



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

Καλλιθέα: 12-9-2016

Αριθμός απόφασης: 3065

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604553
ΦΑΞ : 2131604567

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

δ. 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.

ε. 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.

Την από 15-04-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των συζύγων κατά:

- 1.** Της υπ' αριθμό/08-02-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Αθηνών, για το οικονομικό έτος 2001 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2000 έως 31-12-2000).
- 2.** Της υπ' αριθμό/08-02-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Αθηνών, για το οικονομικό έτος 2002 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2001 έως 31-12-2001),.
- 3.** Της υπ' αριθμό/08-02-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Αθηνών, για το οικονομικό έτος 2003 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2002 έως 31-12-2002).
- 4.** Της υπ' αριθμό/08-02-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Αθηνών, για το οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2003 έως 31-12-2003).
- 5.** Της υπ' αριθμό/08-02-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Αθηνών, για το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2004 έως 31-12-2004).
- 6.** Της υπ' αριθμό/08-02-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Αθηνών, για το οικονομικό έτος 2006 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2005 έως 31-12-2005).
- 7.** Της υπ' αριθμό/08-02-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Αθηνών, για το οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2006 έως 31-12-2006).
- 8.** Της υπ' αριθμό/08-02-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Αθηνών, για το οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2007 έως 31-12-2007).
- 9.** Της υπ' αριθμό/08-02-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Αθηνών, για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2008 έως 31-12-2008).
- 10.** Της υπ' αριθμό/08-02-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Αθηνών, για το οικονομικό έτος 2010 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2009 έως 31-12-2009)
- 11.** Της υπ' αριθμό/08-02-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Αθηνών, για το οικονομικό έτος 2011 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2010 έως 31-12-2010).
- 12.** Της υπ' αριθμό/08-02-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Αθηνών, για το οικονομικό έτος 2012 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2011 έως 31-12-2011).
- 13.** Της υπ' αριθμό/08-02-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Αθηνών, για το οικονομικό έτος 2013 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2012 έως 31-12-2012).

- 14.** Της υπ' αριθμό/08-02-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων άρθ. 18 Ν.3758/2009, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Αθηνών, για το οικονομικό έτος 2008.
- 15.** Της υπ' αριθμό/08-02-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν. 3986/2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Αθηνών, για το οικονομικό έτος 2011.
- 16.** Της υπ' αριθμό/08-02-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν. 3986/2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Αθηνών, για το οικονομικό έτος 2012.
- 17.** Της υπ' αριθμό/08-02-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν. 3986/2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Αθηνών, για το οικονομικό έτος 2013.
4. Τις παραπάνω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 08/02/2016 σχετική Έκθεση Ελέγχου
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του 5^{ου} τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15-04-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοιν/ση 18-03-2016) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η διαφορά φόρου εισοδήματος, έκτακτης εισφοράς και εισφοράς αλληλεγγύης καταλογίστηκε από τον προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κατόπιν διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη ή μη σταθερή πηγή η αιτία, της παρ. 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994) βάσει της συνταχθείσας από 08/02/2016 Έκθεσης Ελέγχου όπου διαπιστώθηκαν διαφορές φορολογητέου εισοδήματος, φόρου, προσθέτου φόρου, εισφορών κλπ συμβεβαιουμένων ποσών όπως αυτά προκύπτουν από τον πίνακα που ακολουθεί:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	Διαφορά φορολογητέας βάσης	Ποσό διαφοράς φόρου	Ποσό πρόσθετου φόρου	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		08/02/2016	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01– 31/12/20 00	200.141,48	84.433,45	101.320,12	185.753,57
2		08/02/2016	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ.	1/01– 31/12/20	1.927,73	0,00	0,00	0,00

	....		ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	01				
3	..... ....	08/02/2016	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01– 31/12/20 02	41.836,25	11.174,50	13.409,40	24.583,90
4	..... ....	08/02/2016	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01– 31/12/20 03	112.500,00	39.015,00	46.818,00	85.833,00
5	..... ....	08/02/2016	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01– 31/12/20 04	49.323,00	14.044,20	16.853,04	30.897,24
6	..... ....	08/02/2016	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01– 31/12/20 05	38.311,75	9.649,70	11.579,65	21.229,35
7	..... ....	08/02/2016	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01– 31/12/20 06	62.200,25	19.205,10	23.046,13	42.251,23
8	..... ....	08/02/2016	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01– 31/12/20 07	243.256,50	90.297,60	108.357,12	198.654,72
9	..... ....	08/02/2016	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01– 31/12/20 08	5.282,24	42,33	50,81	93,14
10	..... ....	08/02/2016	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01– 31/12/20 09	4.973,83	15,29 (12,73+2,55)	15,28	30,57
11	..... ....	08/02/2016	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01– 31/12/20 10	320.823,65	133.637,45	155.019,44	288.656,89
12	..... ....	08/02/2016	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01– 31/12/20 11	70.614,55	23.810,37	20.953,12	44.763,49
13	.....	08/02/2016	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ.	1/01–	20.164,60	4.353,03	2.785,94	7.138,97

	....		Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ	31/12/20 12				
14	..... ....	08/02/2016	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. ΕΚΤΑΚΤΗΣ .ΕΙΣΦ.	1/01– 31/12/20 07	243.256,50	5.000,00	6.000,00	11.000,00
15	..... ....	08/02/2016	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΕΙΣΦ. ΑΛΛΗΛ ΆΡΘ. 29 Ν.3986/20 11	1/01– 31/12/20 10	320.751,65	13.073,71	14.642,56	27.716,27
16	..... ....	08/02/2016	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΕΙΣΦ. ΑΛΛΗΛ ΆΡΘ. 29 Ν.3986/20 11	1/01– 31/12/20 11	75.000,00	2.250,00	1.980,00	4.230,00
17	..... ....	08/02/2016	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΕΙΣΦ. ΑΛΛΗΛ ΆΡΘ. 29 Ν.3986/20 11	1/01– 31/12/20 12	20.164,60	521,09	333,50	854,59
			ΣΥΝΟΛΟ		1.830.528, 58	450.522,82	523.164,11	973.686,93

Οι διαφορές προέκυψαν κατόπιν ελέγχου τραπεζικών καταθέσεων (CD) και εμβασμάτων που διενεργήθηκε από τον Προϊστάμενο του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. (και τους ορισμένους από αυτόν υπαλλήλους), στην συνέχεια των με αρ. Ε.Ο.Ε. Σ.Σ.//5-9-2012 και ΑΒΜ: ΕΟΕ/2013 εισαγγελικών παραγγελιών.

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

1^{ος} λόγος:

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

2^{ος} Λόγος:

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

3^{ος} Λόγος:

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

Συγκεκριμένα αναφέρουν ότι η διαπίστωση της παράβασης έλαβε χώρα το έτος 2013 με την αριθμ. ΑΒΜ: ΕΟΕ/2013 εισαγγελική παραγγελία του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος ενώ οι προσβαλλόμενες πράξεις εξεδόθησαν την 8-02-2016 , δηλαδή σε χρόνο που απέχει του τριμήνου από τη διαπίστωση των δήθεν τελεσθεισών παραβάσεων.

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

4^{ος} Λόγος:

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

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

5^{ος} Λόγος:

Ισχυρίζονται ανεπαρκή-πλημμελή αιτιολογία, αοριστία της έκθεσης ελέγχου

Συγκεκριμένα αναφέρουν τα εξής:

- Ο έλεγχος εντελώς εσφαλμένα και ανατιτολόγητα ΔΕΝ έλαβε υπόψη του τα ποσά των μετοχών των, ούτε και τους τόκους, ποσά για τα οποία προσκομίστηκαν επίσημα έγγραφα εκ μέρους μας.
- Δεν έγινε δεκτή η μεταφορά ποσού 13.752,13 ευρώ, ούτε και η μεταφορά ποσού 300.000 ευρώ, με την αιτιολογία ότι δεν γνωρίζει την προέλευσή τους, ενώ απεδείχθη ότι η πηγή των ποσών αυτών ήταν γνωστή και αποδεικνυόταν εγγράφως, όπως προκύπτει από τις προσκομισθείσες βεβαιώσεις τραπεζών.
- Δέχθηκε μικρότερο ποσό από την πώληση του ακινήτου μας, παραμορφώνοντας αυθαίρετα το περιεχόμενο δημοσίου εγγράφου (συμβολαίου αγοραπωλησίας), ενώ δεν αναφέρεται ούτε και ακροθιγώς στα ποσά που αποκτήθηκαν από την πώληση των μετοχών της «.....».

- ΔΕΝ εκτίθεται, ούτε και ακροθιγώς ποια μεθοδολογία και ποια κριτήρια ακολουθεί ο έλεγχος, προκειμένου να θεωρήσει ως «εισόδημα» κάθε κατάθεση στους κοινούς λογαριασμούς της δεύτερης εξ ημών με τον πατέρα ή/και με τα αδέρφια της. ΔΕΝ προκύπτει, ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη και αξιολόγησε τις περιπτώσεις χρημάτων συγγενικών προσώπων των οποίων δεν είμαι δικαιούχος ή συνδικαιούχος.
- Δεν ακολουθήθηκε η διαδικασία της ΠΟΛ 1033/2013, η οποία καθορίζει τον τρόπο της φορολογικής αντιμετώπισης των εμβασμάτων προς το εξωτερικό, αλλά με μαθηματικώς και λογικώς ανορθόδοξο τρόπο, υπολογίζει αυθαίρετως ως εισόδημα κάθε κατάθεση, ενώ προκύπτει ότι δεν αφαιρεί τις επί μέρους κατ' έτος χρεώσεις (αναλήψεις) των λογαριασμών, ώστε να εξάγει την κατ' έτος «απόκλιση» μεταξύ δηλωθέντος εισοδήματος και πραγματικού καταλοίπου λογαριασμών.
- Ο έλεγχος με μαθηματικώς και λογικώς ανορθόδοξο τρόπο, υπολογίζει αυθαίρετως ως εισόδημα κάθε κατάθεση, ενώ προκύπτει ότι δεν αφαιρεί τις επί μέρους κατ' έτος χρεώσεις (αναλήψεις) των λογαριασμών, ώστε να εξάγει την κατ' έτος «απόκλιση» μεταξύ δηλωθέντος εισοδήματος και πραγματικού καταλοίπου λογαριασμών. Επίσης, συνυπολογίζει συλλήβδην και αυθαίρετα, ως καταθέσεις, ποσά τα οποία μεταφέρονταν από μία τράπεζα σε άλλη.
- Επίσης, ο ίδιος ο έλεγχος αναφέρει ότι οι λογαριασμοί ήταν κοινοί, άλλοι με τον πατέρα μου και άλλοι με τα αδέρφια μου ή/και τα τέκνα μου, ενώ προκειμένου να προσδιορίσει την κατ' έτος «απόκλιση» μεταξύ δηλωθέντος εισοδήματος και καταλοίπου λογαριασμών, δεν αφαίρεσε τα νομίμως φορολογηθέντα εισοδήματα του πατέρα μου, των αδελφών της δεύτερης από εμάς. Ακολουθως, ο έλεγχος ΥΠΟΒΙΒΑΖΕΙ ΕΣΦΑΛΜΕΝΑ το σύνολο των ετήσιων δηλωθέντων εισοδημάτων μου των ελεγχόμενων χρήσεων, προκειμένου να εμφανίσει πλασματική απόκλιση, μεταξύ του καταλοίπου και των εισοδημάτων μας, όπως αυτά προκύπτουν από τα εκκαθαριστικά σημειώματα των αντίστοιχων ετών, όπως προκύπτει αβίαστα από τη συγκριτική επισκόπηση των εκκαθαριστικών σημειωμάτων μας και του σχετικού πίνακα στη σελ. 68 της εκθέσεως ελέγχου.
- Δεν λαμβάνεται υπόψη ούτε η αποταμίευση των νομίμων εισοδημάτων μου μέχρι το έτος 2000 (31-12-1999) οπότε και αρχίζει ο έλεγχος, ούτε και το τελικό κατάλοιπο των λογαριασμών, στο τέλος της ελεγχόμενης περιόδου (2012), το οποίο, διατέθηκε για την κάλυψη δαπανών λιτής και όχι πολυτελούς διαβίωσης εμού και της οικογένειάς μου.
- Δεν ελήφθησαν υπόψη όλοι οι τραπεζικοί λογαριασμοί, στους οποίους είμαι δικαιούχος ή συνδικαιούχος, ούτε συσχετίστηκαν οι καταθέσεις – αναλήψεις – πιστώσεις – χρεώσεις – μεταφορές.
- Δεν ταυτοποιήθηκαν τα καταχωρούμενα ποσά, ούτε διακρίθηκαν οι πρωτογενείς καταθέσεις.

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

6^{ος} Λόγος:

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

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

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

7^{ος} Λόγος:

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

8^{ος} Λόγος:

Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας

Υπό το πρίσμα της επιβολής δηλ. τόσο του πρόσθετου φόρου όσο και της μετέπειτα προσαύξησης εκπρόθεσμης καταβολής για την περίπτωση της ανακριβούς δήλωσης

ισχυρίζονται ότι διαφαίνεται η παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας (βλ. άρθρο 25§1 εδ. 4 του Συντάγματος), η οποία αποτελεί, ως γνωστόν, και βασική αρχή του ευρωπαϊκού νομικού πολιτισμού.

9^{ος} Λόγος:

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

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

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

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

Επί του 1^{ου} λόγου (παραγραφή)

Επειδή σύμφωνα με την 1020145/5731/ΔΕ-Β/ΠΟΛ.1100/10.4.2001 με ΘΕΜΑ: «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων.», η οποία εκδόθηκε στην συνέχεια της υπ' αριθ. 102/2001 γνωμοδότησης του Γ' Τμήματος του ΝΣΚ, με την οποία έγινε δεκτό μεταξύ των άλλων ότι: «...η έκδοση συμπληρωματικής πράξης προβλεπόμενης κατά νόμο δεν ισοδυναμεί με ανατροπή των αποτελεσμάτων αμετάκλητης δικαστικής απόφασης (Σ.τ.Ε.1426/2000). Τα παραπάνω εφαρμόζονται για την ταυτότητα του νομικού λόγου και επί πράξεων προσδιορισμού αποτελεσμάτων, διότι η πράξη αυτή επέχει από της ενδιαφερούσης απόψεως θέση φύλλου ελέγχου (ΣτΕ.1221/1982, 2250/1987, 876/1991, 14/1994, 1426/2000) και επί πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ (Σ.τ.Ε.1426/2000) και επί πράξεων επιβολής προστίμου κατά τη ρητή διάταξη της παρ. 4, εδάφιο β' του άρθρου 10 του Ν.2753/1999. Ωσαύτως, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, "συμπληρωματικά" στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣτΕ.279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986). Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση

του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣτΕ.2985-88/1981).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 ν.2238/1994 που εν προκειμένω εφαρμόζονται « ... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή [κύριων] φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο **ΔΕΚΑΕΤΙΑΣ**, εφόσον η μη ενάσκηση αυτού, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται :

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 **ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι , αρχικό φύλλο ελέγχου** (η περίπτωση Β της παρ. 4 τέθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν.3522/2006)

Στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. προβλέπεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου αν «από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου” ή όταν **“η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή”**.

Επειδή για τις χρήσεις 2000 έως και 2005 (και τις επόμενες) που ήταν εκκρεμείς για έλεγχο με την ψήφιση της παρ. 6 του άρθρου 13 του ν.3522/2006 που αντικατέστησε την παρ. 4β του άρθρου 84 του ν.2238/1994, **δεν απαιτείται η ύπαρξη αρχικού φύλλου ελέγχου** προκειμένου τα στοιχεία να χαρακτηριστούν ως συμπληρωματικά και να υφίσταται δεκαετής παραγραφή για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου, συνεπώς υφίσταται δεκαετής παραγραφή των χρήσεων αυτών συνεπεία συμπληρωματικών στοιχείων, ήτοι από 31-12-2011 έως και 31-12-2016 αντίστοιχα, ενώ ακόμα και με τις γενικές περί παραγραφής διατάξεις το δικαίωμα έκδοσης και κοινοποίησης πράξεων για τις χρήσεις αυτές παραγράφονταν την 31-12-2006 έως και 31-12-2011 αντίστοιχα.

Επειδή με το άρθρο 11 του ν. 3513/2006 (Φ.Ε.Κ. Α'265) που αναφέρεται στην παράταση των προθεσμιών παραγραφής, προβλέπεται ότι οι προθεσμίες παραγραφής για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών που λήγουν στις 31/12/2006 και 31/12/2007 παρατείνονται μέχρι 31/12/2008, δηλαδή για δύο και ένα έτη αντίστοιχα από την λήξη τους, επειδή ακολούθως με το άρθρο 29 Ν. 3697/2008 (Φ.Ε.Κ. Α'194) η προθεσμία

παραγραφής που λήγει στις 31/12/2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2009, επειδή ακόμα με το άρθρο 10 Ν. 3790/2009 (Φ.Ε.Κ. Α'143) παρατάθηκαν μέχρι 30/6/2010 οι προθεσμίες παραγραφής που έληγαν την 31/12/2009. Έτσι, μεταξύ άλλων, παρατάθηκε η παραγραφή των χρήσεων 2000, 2001 και 2002, καθώς και της χρήσης 2003, για έξι μήνες και πλέον όλες αυτές οι χρήσεις παραγράφονται την 30/6/2010 (σχετ. εγκ. ΠΟΛ. 1114/09) και με το άρθρο 82 Ν. 3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58/2010) η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30/6/2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2010. Επειδή εν συνεχεία με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175/30.9.2010 ορίζονται τα εξής: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, 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...», ακολούθως, με τη διάταξη του άρθρου 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011 ορίζονται τα εξής: «2. Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012....» ακολούθως, με τη διάταξη του Δεύτερου Άρθρου του Ν.4098/2012 (ΦΕΚ Α 249/20.12.2012) ορίζονται τα εξής: «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.» και τέλος με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 ορίζονται τα εξής: «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.»

Ακόμα, επειδή σύμφωνα με παρ. 3 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 που ορίστηκε ότι: «Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα

Φορολογικής Διαδικασίας. ... Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, **οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.**».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 36 του ν.4174/2013 «Παραγραφή» «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.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 «Μεταβατικές διατάξεις (Πρώην άρθρο 66)» «11. 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.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπύπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,...»

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 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 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.».

Εν προκειμένω επειδή ο έλεγχος διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα στην συνέχεια της με αρ./1/1119/7-7-2015 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η οποία εκδόθηκε κατόπιν της υπ' αριθμό Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε. Σ.Σ./5-9-2012 παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, με βάση την οποία οι αρμόδιοι υπάλληλοι του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διενήργησαν μερικό έλεγχο γραφείου φορολογίας εισοδήματος με βάση τις διατάξεις των άρθρων 23, 24, 25 και 66 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013). Σύμφωνα με την ως άνω εντολή, ο έλεγχος διενεργείται προκειμένου να εξακριβωθεί η εφαρμογή των διατάξεων των αρθ. 15-19 & 48 παρ. 3 του ν. 2238/94 ΚΦΕ, με αξιοποίηση των δεδομένων του CD που προέκυψαν μετά την υπ' αριθ. ΑΒΜ: ΕΟΕ/2013 παραγγελία του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, το οποίο περιέχει δεδομένα τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, χρήσεων 2000 έως 2012.

Επειδή από συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή από μη αιτιολογημένες και μη συνάδουσες με το εισόδημα καταθέσεις, τα οποία δεν ήταν γνωστά, ούτε θα μπορούσαν να είναι γνωστά στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., καθώς δεν πρόκειται για επαγγελματικούς λογαριασμούς επιτηδευματία που τηρεί διπλογραφικά βιβλία και παρακολουθούνται σε λογιστικά βιβλία (ηήταν όλα τα έτη μη επιτηδευματίας) και συνεπώς δεν περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων για τα οποία προβλέπεται άνευ εταίρου ο έλεγχος αυτών (Βλ. ΠΟΛ. 1037/2005), στην συνέχεια των εισαγγελικών παραγγελιών, προέκυψε ότι οι δηλώσεις που υπέβαλλε η προσφεύγουσα ήταν ανακριβείς για τις χρήσεις 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 και 2009, συνεπώς το δικαίωμα κοινοποίησης φύλλων ελέγχου για τα συμπληρωματικά στοιχεία αυτά παραγραφόταν αρχικά μετά δεκαετία ήτοι την 31-12-2011, την 31-12-2012, την 31-12-2013, την 31-12-2014, την 31-12-2015, την 31-12-2016, την 31-12-2017, την 31-12-2018 την 31-12-2019 και 31-12-2020 αντίστοιχα, όπως αυτή εν συνεχεία παρατάθηκε.

Κατά συνέπεια προκύπτει ότι, αφενός πληρούνταν οι προϋποθέσεις προκειμένου τα επίμαχα στοιχεία να θεωρούνται συμπληρωματικά, ενώ αφετέρου οι εισαγγελικές παραγγελίες βάσει των οποίων διενεργείται ο έλεγχος εκδόθηκαν έως 31-12-2013, κατά συνέπεια η παραγραφή του δικαιώματος για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου κατόπιν συμπληρωματικών στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2000 και 01-01/31-12-2001, για τις οποίες είχε επέλθει παράταση παραγραφής με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 2 Ν. 4002/2011 (Φ.Ε.Κ. 180Α) και εν συνεχεία με το άρθρο 2 Ν. 4098/2012 (Φ.Ε.Κ. 249Α/20-12-2012), καθώς και αυτός της αρχικής λήξης της διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2012 παρετάθη με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 για δύο (2) επιπλέον έτη από την λήξη της, ήτοι μέχρι 31-12-2015 και εν συνεχεία έως 31-12-2016 με την διάταξη του άρθρου 22 Ν 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129), β) επειδή ακόμα και εάν τα υπό κρίση στοιχεία κρινόταν ότι δεν είχαν τον χαρακτήρα των συμπληρωματικών στοιχείων για τις διαχειριστικές περιόδους 01-01/31-12-2000, 01-01/31-12-2001, 01-01/31-12-2002, 01-01/31-12-2003, 01-01/31-12-2004, 01-01/31-12-2005, 01-01/31-12-2006, ο ήδη

διαδοχικά παραταθείς μέχρι 31-12-2013 με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006 (Φ.Ε.Κ. Α'265) , του άρθρου 29 Ν. 3697/2008 (Φ.Ε.Κ. Α'194), του άρθρου 10 Ν. 3790/2009 (Φ.Ε.Κ. Α'143), του άρθρου 82 Ν. 3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58/2010), του άρθρου 12 παρ. 7 Ν. 3888/2010 (Φ.Ε.Κ. 175Α) , του άρθρου 18 παρ. 2 Ν. 4002/2011 (Φ.Ε.Κ. 180Α) , του άρθρου 2 Ν. 4098/2012 (Φ.Ε.Κ. 249Α/20-12-2012) χρόνος παραγραφής καθώς αυτός της αρχικής λήξης διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2007 παρατάθηκε για δύο έτη ήτοι έως 31-12-2015 με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 και εν συνεχεία έως 31-12-2016 με την διάταξη του άρθρου 22 Ν 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129).

Επειδή για τις παραπάνω χρήσεις για τις οποίες δεν είχε επέλθει παραγραφή του δικαιώματος κοινοποίησης πράξεων του Δημοσίου την 1-1-2014 (θέσης σε ισχύ του ν.4174/2013), εφόσον διαπιστώνεται φοροδιαφυγή κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 66 του ν.4174/2013, κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με την παρ. 11 του άρθρου 72 (πρώην 66) του ν.4174/2013, υφίσταται εικοσαετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου.

Κατά συνέπεια νόμω αβάσιμα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση των προσβαλλομένων πράξεων φόρου εισοδήματος και εισφορών καθώς για καμία εξ' αυτών δεν έχει παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου.

Επί του 2^{ου} και 3^{ου} λόγου

Επειδή ο έλεγχος εφαρμόζοντας το άρθρο 23 του Ν.4174/2013 περ.2^α και μετά την έκδοση της αριθ./1/1119/7-7-2015 εντολής ελέγχου διενήργησε τον έλεγχο από το γραφείο (μερικό έλεγχο γραφείου φορολογίας εισοδήματος), και επειδή η έκθεση είναι σαφής και ορισμένη αφού στην πρώτη και τρίτη σελίδα αυτής αναφέρεται ο τόπος και ο χρόνος διενέργειας του ελέγχου ώστε να μην εγείρεται αμφιβολία ως προς τη νομιμότητά του, νόμω και ουσία αβάσιμος είναι ο συγκεκριμένος ισχυρισμός. Ακόμα σχετικά με τον ακριβή χρόνο έκδοσης της εντολής προκύπτει ότι αυτός αναφέρεται με σαφήνεια στο κεφ. 1(ταυτότητα ελέγχου) της έκθεσης ελέγχου. Περαιτέρω, οι διαπιστώσεις και τα πορίσματα του ελέγχου είναι συγκεκριμένα και λεπτομερώς αναφέρονται στα κεφάλαια 6-16 της οικείας έκθεσης ελέγχου η οποία παρέχει πλήρη αιτιολογία των προσβαλλομένων πράξεων.

Ακόμα η έρευνα στις καταθέσεις της προσφεύγουσας διενεργείται στην συνέχεια των με αρ. Ε.Ο.Ε. Σ.Σ./5-9-2012 και ΑΒΜ: ΕΟΕ/2013 εισαγγελικών παραγγελιών και της με αρ./07-07-2015 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., από αρμόδια και εξουσιοδοτημένα όργανα της φορολογικής διοίκησης τα οποία έχουν υποχρέωση να τηρούν το φορολογικό απόρρητο και ουδεμία άλλη άδεια από άλλη αρχή απαιτείται.

Περαιτέρω, οι με αρ. Ε.Ο.Ε. Σ.Σ./5-9-2012 και ΑΒΜ: ΕΟΕ/2013 εισαγγελικές παραγγελίες και η με αρ./07-07-2015 εντολή ελέγχου ήταν σε ισχύ καθ'

όλη την διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, δεν είχαν ανακληθεί ή αντικατασταθεί από την φορολογική διοίκηση ή τον αρμόδιο εισαγγελέα και νομίμως σε εκτέλεση αυτών διενεργήθηκε ο έλεγχος. Οι αναφερόμενες από τους προσφεύγοντες διατάξεις περί προληπτικού ελέγχου (επιτόπιος έλεγχος τρεχουσών φορολογικών υποχρεώσεων, έκδοσης φορολογικών στοιχείων κλπ), ουδεμία σχέση έχει με τον διενεργηθέντα από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. τακτικό έλεγχο, ο οποίος αφορά περισσότερες της μίας διαχειριστικές περιόδους (εν προκειμένω 13 2000-2012) είναι ενδελεχής, απαιτεί σύμφωνα με την εισαγγελική παραγγελία διασταυρώσεις με άλλες αρχές (τράπεζες κλπ), ζητά στοιχεία και διευκρινήσεις από τον φορολογούμενο και για τον λόγο αυτόν διαρκεί πολύ μεγαλύτερο διάστημα. Ο υπό κρίση έλεγχος στην συνέχεια της με αρ.07-07-2015 εντολής ελέγχου, δεν υπερέβη ούτε το έτος (μόλις 7 μήνες), διάστημα το οποίο θεωρείται σχετικά σύντομο και σε κάθε περίπτωση εύλογο.

Επί του 4^{ου} λόγου

Επειδή ως προς την διαδικασία του ελέγχου βάσει της παρ. 3 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 προβλέπεται ότι «3. Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου....»

Επειδή από το άρθρο 24 του ν.4174/2015 «Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία», προβλέπονται τα εξής:

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.
2. Εάν τα βιβλία και στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε φυλασσόμενα αρχεία, καθώς και στα λογιστικά προγράμματα και τις πληροφορίες που έχουν καταχωριστεί σε αυτά. Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.
3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση **δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.**
4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και

τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.

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

Από τις παραπάνω διατάξεις που εφαρμόζονται και για υποθέσεις όπου έναρξη ελέγχου έγινε από 1-1-2014 και μετά, η έκθεση κατάσχεσης είναι δυνητική διαδικασία, εν αντιθέσει με τις προϊσχύουσες διατάξεις του Κ.Β.Σ. (που εφαρμόζονταν επί ελέγχου επιτηδευματιών). Έτσι, προβλέπεται πλέον εφόσον ο διενεργών τον έλεγχο υπάλληλος το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία βιβλίων και στοιχείων και οποιαδήποτε άλλων ανεπίσημων βιβλίων, εγγράφων, αρχείων ή στοιχείων. Εν προκειμένω οι προσφεύγοντες προσκόμισαν αποδεικτικά στοιχεία κατόπιν του αριθ./31-8-2015 αιτήματος παροχής πληροφοριών που της κοινοποίησε ο έλεγχος, εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν.4174/2013, συνεπώς, αφενός δεν ετέθη θέμα διασφάλισης αποδεικτικής αξίας εγγράφων που ανακαλύφθηκαν, ευρίσκοντο στην εγκατάσταση ή στα χέρια του προσφεύγοντος και επιβαλλόταν η αφαίρεσή τους και η διασφάλισης της αποδεικτικής ισχύς τους από τον έλεγχο, προφανώς δεν προκύπτει τέτοιο θέμα για τα στοιχεία που είχε στην διάθεσή του ο έλεγχος, CD τραπεζών κλπ, ενώ αφετέρου αβάσιμος είναι ο ισχυρισμός ότι η κατάσχεση αποτελεί απαραίτητο τύπο για την χρήση των στοιχείων αυτών καθώς και όποιον άλλον ήταν στην διάθεση του ελέγχου (όπως τα στοιχεία των τραπεζικών καταθέσεων κλπ).

Επί του 5^{ου} λόγου

- Σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος εντελώς εσφαλμένα και ανατιολόγητα ΔΕΝ έλαβε υπόψη του τα ποσά των μετοχών των, ούτε και τους τόκους, ποσά για τα οποία προσκομίστηκαν επίσημα έγγραφα. Με το με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2016 ΕΜΠ 25-7-2016 δελτίο πληροφοριών προς το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ζητήθηκαν τα ισχυριζόμενα

από τους προσφεύγοντες προσκομισθέντα έγγραφα για τα «ποσά των μετοχών των», τα έγγραφα για τους τόκους, να μας διευκρινίσουν ποια έτη αφορούν και εάν είναι δηλωμένα στις υποβληθείσες δηλώσεις, εάν βρέθηκαν κατατεθειμένα σε λογαριασμούς της προσφεύγουσας καθώς και εάν ελήφθησαν υπόψη από την Υπηρεσία τους κατά τον σχηματισμό υπολοίπου κεφαλαίου και ως δικαιολογητικό καταθέσεων εφόσον δεν κατατέθηκαν πρωτογενώς σε τραπεζικό λογαριασμό. Το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με το με αρ. πρωτ./2-8-2016 έγγραφό του (ΔΕΔΕΙ 2016) μας ενημέρωσε ότι η διενεργηθείσα πώληση μετοχών των το έτος 1999 έχει δηλωθεί στην δήλωση του το οικ. έτος 2000 και έχει ληφθεί υπόψη από την Υπηρεσία του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για το σχηματισμό κεφαλαίου του Τα ποσά των τόκων που επικαλείται η προσφεύγουσα στην ενδικοφανή προσφυγή έχουν δηλωθεί στην αντίστοιχη φορολογική δήλωση και έχουν ληφθεί υπόψη στον σχηματισμό κεφαλαίου. Από το διαβιβασθείσα από 14-9-2015 βεβαίωση των προκύπτει ότι ο πούλησε και 4773 μετοχές την 16-2-2007, χωρίς όμως να γίνεται σύνδεση κατάθεσης που καταλογίστηκε από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας στους περιλαμβάνοντες στην έκθεση λογαριασμούς, με το προϊόν της πώλησης. Για τους λόγους αυτούς ο ισχυρισμός είναι αφενός αλυσιτελώς προβαλλόμενος, αφετέρου αόριστος και πρέπει να απορριφθεί.

- Σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι δεν έγινε δεκτή η μεταφορά ποσού 13.752,13 ευρώ, ούτε και η μεταφορά ποσού 300.000 ευρώ, ο έλεγχος στις απόψεις του παραπέμπει στη σελ. 18 της συνημμένης έκθεσης ελέγχου. Με το με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2016 ΕΜΠ 25-7-2016 δελτίο πληροφοριών προς το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ζητήθηκε να διευκρινιστεί, οι ισχυριζόμενες μεταφορές ποσών 13.752,13 ευρώ και 300.000,00 ευρώ (χωρίς να αναφέρεται χρονολογία), πότε διενεργήθηκαν, ακόμα να μας διευκρινιστεί εάν στο λογαριασμό προέλευσης συμμετέχει η προσφεύγουσα και τότε εάν προκύπτει η πηγή προέλευσης, ενώ, εάν στο λογαριασμό προέλευσης δεν συμμετείχε η προσφεύγουσα, να μας διευκρινιστεί εάν προκύπτει ότι εντολέας μεταφοράς ήταν ό (πατέρας της προσφεύγουσας), σε αυτή την περίπτωση ζητήθηκε να ελεγχθεί τον χρόνο εκείνο η ικανότητα δωρεάς του πατέρα της προσφεύγουσας (εφόσον είναι ελεγχόμενος από την Υπηρεσία τους, διαφορετικά να μας το επισημάνουν εγκαίρως προκειμένου να αποστείλουμε έγγραφο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.). Το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με το με αρ. πρωτ./2-8-2016 έγγραφό του (ΔΕΔ ΕΙ 2016) μας ενημέρωσε ότι με βάση τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά δεν αποδεικνύονται οι επικαλούμενες μεταφορές των χρηματικών ποσών. Ότι η πηγή δεν προκύπτει και για το λόγο αυτό οι ως άνω καταθέσεις καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ως εισόδημα που φορολογείται με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994. Επισημαίνουν δε ότι ο έλεγχος έχει ταυτοποιήσει τις μεταφορές ποσών μεταξύ λογαριασμών που συμπεριλαμβάνονται στον οπτικό δίσκο (CD) κατά την αρχική επεξεργασία αυτού και δεν συμπεριλαμβάνονται στο αίτημα παροχής πληροφοριών και κατά συνέπεια ούτε στις καταλογισθείσες πιστώσεις. Από τα συνημμένα έγγραφα προκύπτει εντολή-αίτημα προς την τράπεζα Alfa bank του μεταφοράς στην τράπεζα UBS προς άγνωστο λογαριασμό και συνδικαιούχους ποσού 200.000,00 δολαρίων ΗΠΑ την 30-5-2011 σε άγνωστο λογαριασμό και με άγνωστο τρόπο. Επίσης από το έγγραφο δεν προκύπτει η αποδοχή του αιτήματος από

την τράπεζα Alpha bank, όμως από μη ευκρινές έγγραφο προκύπτει μάλλον η χρέωση του με αρ. λογαριασμού της τράπεζας Alpha bank με το ποσό των 200.000 δολ. ΗΠΑ. την 30-5-2011. Την ίδια ημέρα με άλλο **ευκρινές έγγραφο (κατάθεση συναλλάγματος σε λογαριασμό ΞΝ) προκύπτει η καταλογισθείσα πίστωση (ΟΧΙ ΜΕΤΑΦΟΡΑ)** του λογαριασμού με το ποσό των 300.000,00 δολ. ΗΠΑ, ενώ την ίδια ημέρα από μη ευκρινές έγγραφο προκύπτει χρέωση του λογαριασμού 66.....549 με το ποσό των 300.000,00 δολ. ΗΠΑ. Επειδή ο λογαριασμός 66.....549 δεν περιλαμβάνεται στους ελεγχθέντες λογαριασμούς και δεν παρασχέθηκαν στοιχεία επαρκή από την προσφεύγουσα που να δικαιολογούν **την κατάθεση (όχι μεταφορά)** του ποσού των 300.000,00 δολ. ΗΠΑ, στον με αρ. λογαριασμό της τραπεζής Alpha bank. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/1994 όπως ερμηνεύτηκαν νομολογιακά με την με αρ. 884/2016 απόφαση του Σ.τ.Ε. ελλείψει «άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο», σύμφωνα με την με αρ. Αρ.Πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., το ποσό αυτό νομίμως και αιτιολογημένα θεωρήθηκε από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. **προσαύξηση περιουσίας. Για τους λόγους αυτούς ο ισχυρισμός είναι αναπόδεικτος και πρέπει να απορριφθεί.** Περαιτέρω όμως η κατάθεση των 300.000 δολ. ΗΠΑ πρέπει καταλογιζόμενη να μετατραπεί σε ευρώ ήτοι 300.000,00 δολ. Η.Π.Α. / 1,4333=209.307,19 ευρώ από τα οποία το ¼ (λόγω συνδικαιούχων) θεωρείται προσαύξηση περιουσίας για την προσφεύγουσα, **δηλαδή ποσό 52.326,80 ευρώ αντί του καταλογισθέντος 75.000,00 ευρώ το οποίο και πρέπει εν' όψει των αποδεικτικών στοιχείων οίκοθεν να διορθωθεί.**

- Σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος δέχθηκε μικρότερο ποσό από την πώληση του ακινήτου παραμορφώνοντας αυθαίρετα το περιεχόμενο δημοσίου εγγράφου (συμβολαίου αγοραπωλησίας) , ενώ δεν αναφέρεται ούτε ακροθιγώς στα ποσά από την πώληση των μετοχών της «.....». Με το με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ.....ΕΞ 2016 ΕΜΠ 25-7-2016 δελτίο πληροφοριών προς το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ζητήθηκαν πληροφορίες ως προς το ισχυριζόμενο έσοδο από την πώληση ακινήτου των προσφευγόντων, εάν ελήφθη υπόψη για τον σχηματισμό κεφαλαίου και ως δικαιολογητικό καταθέσεων εάν δεν κατατέθηκε σε τραπεζικό λογαριασμό. Ακόμα, ποιος είναι ο τρόπος εξόφλησης του τιμήματος που προκύπτει από το συμβόλαιο. Επιπλέον εάν υφίστανται έγγραφα που να αποδεικνύουν ποσά από πώληση μετοχών της «.....», εάν αυτά ελήφθησαν υπόψη για τον σχηματισμό κεφαλαίου και ως δικαιολογητικό καταθέσεων εφόσον δεν κατατέθηκαν σε τραπεζικό λογαριασμό. Από τα απεσταλμένα έγγραφα προκύπτει ότι πρόκειται περί οικοπέδου 327τμ στο ΟΤ 261 στη θέση «.....» του Δήμου Ηρακλείου Κρήτης στο οποίο η προσφεύγουσα κατείχε το 1/3 εξ' αδιαιρέτου. Το οικόπεδο πουλήθηκε έναντι δηλωθέντος τιμήματος 230.000,00ευρώ με το με αρ. συμβολαίου/23-7-2008 της συμβολαιογράφου Ηρακλείουκαι το τίμημα σύμφωνα με το συμβόλαιο και την με αρ.21-8-2008 πράξη εξόφλησης εξοφλήθηκε την 12-8-2008 (εξοφλητική απόδειξη) με προϊόν δανείου από την ΠΑΓΚΡΗΤΙΑ ΣΥΝΑΙΤΕΡΙΣΤΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ ΣΥΝ Π.Ε., χωρίς να προκύπτει πως παραδόθηκε το τίμημα στους πωλητές (μετρητά , επιταγή). Το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με το με αρ. πρωτ./2-8-2016 έγγραφό του (ΔΕΔΕΙ 2016) μας ενημέρωσε ότι η πώληση ακινήτου πραγματοποιήθηκε το έτος

2008 (αρ. συμβολαίου/23-7-2008 συμβολαιογράφου Ηρακλείου) και δεν δηλώθηκε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2009 και ως εκ τούτου δεν ελήφθη υπόψη από την υπηρεσία του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κατά τον σχηματισμό κεφαλαίου. Το τίμημα δεν κατατέθηκε στους λογαριασμούς που ήταν σε γνώση του ελέγχου και εξετάστηκαν. Οι δε καταλογισθείσες πιστώσεις δεν συσχετίζονται με την εν λόγω πώληση. Αναφέρουν ακόμα ότι από την προσφεύγουσα δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο σχετικά με τον τρόπο είσπραξης του τιμήματος από την πώληση του ακινήτου και ειδικότερα επιταγή της Παγκρήτιας Τράπεζας, οπισθογράφηση αυτής, μεταφορά του ποσού σε λογαριασμό των πωλητών, εξόφληση της επιταγής με μετρητά και κατά συνέπεια δεν αποδεικνύεται ότι το τίμημα καταβλήθηκε με μετρητά, το οποίο εν συνεχεία και μετά την εξόφλησή του στις 12-8-2008, κατατίθετο τμηματικά σε διάφορες ημερομηνίες στους ελεγχθέντες λογαριασμούς. Επειδή στην προσφεύγουσα δεν καταλογίστηκε διαφορά εισοδήματος από τεκμήρια ή από εμβάσματα στο εξωτερικό, αλλά προσαύξηση περιουσία από καταθέσεις και από την προσφεύγουσα **δεν γίνεται σύνδεση καμίας κατάθεσης** με το συγκεκριμένο έσοδο (που της αναλογεί), ο ισχυρισμός είναι αόριστος και πρέπει να απορριφθεί ως προς το μέρος της δικαιολόγησης προσαύξησης περιουσίας που της καταλογίστηκε.

Περαιτέρω ως προς τα ισχυριζόμενα εισπραχθέντα ποσά από την πώληση των μετοχών της εταιρείας «.....» και την ισχυριζόμενη αποταμίευση της προσφεύγουσας, το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. μας αναφέρει ότι αυτή διενεργήθηκε το έτος 1989, ενώ δεν προσκομίστηκε πίνακας σχηματισμού κεφαλαίου που να περιλαμβάνει τα ποσά αυτά, από τους προσφεύγοντες με συνεχόμενα έτη από το 1989 έως το έτος επίκλησης (ΠΟΛ 1033/2013, Αρ.Πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 κ.α.) (το οποίο ούτε αυτό προκύπτει από τον προβαλλόμενο λόγο), ενώ δεν προκύπτει σύνδεση των ποσών αυτών με τις πρωτογενείς καταθέσεις, με αποτέλεσμα ο λόγος να προκύπτει αόριστος, μη δυνάμενος να εξετασθεί.

- Ως προς την ισχυριζόμενη μη λήψη υπόψη των αναλήψεων από τους λογαριασμούς της προσφεύγουσας, ο ισχυρισμός είναι πάλι αόριστος διότι δεν αναφέρονται από την προσφεύγουσα συγκεκριμένες αναλήψεις χρηματικών ποσών δεν αναλώθηκαν και επανακατέθηκαν σε λογαριασμό, δικαιολογώντας κατά τον τρόπο αυτόν καταλογισθείσες πρωτογενείς καταθέσεις ως προσαύξηση περιουσίας κατ' εφαρμογή του με Αρ.Πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/ Αθήνα, 5 Νοεμβρίου 2015 εγγράφου της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Γ.Γ.Δ.Ε.

- Ακόμα αλυσιτελώς ζητά η προσφεύγουσα την αφαίρεση από τις πρωτογενείς καταθέσεις σε κοινούς λογαριασμούς των εισοδημάτων του πατέρα της διότι για τα ποσά που δεν δικαιολογούνται από τους συδικοιούχους προσφεύγοντες ως πρωτογενείς καταθέσεις, **μόνον το ποσοστό της που προκύπτει βάσει του αριθμού των συνδικαιούχων των λογαριασμών που συμμετείχε** ελήφθη υπόψη ως καταλογισθέν σε αυτήν εισόδημα της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 και μόνον αυτό εκλήθη να δικαιολογήσει.

- Ως προς τον ισχυριζόμενο μη συσχετισμό των αποκτηθέντων εισοδημάτων με τις πρωτογενείς καταθέσεις, με το με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2016 ΕΜΠ 25-7-2016 δελτίο πληροφοριών προς το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ζητήθηκαν πληροφορίες εάν έγινε συσχετισμός αποκτηθέντων εισοδημάτων – καταθέσεων, εάν ελήφθησαν υπόψη τα εισοδήματα των

προσφευγόντων που δεν κατατίθεντο σε τραπεζικούς λογαριασμούς ως στοιχείο που μπορεί να αιτιολογήσει καταθέσεις χρηματικών ποσών, καθώς και διαπιστώθηκε ποια εισοδήματα κατατίθεντο σε τραπεζικούς λογαριασμούς προκειμένου να εξαιρεθούν. Το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με το με αρ. πρωτ./2-8-2016 έγγραφό του (ΔΕΔ ΕΙ 2016) μας ενημέρωσε ότι το ύψος των εισοδημάτων (οικογενειακών) κατά τα ελεγχόμενα έτη ανέρχεται σε ποσά της τάξης των 9.000,00€ έως 23.000,00€ ανά έτος. Τα εισοδήματα αυτά σύμφωνα με το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. δεν επαρκούν για να αιτιολογήσουν τις καταλογισθείσες καταθέσεις, το ύψος των οποίων ανέρχεται σε σημαντικά ποσά (αναλογία για την προσφεύγουσα 1.171.280,40€ κατά τα ελεγχόμενα έτη). Με τον δε συνυπολογισμό των δαπανών διαβίωσης, των αγορών περιουσιακών στοιχείων, της ανέγερσης οικοδομής κλπ που πραγματοποιήθηκαν κατά τα ελεγχόμενα έτη, δεν απομένει διαθέσιμο υπόλοιπο **προς αποταμίευση**. Ακόμα, παραπάνω ο έλεγχος μας αναφέρει και από την έκθεση προκύπτει ότι, **έχει ήδη ταυτοποιήσει τις μεταφορές** ποσών μεταξύ λογαριασμών, τις **λήξεις επενδυτικών προϊόντων που ταυτοποιήθηκε η κτήση τους από δηλωμένες και γνωστές πηγές, καθώς και ποσό επαναπατρισμού κεφαλαίων** που συμπεριλαμβάνονται στον οπτικό δίσκο (CD), κατά την αρχική επεξεργασία αυτού και δεν συμπεριλαμβάνονται στο αίτημα παροχής πληροφοριών. Επειδή από τον διενεργηθέντα έλεγχο (σελ. 41 έκθεσης ελέγχου) και το απαντητικό έγγραφο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προέκυψε ότι τα κτηθέντα εισοδήματα της προσφεύγουσας ήταν στο σύνολό τους από τόκους καταθέσεων 6588,66 ευρώ (κωδ. 660) στην διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2005 και 9.716,43 ευρώ (κωδ. 660) στην διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2006 **οι οποίοι κατατίθενται σε τραπεζικό λογαριασμό και δεν είναι δυνατόν να αιτιολογήσουν πρωτογενείς καταθέσεις παρά μόνον εάν αναληφθούν και δεν αναλωθούν**, πράγμα που δεν προέκυψε, και δεν απεδείχθη από την προσφεύγουσα (δεν κατετέθη κανένα συγκεκριμένο στοιχείο). Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός αυτός δεν δύναται να γίνει δεκτός ως αναπόδεικτος.

- Σχετικά με την καταλογισθείσα ως προσαύξηση περιουσίας λήξη προθεσμιακής κατάθεσης την 27-2-2006 ποσού 180.580,00 ευρώ στον με αρ. λογαριασμό της τραπεζής Alpha bank, σύμφωνα με το από 2-1-2006 έγγραφο της τράπεζας, το ποσό αυτό αποτελεί λήξη ομολόγου με αρ. που αγοράστηκε την 2-1-2006 του οποίου η αγορά δεν προκύπτει ότι είναι από γνωστή προέλευση και επομένως αποτελεί προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 48 παρ. 3 του ν.2238/1994 (βλ. σελ 18 και 19 έκθεσης ελέγχου).

- Επειδή στον έλεγχο **πρωτογενών καταθέσεων**, δεν ελέγχεται το υπόλοιπο ανάληψης ή το έμβασμα (ως κτήση περιουσίας) προκειμένου να τίθεται θέμα προσδιορισμού του υπολοίπου κεφαλαίου ανά έτος, αλλά προσδιορίζεται το αποκρυβέν εισόδημα με βάση την διαπιστωθείσα δυνατότητα κατάθεσης, η οποία συμπίπτει με κάθε ποσό που πραγματικά εισπράττεται (και εν συνεχεία κατατίθεται) σε μετρητά, το οποίο είναι δυνατόν να έχει προέλθει από νομίμως δηλωθέντα εισοδήματα – έσοδα τα οποία έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου (δάνεια, δωρεές, διάθεση περιουσιακών στοιχείων, κέρδη από λαχεία κλπ), από προγενέστερες αναλήψεις που δεν έχουν αναλωθεί και επανακατατίθενται

(Αρ.Πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015), είτε από αδήλωτη - μη φορολογημένη πηγή, οπότε και προσδιορίζεται από τον έλεγχο και φορολογείται με βάση τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 (Σ.τ.Ε. 884/2016).

Επειδή, όπως ελέγχθη από τον διενεργηθέντα έλεγχο (σελ. 41 έκθεσης ελέγχου) και το απαντητικό έγγραφο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προέκυψε ότι τα κτηθέντα εισοδήματα της προσφεύγουσας ήταν στο σύνολό τους από τόκους καταθέσεων 6588,66 ευρώ (κωδ. 660) στην διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2005 και 9.716,43 ευρώ (κωδ. 660) στην διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2006 οι οποίοι κατατίθενται σε τραπεζικό λογαριασμό και δεν είναι δυνατόν να αιτιολογήσουν πρωτογενείς καταθέσεις παρά μόνον εάν αναληφθούν και δεν αναλωθούν, πράγμα που δεν προέκυψε, και δεν απεδείχθη από την προσφεύγουσα (δεν κατετέθη κανένα συγκεκριμένο στοιχείο). Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός αυτός δεν δύναται να γίνει δεκτός.

- Ως προς τον ισχυρισμό ότι «Δεν υποβλήθηκαν συμπληρωματικές δηλώσεις για εισόδημα για το οποίο δεν υπήρχε υποχρέωση αναγραφής στην αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος (πώληση μετοχών, δωρεές, υπεραξία ακινήτων κλπ.)» Εάν οι προσφεύγοντες αναφέρονται στο γεγονός ότι διαρκούντος του ελέγχου δεν είχαν δυνατότητα να υποβάλλουν συμπληρωματικές δηλώσεις και ως τούτου πλασματικά φορολογήθηκαν, τούτο δεν είναι ορθό διότι όποια στοιχεία είχαν στην διάθεσή τους που δικαιολογούσαν την διαπιστωθείσα ως προσαύξηση περιουσίας από τον έλεγχο, ανεξάρτητα εάν αυτά συμπεριλαμβάνονταν στις δηλώσεις τους, είχαν την δυνατότητα να τα προσκομίσουν στον έλεγχο, έως και με το σημείωμα διαπιστώσεων ο οποίος και θα τα λάμβανε υπόψη του. Εν συνεχεία ουδέν επιπλέον των υπαρχόντων στοιχείο προσκομίστηκε στην Υπηρεσία μας και κατά συνέπεια προκύπτει ότι ουδέν στοιχείο υπήρξε που δεν κρίθηκε από τον έλεγχο, ενώ ο ισχυρισμός είναι εντελώς αόριστος καθώς δεν αναφέρεται σε κανένα συγκεκριμένο στοιχείο.

Επί του 6^{ου} και 7^{ου} λόγου

Σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94 :... «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 4.

Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.». (το δεύτερο εδάφιο προστέθηκε με την παράγραφο . 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010).

Σύμφωνα με την παρ. 10 της ΠΟΛ 1095/29-4-2011, η οποία έχει ως θέμα την προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010. : ... «Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία

ψηφίσης του σχετικού νόμου , και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. Η Π.Ο.Λ. αυτή παρέχει διευκρινίσεις σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010 για την ορθή εφαρμογή τους . Σύμφωνα με την παρ. 9 αυτής «9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.».

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

Σύμφωνα με τα κριθέντα στην απόφαση του Σ.τ.Ε. 884/2016 επί προδικαστικών ερωτημάτων «B) Η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος – Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 Σ.), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α΄ Σ.), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ΄ Σ.) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων (πρβλ. ΔΕΕ 21.1.2016, C-74/14 Eturas, σκέψη 38 και ΔΕΕ 23.12.2009, C-45/08, Spector Photo Group, σκέψεις 42-44), το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.) – Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα

στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση – Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και 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.) – Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα στο εξωτερικό, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν. 4174/2013), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ’ αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο

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

φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, **κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους...»**

Η προσφεύγουσα ενώ ισχυρίζεται ότι οι καταθέσεις χρημάτων δεν συνιστούν εισόδημα από άγνωστη πηγή, ωστόσο κατόπιν της με αρ./23-11-2015 κλήσης του ελέγχου για δικαιολόγηση τους (σημείωμα διαπιστώσεων) δεν προσκόμισε στοιχεία για να στοιχειοθετήσει τον ισχυρισμό της αυτό, παρά αναφέρει ότι υπάρχει αιτιολογία για μία εκάστη κατάθεση την οποία **θα εκθέσει. Ενώπιον της Υπηρεσίας μας ουδέν συγκεκριμένο στοιχείο υπέβαλλε** (βλέπε εξέταση 5^{ου} λόγου) και συνεπώς, πλήν των συγκεκριμένων εισοδημάτων που αναγράφονταν στις δηλώσεις και κρίθηκαν από την Υπηρεσία μας, ελλείπει άλλης συγκεκριμένης και αρκούντως τεκμηριωμένης πηγής ή αιτίας, νομίμως έκρινε ο έλεγχος ότι είναι, κατ' αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι τα επίμαχα ποσά άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού και κατ' εφαρμογή των σχετικών φορολογικών διατάξεων που ρητά αναφέρει η σχετική εντολή ελέγχου και σύμφωνα με το σκεπτικό της με αρ. 884/2016 Σ.τ.Ε., προσδιόρισε για την ελεγχόμενη νόμιμα και επ' ακριβώς το εισόδημα του αρθ. 48 παρ. 3 του Ν.2238/1994 προς φορολόγηση.

Επί του 8^{ου} και 9^{ου} λόγου.

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

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

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Να γίνει μερικώς δεκτή η από 15-04-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανής προσφυγή των συζύγων και συγκεκριμένα να γίνει δεκτή ως προς το περιορισμό του καταλογισμού της διαπιστωθείσης την 30/05/2011 προσαύξησης από

κατάθεση στον με αρ. λογαριασμό της τραπεζής Alpha bank, από το ποσό των 75.000,00 στο ποσό των 52.326,80 ευρώ λόγω μετατροπής από δολάρια Η.Π.Α. σε ευρώ και την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής για όλους τους προβαλλόμενους λόγους και ποσά.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

A/A	Αριθμός πράξης Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.	Είδος φόρου/κρινόμενης πράξης	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	Απόφαση Δ.Ε.Δ. για την υπό κρίση πράξη	Διαφορά φορολογητέας βάσης βάσει της παρούσης	Ποσό διαφοράς φόρου βάσει της παρούσης	Ποσό πρόσθετου φόρου βάσει της παρούσης	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
1		ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01– 31/12/20 00	ΕΠΙΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	200.141,48	84.433,45	101.320,12	185.753,57
2		ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01– 31/12/20 01	ΕΠΙΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	1.927,73	0,00	0,00	0,00
3		ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01– 31/12/20 02	ΕΠΙΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	41.836,25	11.174,50	13.409,40	24.583,90
4		ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01– 31/12/20 03	ΕΠΙΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	112.500,00	39.015,00	46.818,00	85.833,00
5		ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01– 31/12/20 04	ΕΠΙΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	49.323,00	14.044,20	16.853,04	30.897,24
6		ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01– 31/12/20 05	ΕΠΙΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	38.311,75	9.649,70	11.579,65	21.229,35
7		ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01– 31/12/20 06	ΕΠΙΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	62.200,25	19.205,10	23.046,13	42.251,23
8		ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01– 31/12/20 07	ΕΠΙΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	243.256,50	90.297,60	108.357,12	198.654,72
9		ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01– 31/12/20 08	ΕΠΙΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	5.282,24	42,33	50,81	93,14

10	..... ....	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ	1/01– 31/12/20 09	ΕΠΙΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	4.973,83	15,29 (12,73+2,5 5)	15,28	30,57
11	..... ....	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ	1/01– 31/12/20 10	ΕΠΙΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	320.823,65	133.637,45	155.019,44	288.656,89
12	..... ....	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01– 31/12/20 11	ΜΕΤΑΡΥΘΜΙΖ ΕΤΑΙ	47.941,35	14.702,72	12.938,39	27.641,12
13	..... ....	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ	1/01– 31/12/20 12	ΕΠΙΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	20.164,60	4.353,03	2.785,94	7.138,97
14	..... ....	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. ΕΚΤΑΚΤΗΣ .ΕΙΣΦ. ΑΛΛΗΛ. ΆΡΘ. 18 Ν.3758/2009	1/01– 31/12/20 07	ΕΠΙΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	243.256,50	5.000,00	6.000,00	11.000,00
15	..... ....	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΕΙΣΦ. ΑΛΛΗΛ ΆΡΘ. 29 Ν.3986/2011	1/01– 31/12/20 10	ΕΠΙΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	320.751,65	13.073,71	14.642,56	27.716,27
16	..... ....	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΕΙΣΦ. ΑΛΛΗΛ. ΆΡΘ. 29 Ν.3986/2011	1/01– 31/12/20 11	ΜΕΤΑΡΥΘΜΙΖ ΕΤΑΙ	52.236,80	1567,10	1379,05	2.946,15
17	..... ....	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΕΙΣΦ. ΑΛΛΗΛ ΆΡΘ. 29 Ν.3986/2011	1/01– 31/12/20 12	ΕΠΙΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	20.164,60	521,09	333,50	854,59
				ΣΥΝΟΛΟ	1.785.092,18	440.732,27	514.548,43	955.280,70

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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