52 (= 137.560,65\$ + 100.700,88\$), ..., (βλ. συνημμένα σχετικά **24γ** και ως άνω σχετικό **24β** αντίστοιχα),... Συνεπώς, η εν λόγω ελεγχόμενη πιστωτική τραπεζική κίνηση δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη - μη νόμιμη αιτία αλ-

λά από ρευστοποίηση προθεσμιακής κατάθεσης, η οποία τροφοδοτήθηκε μόνον από τον εν λόγω δο-
λαριακό λογαριασμό ταμειυτηρίου στον οποίο και επέστρεψε κατά τη ρευστοποίηση της επένδυσης
αυτής. Κατά συνέπεια, η υπό κρίση κίνηση συνιστά δευτερεύουσα πιστωτική τραπεζική κίνηση για την
οποία δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/1994»

Επειδή ο έλεγχος μετέβαλε τον αρχικό χρόνο φορολόγησης όπως αυτός είχε προσδιοριστεί με το με
αριθμό/22-02-2016 **Σημείωμα διαπιστώσεων από 10/03/2005 σε 17/06/2002** καθόσον από
τα προσκομισθέντα στοιχεία προέκυψε ότι η προσαύξηση της περιουσίας του αποβιώσαντος δημιουρ-
γήθηκε κατά το έτος 2002, δεδομένου δε ότι κατά το χρόνο φορολογίας της 17/06/2002 η ισοτιμία
usd/euro ήταν **0,9426** το ποσό της μη δικαιολογημένης πίστωσης ανήλθε στο ποσό των **138.481,89€**
(ήτοι 130.533,03\$ / 0,9426). Επομένως δεν υφίσταται εσφαλμένος αριθμητικός καταλογισμός, όπως
ισχυρίζονται οι προσφεύγοντες, δεδομένου ότι ως ισοτιμία μετατροπής της εν λόγω μη αιτιολογημένης
πίστωσης ελήφθη η ισοτιμία της 17/06/2002 (0,9426) και όχι η ισοτιμία της 10/03/2005 (1,34) και ως εκ
τούτου ο ισχυρισμός των προσφευγόντων **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Επειδή περαιτέρω, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι ο έλεγχος προέβη σε διπλή φορολόγηση για
τα ποσά: **6.135,62\$** της 20/09/2002 (α/α 4) και **94.576,00\$** της **29/05/2003** (α/α 8), πλην όμως, ό-
πως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου τα ανωτέρω ποσά αφορούν μεν μη αιτιολογημένες πιστώ-
σεις για τις οποίες καταλογίστηκε φόρος, πλην όμως το ποσό αυτών αφαιρέθηκε από το αρχικό δι-
ερευνούμενο ποσό των 240.684,12\$ και ως εκ τούτου, ο εδώ ισχυρισμός των προσφευγόντων,
πρέπει να **απορριφθεί** ως αβάσιμος.

12. Ως προς την υπ' αριθμ. 4 κίνηση ποσού 6.267,23€ ή 6.135,62\$

Επειδή οι προσφεύγοντες με τον **5° λόγο** της ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζονται ότι η φορο-
λογική Αρχή εσφαλμένα θεώρησε ως προσαύξηση περιουσίας την κατάθεση ποσού **6.267,23€** από
την οποία επιμερίστηκε στον αποβιώσαντα το ποσό των **3.133,61€** και συγκεκριμένα ότι: «λόγω του
σύντομου χρονικού διαστήματος που είχε τεθεί από τον φορολογικό έλεγχο, ήταν δυσχερές να συλ-
λεχθούν και να προσκομισθούν ενώπιον του ελέγχου όλα τα απαραίτητα στοιχεία για την αιτιολόγηση
των υπό κρίση κινήσεων, τα οποία επιφυλασσόμαστε να προσκομίσουμε στο μέλλον ενώπιον κάθε
διοικητικής ή/και δικαστικής αρχής»

Επειδή για την αιτιολόγηση των εν λόγω τραπεζικών κινήσεων, οι προσφεύγοντες **δεν προσκόμι-
σαν κανένα στοιχείο ούτε ενώπιον του ελέγχου, ούτε με την υποβολή της ενδικοφανούς
προσφυγής**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **65** του **ν. 4174/2013**, (Α' 170) όπου ορίζεται ότι
«σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυ-
γής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση
φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου», ο εδώ ισ-
χυρισμός τους, πρέπει να **απορριφθεί ως αναπόδεικτος**.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από **15/04/2016**
έκθεση μερικού ελέγχου Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, επί της οποίας εδράζεται η
προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της **25/05/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσ-
φυγής του, με **ΑΦΜ:**, και της, με **ΑΦΜ:**, με την ιδιότητά
τους **ως κληρονόμων** τουμε **ΑΦΜ:**, και την **επικύρωση** της υπ' αριθμ.
...../15-04-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου **Εισοδήματος**
οικονομικού έτους **2003** (χρήσης 1/1-31/12/2002), που εξέδωσε ο προϊστάμενος του
Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π,

A. Προσαύξηση Περιουσίας του υπόχρεου με βάση την παρούσα:

Οικονομικό έτος 2003 (εισοδήματα 1/1 - 31/12/2002)	
Προσαύξηση Περιουσίας κατ' έλεγχο	72.374,56€

Μείον: Καταθέσεις που δεν είναι πρωτογενείς σύμφωνα με την παρούσα:	0,00 €
Προσαύξηση Περιουσίας με βάση την παρούσα	72.374,56€

Β. Φορολογητέα Εισοδήματα – οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

Φορολογητέα εισοδήματα Οικονομικού Έτους 2003

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου
A-B. Από Ακίνητα						
Γ. Από Κινητές Αξίες						
Δ. Από Εμπορικές Επιχειρήσεις						
Ε. Από Γεωργικές Επιχειρήσεις						
ΣΤ. Από Μισθωτές Υπηρεσίες	27.425,89 €		27.425,89 €		27.425,89 €	
Ζ. Από Ελευθέρια Επαγγέλματα						
Ζ. Από Εισοδήματα άρθρ. 48 § 3 ν. 2238/94			72.374,56 €		72.374,56 €	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	27.425,89 €		99.800,45 €		99.800,45 €	
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	27.425,89 €		99.800,45 €		99.800,45 €	
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται						
ΑΘΡΟΙΣΜΑ	27.425,89 €		99.800,45 €		99.800,45 €	
Εκπτώσεις Δαπανών άρθρου 8 ν. 2239/1994	340,17 €		340,17 €		340,17 €	
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	27.085,72 €		99.460,28 €		99.460,28 €	

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση Οικονομικού Έτους 2003

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό & τέκνων της συζύγου	27.085,72 €	99.460,28 €	99.460,28 €	72.374,56 €
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	5.204,51 €	34.154,33 €	34.154,33 €	28.949,82 €
Προκαταβολή φόρου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 120%			34.739,78 €	34.739,78 €	34.739,78 €
Εισφορά Αλληλεγγύης					
Πρόσθετος φόρος Εισφοράς Αλληλεγγύης					
Μείον. Παρακράτηση φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών		-3.930,92 €	-3.930,92 €	-3.930,92 €	
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	1.273,59 €	64.963,19 €	64.963,19 €	63.689,60 €
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινη απαράδεκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρ. 126 ν. 2717/99).