



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα: 27-6-2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:2385

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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).

β. Της αριθ. 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 αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 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' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των α) ΑΦΜ:....., κατοίκου για ίδιο λογαριασμό του με την ιδιότητα του ως κληρονόμου της ελεγχόμενης και ήδη αποθανούσας επίσης αποθανόντα ΑΦΜ: β) ΑΦΜ:.....,

κατοίκου με την ιδιότητα του ως και γ) ΑΦΜ:....., κατοίκου με την ιδιότητα του ως κληρονόμου της ελεγχόμενης και ήδη αποθανούσας ΑΦΜ: κατά της:

υπ' αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των άρθρων 2, 23, 25, 27, 28, 30, 34, 37 και του κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ. Ν. 4174/2013) της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αυτή αποτυπώνεται στην παρούσα απόφαση.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των, α) β) με την ιδιότητα του ως και γ) η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2008 επιβλήθηκε σε βάρος της ΑΦΜ: της οποίας οι προσφεύγοντες είναι κληρονόμοι φόρος εισοδήματος ποσού 5.600,00 €, πλέον 6.720,0 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης) συνολικό ποσό φόρου 12.320,00 ευρώ. Η διαφορά φόρου προέκυψε επειδή από έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. στην αποβιώσασα διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας στην χρήση 2007.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση της παραπάνω προβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. «Ο αντίθετος στον Νόμο και το Σύνταγμα ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013».

2. «Η ανυπαρξία της παράβασης».

3. «Οι νομικές πλημμέλειες και το νόμω αβάσιμο της προδικασίας του μερικού φορολογικού ελέγχου και της έκδοσης και του σώματος των οριστικών διορθωτικών καταλογιστικών πράξεων και της οικείας έκθεσης ελέγχου».

(3.α.) «Η νόμω και ουσία αβάσιμη έκδοση των καταλογιστικών οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος στο όνομα του κληρονομούμενου και όχι των κληρονόμων και μάλιστα, χωρίς να προσδιορίζεται αυτοτελώς το ποσό που αντιστοιχεί στον κάθε κληρονόμο - προσφεύγοντα».

(3.β.) «Η λειτουργία της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) και των φοροελεγκτικών υπηρεσιών εν γένει, ως προανακριτικών ή διοικητικών υπηρεσιών».

(3.γ.) «Ιδίως, ως προς τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου, με αφορμή παράνομα κτηθέντα αποδεικτικά μέσα, τα οποία αφορούν σε άλλες διαχειρίσεις και τα οποία ούτως ή άλλως ουδόλως προσαυξάνουν τη φοροδοτική ικανότητα του ελεγχόμενου».

4.3. Η έναρξη και η διενέργεια του υπό κρίση φορολογικού έλεγχου, σε σχέση με τον οικείο ελεγχόμενο τραπεζικό λογαριασμό στην τράπεζα HSBC Γενεύης και τα στοιχεία της «λίστας Λαγκάρντ».

ΑΛΛΗΛΟΓΡΑΦΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΗ ΠΡΟΣΦΥΓΗ

Υποβλήθηκαν στην υπηρεσία μας μετά την ενδικοφανή προσφυγή από τους προσφεύγοντες πρόσθετοι λόγοι με το αρ. πρωτ. έγγραφο.

ΑΙΤΗΜΑ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ ΡΗΤΗΣ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΣΥΖΗΤΗΣΗ ΤΗΣ ΥΠΟΘΕΣΕΩΣ

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητείται καθορισμός ημερομηνίας προς συζήτηση της υπόθεσης.

ΚΛΗΣΗ ΣΕ ΑΚΡΟΑΣΗ

Από την μελέτη του ανωτέρω με το οποίο ζητείται καθορισμός ημερομηνίας προς συζήτηση της υπόθεσης, δεν κρίνεται σκόπιμο η κλήση σε ακρόαση των προσφευγόντων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν. 4174/2013 «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

✓ **Επειδή**, οι προσφεύγοντες με την ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζονται ότι είναι αντίθετος στο νόμο και το Σύνταγμα ο ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013,

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

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο, και επομένως ο εδώ λόγος απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

✓ **Επειδή**, οι προσφεύγοντες με την ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζονται ότι η παράβαση που αποδόθηκε είναι ανύπαρκτη, πλην όμως όπως προκύπτει από τις σελίδες 14 ως και 28 της από 25/11/2016 έκθεσης τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος που συνέταξε η αρμόδια φορολογική Αρχή, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, με συγκεκριμένα στοιχεία κατέληξε στον προσδιορισμό της προσαύξησης της περιουσίας και επομένως ο εδώ λόγος απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

✓ **Επειδή**, οι προσφεύγοντες με την ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζονται ότι σε περίπτωση ελέγχου φόρου εισοδήματος σε βάρος προσώπου που έχει ήδη αποβιώσει και για διαχειρίσεις κατά τις οποίες αυτός ήταν εν ζωή, η καταλογιστική πράξη εκδίδεται σε βάρος των κληρονόμων του και πρωτίστως πρέπει με διακριτό τρόπο και αυτοτελώς σε αυτές να προσδιορίζεται ο φόρος εισοδήματος που αντιστοιχεί και επιβαρύνει τον κάθε έναν από αυτούς, ανάλογα με την κληρονομική του μερίδα, πλην όμως με το άρθρο 37 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: Η

κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τουλάχιστον τις εξής πληροφορίες: α).....,β).....,γ).....,δ).....,ε).....,ζ).....,η).... θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα.

Από την υπ' πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2001 προκύπτει ότι αυτή εκδόθηκε σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις και επομένως ο εδώ λόγος απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

✓ **Επειδή**, οι προσφεύγοντες με την ενδικοφανή προσφυγή προβάλλουν ισχυρισμούς για τη λειτουργία της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. και των φοροελεγκτικών υπηρεσιών εν γένει, ως προανακριτικών ή διοικητικών υπηρεσιών).

Επειδή, σύμφωνα με το Ν. 4336/14/8/2015 Αρ. Φύλλου 94, ε. Από την 30ή Οκτωβρίου 2015 καταργείται η παρ. 2 του άρθρου 25 του ν. 4321/2015 (Α'32). Οι παράγραφοι 1 και 3 του άρθρου 25 του ν. 4321/2015 καταργούνται από τότε που ίσχυσαν και οι εκθέσεις της Ειδικής Γραμματείας Σ.Δ.Ο.Ε., που έχουν συνταχθεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 4321/2015 (για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί καταλογιστικές πράξεις στη Φορολογική και Τελωνειακή Διοίκηση, θεωρούνται δελτία πληροφοριών).

Επειδή, ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε σε εκτέλεση της με αριθμό ΟΙΚ. ΕΙΣ. ΠΕ. 3/04-10-2012 εντολής του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, το ΣΔΟΕ σε εκτέλεση της ως άνω εντολής διενήργησε τον έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 6 του Ν. 3296/2004 όπως ορίζεται οι υπάλληλοι του ΣΔΟΕ «έχουν πρόσβαση και λαμβάνουν οποιαδήποτε πληροφορία ή στοιχείο που αφορά ή σχετίζεται με την άσκηση του έργου και της αποστολής τους, ύστερα από σχετική υπηρεσιακή εντολή, μη υποκείμενοι σε περιορισμούς διατάξεων περί απορρήτου, υποχρεούμενοι όμως στην τήρηση των διατάξεων περί εχεμύθειας του Άρθρου 26 του Υπαλληλικού Κώδικα».

Επειδή επιδόθηκαν από το κλιμάκιο του ΣΔΟΕ, οι με αρ. **Κλήσεις προς Ακρόαση** κατά το άρθρο 6 του ν.2690/1999 (ΦΕΚ 45Α), οι πίνακες με τις πρωτογενείς καταθέσεις στα τραπεζικά καταστήματα όπως περιγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου κοινοποιήθηκαν στους κληρονόμους της ελεγχόμενης, με ΑΦΜ:, με ΑΦΜ: και με τον ΑΦΜ:με τις με αρ.πρωτ. ΚΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΣ ΑΚΡΟΑΣΗ αντίστοιχα προκειμένου να υποβάλουν εγγράφως διευκρινήσεις.

Στις μετά από αίτηση των κληρονόμων της ελεγχόμενης δόθηκε παράταση ενός μήνα καθώς και όλα τα δεδομένα τα οποία είχε στη διάθεση του ο έλεγχος.

Από την Δ .Ο. Υ. και στις ο έλεγχος κοινοποίησε στους κληρονόμους της φορολογούμενης το υπ.αριθμ..... σημείωμα διαπιστώσεων, το οποίο παρέλαβε ο ,κληρονόμος της φορολογούμενης, για τον ίδιο ,για τον αδερφό του με εξουσιοδότηση και για τον αδερφό του σαν δικαστικός συμπαραστάτης για με βάση την, προκειμένου να υποβάλουν εγγράφως διευκρινήσεις.

Ο έλεγχος ενέργησε με βάση της ισχύουσες διατάξεις οι οποίες αναλυτικά αναφέρονται στην αντίστοιχη παράγραφο της έκθεσης έλεγχου και επομένως ο εδώ λόγος απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

✓ **Επειδή**, οι προσφεύγοντες με την ενδικοφανή προσφυγή προβάλουν ισχυρισμούς περί την διενέργεια φορολογικού ελέγχου, με αφορμή παράνομα κτηθέντα αποδεικτικά μέσα, τα οποία αφορούν σε άλλες διαχειρίσεις και τα οποία ούτως ή άλλως ουδόλως προσαυξάνουν τη φοροδοτική ικανότητα του ελεγχόμενου.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του Ν. 4174/2013 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 που ορίζει η νομοθεσία, και χρησιμοποιώντας μεθόδους, οι οποίες προβλέπονται στον Κώδικα», από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις και τις διατάξεις που αναφέρονται στην ανωτέρω έκθεση και επομένως ο εδώ λόγος απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

✓ **Επειδή**, οι προσφεύγοντες με την ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζονται ότι είναι παραγεγραμμένη η δυνατότητα του Ελληνικού Δημοσίου να ελέγξει την υπό κρίση χρήση και να καταλογίσει για την χρήση αυτή φόρο.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του της παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 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. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.».

Επειδή για τις εκκρεμείς υποθέσεις χρήσεων 2000 -2006 είχε δοθεί παράταση παραγραφής μέχρι 31-12-2013 με τους εξής νόμους: α) Με το άρθρο 11 του Ν. 3513/2006, με το άρθρο 29 του Ν. 3697/2008, με το άρθρο 10 του Ν. 3790/2009, με το άρθρο 82 του Ν. 3842/2010, με το άρθρο 12 του Ν. 3888/2010 , με το άρθρο 18 του Ν. 4002/2011, με το άρθρο Δεύτερο του Ν. 4098/2012.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν 4203/2013 ορίζεται ότι «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) 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. ». Σύμφωνα με τα ανωτέρω για την υπό κρίση υπόθεση δεν έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων διότι η ελεγκτική διαδικασία έλαβε χώραν κατόπιν της υπό στοιχεία ΟΙΚ.ΕΙΣ.ΠΕ. 283/04-10-2012 παραγγελίας του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος για τη διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης προς διακρίβωση ενδεχομένης διαπράξεως αυτεπαγγέλτως διωκόμενων αξιόποινων πράξεων οικονομικής φύσεως εγκλημάτων (ν.2523/1997 και ν.3691/2008), βάσει των πληροφοριών που αποτυπώνονται σε αντίγραφο φορητής μονάδας αποθηκεύσεως (USB), που διαβιβάστηκε στο ΣΔΟΕ με την ως άνω παραγγελία και σε οπτικό δίσκο (CD), που παρελήφθη αρμοδίως από τις αρχές της Γαλλίας και κατόπιν της με αρ. πρωτ. 2717/ΚΔΕ/21.12.2012 εντολής του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, εντάχθηκε στο αντικείμενο της ως άνω προκαταρκτικής εξέτασης. Οι πληροφορίες που αποτυπώνονται στα ανωτέρω δύο ηλεκτρονικά μέσα αφορούν σε φυσικά και νομικά πρόσωπα, που κατά το χρονικό διάστημα από τον Οκτώβριο του έτους 2005 έως τον Φεβρουάριο του έτους 2007 διατηρούσαν στο όνομα τους λογαριασμούς στην Τράπεζα HSBC στη Γενεύη. Μεταξύ των φυσικών προσώπων που αναφέρονται στον ως άνω οπτικό ψηφιακό δίσκο (CD) και προσδιορίστηκε ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου τους περιλαμβάνεται και ο πατέρας των προσφευγόντων με συνδικαιούχο σε τραπεζικούς λογαριασμούς του την σύζυγό του

Επομένως ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρου την κρινόμενη χρήση απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η Φορολογική Διοίκηση 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 εξετάζοντας πάντα τα πραγματικά περιστατικά.

Επειδή, οι προσφεύγοντες προβαίνουν σε ανάπτυξη επιχειρηματολογίας περί αντισυμβαμτικότητας άρθρων σειράς φορολογικών νόμων, η οποία όμως αλυσιτελώς, απαραδέκτως

και αβασίμως προβάλλεται και είναι απορριπτέα διότι ο έλεγχος της συνταγματικότητας των νομοθετικών πράξεων, ως προβλεπόμενος ρητώς στο Σύνταγμα, ασκείται από τα δικαστήρια και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.

Επίσης ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου και συνεπεία της αρχής της βεβαιότητας του φόρου, η αρμοδιότητα των οργάνων της φορολογικής διοίκησης είναι δέσμια.

✓ **Επειδή**, οι προσφεύγοντες με την ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζονται ότι ο διενεργηθείς φορολογικός έλεγχος δεν συνιστά μερικό φορολογικό έλεγχο ως προς τη φορολογία εισοδήματος, κατά την έννοια των διατάξεων του ν.4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι «Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος φέρει έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από το Γενικό Γραμματέα, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

.....στ) τον χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. Από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι ο έλεγχος περιορίστηκε στον έλεγχο των δεδομένων του οπτικού ψηφιακού δίσκου (CD), ο οποίος παρελήφθη από τις αρχές της Γαλλίας, των ηλεκτρονικών αρχείων και εντύπων δεδομένων με τα στοιχεία της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων και των πιστωτικών ιδρυμάτων που λειτουργούν στην Ελλάδα, των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών προϊόντων που παραλήφθηκαν από το ΣΔΟΕ Π.Δ Αττικής καθώς και των εγγράφων απαντήσεων των πιστωτικών ιδρυμάτων- τραπεζών και χρηματιστηριακών εταιριών.

Από τα παραπάνω προκύπτουν ότι ο διενεργηθείς έλεγχος έχει τα χαρακτηριστικά του «μερικού ελέγχου» και επομένως ο εδώ λόγος απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

✓ **Επειδή**, οι προσφεύγοντες με την ενδικοφανή προσφυγή προβάλουν ισχυρισμούς περί μη υπογραφής των πρωτότυπων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος - Μη υπογραφή της οικείας Έκθεσης Ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φ.π.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου, από τα ανωτέρω δεν αναφέρεται ότι πρέπει να κοινοποιηθούν τα πρωτότυπα και οι προσφεύγοντες είχαν την δυνατότητα να ελέγξουν το νομότυπο της έκδοσης τους επιπροσθέτως με τις διατάξεις του άρθρου 69 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι αντίγραφο του φύλλου ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68, κοινοποιείται στον υπόχρεο μαζί με την έκθεση ελέγχου και επομένως ο εδώ λόγος απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

✓ **Επειδή**, οι προσφεύγοντες με την ενδικοφανή προσφυγή προβάλουν ισχυρισμούς σχετικά το δικαίωμα πρόσβασης στα στοιχεία του φακέλου σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου, και το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης και το αναιτιολόγητο της καταλογιστικής πράξης.

Επειδή επιδόθηκαν από το κλιμάκιο του ΣΔΟΕ, οι με αρ. **Κλήσεις προς Ακρόαση** κατά το άρθρο 6 του ν.2690/1999 (ΦΕΚ 45Α), οι πίνακες με τις πρωτογενείς καταθέσεις στα

τραπεζικά καταστήματα όπως περιγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου κοινοποιήθηκαν στους κληρονόμους της ελεγχόμενης, με ΑΦΜ:, με ΑΦΜ: και με τον ΑΦΜ: με τις με αρ.πρωτ.ΚΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΣ ΑΚΡΟΑΣΗ αντίστοιχα προκειμένου να υποβάλουν εγγράφως διευκρινήσεις.

Στις μετά από αίτηση των κληρονόμων της ελεγχόμενης δόθηκε παράταση ενός μήνα καθώς και όλα τα δεδομένα τα οποία είχε στη διάθεση του ο έλεγχος.

Από την Δ .Ο. Υ. ο έλεγχος κοινοποίησε στους κληρονόμους της φορολογούμενης το υπ.αριθμ. /01-11-2015 σημείωμα διαπιστώσεων, το οποίο παρέλαβε ο ,κληρονόμος του φορολογούμενου, για τον ίδιο ,για τον αδερφό του με εξουσιοδότηση και για τον αδερφό του, προκειμένου να υποβάλουν εγγράφως διευκρινήσεις.

Ο έλεγχος ενέργησε με βάση της ισχύουσες διατάξεις οι οποίες αναλυτικά αναφέρονται στην αντίστοιχη παράγραφο της έκθεσης ελέγχου και επομένως ο εδώ λόγος απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

✓ **Επειδή**, οι προσφεύγοντες με την ενδικοφανή προσφυγή προβάλλουν ισχυρισμούς σχετικά σχετικά με την έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. ως πληροφοριακό δελτίο διότι όφειλε το (Σ.Δ.Ο.Ε.) να προχωρήσει και στη βεβαίωση του αναλογούντος φόρου και την έκδοση σχετικών φύλλων ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με το Ν. 4336/14/8/2015 Αρ. Φύλλου 94, ε. Από την 30ή Οκτωβρίου 2015 καταργείται η παρ. 2 του άρθρου 25 του ν. 4321/2015 (Α΄32). Οι παράγραφοι 1 και 3 του άρθρου 25 του ν. 4321/2015 καταργούνται από τότε που ίσχυσαν και οι εκθέσεις της Ειδικής Γραμματείας Σ.Δ.Ο.Ε., που έχουν συνταχθεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 4321/2015 (για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί καταλογιστικές πράξεις στη Φορολογική και Τελωνειακή Διοίκηση, θεωρούνται δελτία πληροφοριών). Επομένως ορθώς η φορολογική αρχή εξέδωσε την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, άρα ο εδώ λόγος απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

✓ **Επειδή**, οι προσφεύγοντες με την ενδικοφανή προσφυγή προβάλλουν ισχυρισμούς περί της μη νόμιμης συγκρότησης της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ).

Επειδή, από την εξέταση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος προκύπτει ότι εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν. 4174/2014 και επομένως ο εδώ λόγος απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

✓ **Επειδή**, οι προσφεύγοντες με την ενδικοφανή προσφυγή προβάλλουν ισχυρισμούς σχετικά με τον αυτοτελή έλεγχο σε συζύγους, με σύζυγο προστατευόμενο μέλος και ενιαία φοροδοτική ικανότητα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι 1. Κατά τη διάρκεια του γάμου οι σύζυγοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν κοινή δήλωση των εισοδημάτων τους, στα

οποία ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα καθενός συζύγου. Σε αυτή την περίπτωση, το τυχόν αρνητικό αποτέλεσμα του εισοδήματος του ενός συζύγου δεν συμψηφίζεται με τα εισοδήματα του άλλου συζύγου.

Επίσης στο άρθρο 61 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι 1) κάθε φυσικό πρόσωπο, για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 2, έχει υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση.....2) Για τους εγγάμους, για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 5, υπόχρεος σε επίδοση δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου του. Ειδικά, υποχρεούνται να επιδώσουν φορολογική δήλωση ο καθένας χωριστά για το συνολικό εισόδημά του οι σύζυγοι όταν:

α) Έχει διακοπεί η έγγαμη συμβίωση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Το βάρος της απόδειξης για τη διακοπή φέρει ο φορολογούμενος. β) Ο ένας από τους δύο συζύγους είναι σε κατάσταση πτώχευσης. γ) Ο ένας από τους δύο συζύγους έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση...

Επειδή έχει διακοπεί η έγγαμη σχέση λόγω θανάτου του συζύγου της το έτος 2004 ορθώς η Δ.Ο.Υ. διενήργησε ιδιαίτερο έλεγχο στην καθώς από την υποβληθείσα δήλωση εισοδήματος του κρινόμενου έτους η δήλωσε η ίδια εισοδήματα και επομένως ο εδώ λόγος απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

✓ **Επειδή**, οι προσφεύγοντες με την ενδικοφανή προσφυγή προβάλλουν ισχυρισμούς ότι ο φορολογικός καταλογισμός σε κληρονόμο, που τελεί σε πλήρη στερητική δικαστική συμπαράσταση θα γίνει υποχρεωτικώς εκ του νόμου δεκτό από τον δικαστικώς συμπαραστατούμενο με το ευεργέτημα της απογραφής.

Επειδή, ισχύουν οι αναφερόμενες ανωτέρω διατάξεις της παρ. θ) του άρθρου 37 του Ν 4174/2013, ορθώς η Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος στα αλληλέγγυα υπεύθυνα πρόσωπα και επομένως ο εδώ λόγος απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

✓ **Επειδή**, οι προσφεύγοντες με την ενδικοφανή προσφυγή προβάλλουν ισχυρισμούς α) ως προς τη νόμω αβάσιμη και πλημμελώς εφαρμοσμένη τεχνική ελέγχου των τραπεζικών κινήσεων. Και την αναδρομικότητα της εφαρμογής της β) ως προς την προσαύξηση περιουσίας από μη νόμιμη αιτία ή άγνωστη πηγή, (άρθρο 48 παρ. 3 Ν. 2238/1994). Και ως προς την αναδρομικότητα της εφαρμογής της και γ) ως προς τον επιμερισμό του ελέγχου, των ποσών σε κοινούς λογαριασμούς στους οποίους εμφανίζεται ο ελεγχόμενος και πατέρας των προσφευγόντων ως συνδικαιούχος αυτών.

Επειδή, με το άρθρο 48 § 3 του Ν. 2238/1994 όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010, ορίζεται ότι: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή

ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

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

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

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ.

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

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. « ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 - Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας ».

α) Η προσαύξηση της περιουσίας που μπορεί να εντοπιστεί από τις ελεγκτικές αρχές δεν είναι μόνο η χρηματική προσαύξηση περιουσίας αλλά και μεταβολές 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 μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

β) Ο ελεγχόμενος μπορεί να δικαιολογήσει την προσαύξηση περιουσίας του με όλους του νόμιμους τρόπους κι έτσι φυσικά να αποφύγει την φορολογία.

γ) Ξεκαθαρίζεται ότι, **ο φορολογούμενος μπορεί να επικαλεστεί για τη δικαιολόγηση της αύξησης περιουσίας και εισοδήματα τα οποία δεν ήταν υποχρεωμένος βάσει διατάξεων να είχε καταχωρήσει στις φορολογικές του δηλώσεις, εφόσον φυσικά έχει αποδεικτικά στοιχεία για αυτά τα εισοδήματα.**

δ) Δίνεται λύση σε περιπτώσεις που μεταφράζονται ως προσαύξηση περιουσίας οι μεταφορές χρημάτων από ένα λογαριασμό σε άλλο. Θα πρέπει να τεκμηριώνεται πλέον κατά τον έλεγχο των τραπεζικών καταθέσεων, εάν ορισμένες καταθέσεις, είναι ή όχι «πρωτογενείς καταθέσεις» ή για μεταφορές από άλλους λογαριασμούς. Αναλυτικά η εγκύκλιος προβλέπει σε αυτό το σημείο τα ακόλουθα:

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.

ε) 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 κ.λπ.).

στ) 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.

Επειδή σύμφωνα με την 884/2016 απόφαση του Β' τμήματος επταμελούς του Σ.τ.Ε. Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών **που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του** και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος,..... (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 αναγκάων, 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 – Εξάλλου, ναι μεν η εισαγωγή (κατάθεση) χρηματικού ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου ενδέχεται να συνιστά ή να αντιστοιχεί σε «προσαύξηση [της] περιουσίας» του, κατά την έννοια της ίδιας διάταξης, αλλά, πάντως, είναι εμφανές ότι η μεταφορά χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου σε άλλον τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι επαυξάνει την περιουσία του (πρβλ. αποφάσεις του γαλλικού Conseil d'Etat της 19.6.2014 στην υπόθεση 371099 και της 20.10.2010 στην υπόθεση 317565), τουλάχιστον εφόσον αυτός είναι ο μοναδικός δικαιούχος του πρώτου λογαριασμού – Ενόψει και των μνημονευόμενων στην αιτιολογική της έκθεση, η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ως προς το σκέλος της που αφορά σε προσαύξηση περιουσίας από τραπεζική κατάθεση σημαντικού χρηματικού ποσού «άγνωστης πηγής ή αιτίας», **αποδίδει κατ' ουσίαν κανόνα που μπορούσε ήδη να συναχθεί, κατά τρόπο αρκούντως σαφή και προβλέψιμο, από το ισχύον πριν από τη δημοσίευση του**

ν. 3888/2010 νομικό πλαίσιο, σχετικά με τη δυνατότητα έμμεσης απόδειξης της ύπαρξης μη δηλωθέντος, φορολογητέου εισοδήματος, λογιζόμενου, συνεπεία της άγνωστης προέλευσής του, ως εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά παραπάνω – Συνεπώς, κατά το μέρος της αυτό, η εν λόγω διάταξη, σύμφωνα με την αληθή έννοιά της, εφαρμόζεται και σε υπόθεση, όπως η επίδικη, όπου οι κινήσεις μεγάλων ποσών τραπεζικού λογαριασμού που λαμβάνονται υπόψη από τη φορολογική αρχή για τη διαπίστωση διαφυγούσας φορολογητέας ύλης πραγματοποιήθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της (30.9.2010) – Εξάλλου, η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, με το προαναφερόμενο αντικείμενο και εννοιολογικό περιεχόμενο, δεν επιβάλλει φόρο (εισοδήματος), κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 78 Σ. και, ειδικότερα, δεν θεσπίζει (και, δη, το πρώτον) νομοθετικό τεκμήριο εισοδήματος ίσου με πραγματοποιηθείσες δαπάνες διαβίωσης ή κτήσης περιουσιακών στοιχείων, πέραν των προβλεπόμενων στα άρθρα 16 και 17 του ΚΦΕ.

Επειδή με το άρθρο 1 παρ. 1 & 2 του Ν.5638/1932 ορίζεται ότι: « 1. Χρηματική κατάθεσις παρά τραπέζης εις ανοιχτόν λογαριασμόν επ' ονόματι δύο ή πλειοτέρων από κοινού (compte joint, joint account) είναι εν τη εννοία του παρόντος νόμου η παρέχουσα τον όρον ότι του εκ ταύτης λογαριασμού δύναται να κάμνη χρήσιν, εν όλω ή εν μέρει, άνευ συμπράξεως των λοιπών, είτε εις, είτε τινές και πάντες κατ' ιδίαν οι δικαιούχοι.

2. Η χρηματική κατάθεσις περί ης η προηγούμενη παράγραφος επιτρέπεται να ενεργείται και εις κοινόν λογαριασμόν επί προθεσμία ή ταμειυτηρίου υπό προειδοποίησιν.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 2961/2001(ΦΕΚ Α'266) «Για την επιβολή του φόρου θεωρούνται ότι ανήκουν κατά ίσα μέρη, ενώ επιτρέπεται στο Δημόσιο και στους υπόχρεους σε φόρο να αποδείξουν το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο: α) Σε καθένα από τους καταθέτες τα χρηματικά ποσά και γενικά οι αξίες που είναι κατατεθειμένες σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα σε αδιαίρετους ή ενωμένους λογαριασμούς β).....»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος περιλαμβάνει τις τραπεζικές κινήσεις των λογαριασμών του ελεγχόμενου τις οποίες χαρακτηρίζει ως προσαύξηση περιουσίας κατά τις διατάξεις του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 από την οικία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι διενεργήθηκε σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις , επίσης από την οικία έκθεση ελέγχου αλλά και από τα δικαιολογητικά που προσκομίσθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή (συνημμένο σχετικό) τραπεζικό παραστατικό έγγραφο ανάληψης /κατάθεσης της τράπεζας «.....» το οποίο φέρει το όνομα και την υπογραφή της συζύγου του ελεγχόμενου από τα παραπάνω προκύπτει ότι η συνδικαιούχος του ελεγχόμενου λογαριασμού διενεργούσε διαχείριση του λογαριασμού επομένως ορθώς ο έλεγχος επιμέρισε τα ποσά των λογαριασμών σε ίσα μερίδια

Κατά συνέπεια οι εδώ λόγοι απορρίπτονται ως απαράδεκτοι.

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,

Επειδή η πρακτική «να γίνονται αναλήψεις και να επανακαθίθεται μέρος αυτών» δεν αντίκειται στην φορολογική νομοθεσία,

Επειδή, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η φορολογική Αρχή εσφαλμένα προσδιόρισε προσαύξηση περιουσίας στις κατωτέρω αναφερόμενες τραπεζικές καταθέσεις, οι οποίες αφορούν **επανακαταθέσεις μετρητών και ειδικότερα:**

✓ Στις κατατέθηκε το ποσό των 10.000,00 ευρώ στον λογαριασμό της τράπεζας, επί του οποίου οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι «Για την ανωτέρω κίνηση, η φορολογική αρχή γνωρίζει ότι, λόγω του σύντομου χρονικού διαστήματος που είχε τεθεί από τον φορολογικό έλεγχο καθώς και λόγω της χρονικής απόκλισης μεταξύ της ελεγχόμενης διαχείρισης και του χρόνου διενέργειας του παρόντος ελέγχου και λόγω του γεγονότος ότι ο παρών έλεγχος αφορά τον αποθανόντα γονέα και όχι τους ελεγχόμενους, είναι δυσχερές να συλλεχθούν και να προσκομισθούν ενώπιον της φορολογικής αρχής όλα τα απαραίτητα στοιχεία για την αιτιολόγηση της και τα οποία πάντως επιφυλασσόμαστε να προσπαθήσουμε να προσκομίσουμε στο μέλλον ενώπιον κάθε διοικητικής ή/και δικαστικής αρχής.

Επειδή για την κατάθεση των 10.000,00 ευρώ, οι προσφεύγοντες **δεν προσκομίζουν στοιχεία**, ώστε να διαπιστωθεί αν η πίστωση προέρχεται από φορολογημένα ή νομίμως απαλλασσόμενα εισοδήματα και ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **65** του **ν. 4174/2013**, (Α' 170), ο εδώ ισχυρισμός των προσφευγόντων για το ποσό των **2.472,86** ευρώ πρέπει να **απορριφθεί ως αναπόδεικτος**.

✓ Στιςκατατέθηκε το ποσό των 4.000,00 ευρώ στον λογαριασμό της τράπεζας, επί του οποίου οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι «Το υπό κρίση ποσό συνιστά προκαταβολή εγγύησης από τον για την μίσθωση θερινής κατοικίας κυριότητας της ελεγχόμενης και μητέρας των προσφευγόντων, όπως, άλλωστε, συνομολογείται από το φορολογικό έλεγχο. Το ποσό της εγγύησης (ποσό διακρατούμενο εν είδει παρακαταθήκης και προς ασφάλεια) δεν δηλώθηκε στην οικεία φορολογική δήλωση της ελεγχόμενης, καθώς δεν υφίστατο υποχρέωση εκ του νόμου περί δήλωσης της εγγύησης. Και τούτο διότι, το ποσό της εγγύησης που καταβάλλεται από τον μισθωτή στον εκμισθωτή κατά τη σύναψη μίσθωσης ακινήτου για την καλή εκτέλεση των όρων της συμβάσεως από μέρους του μη ρυθμιζόμενο ειδικά στο νόμο, αποτελεί καταχρηστικά εγγύηση σύμφωνα με τη νομολογία του Αρείου Πάγου (ΑΠ 1193/2013), και, συγκεκριμένα το ποσό αυτό αποτελεί στην πραγματικότητα εγγυοδοσία που έχει ως σκοπό να εξασφαλίσει κάθε απαίτηση του εκμισθωτή από τη σύμβαση μισθώσεως. Η εξασφάλιση αυτή περιλαμβάνει απαιτήσεις: α) για ζημιές από μεταβολές και φθορές στο μίσθιο πέρα από τη συνήθη χρήση, β) για

την πληρωμή δαπανών που βαρύνουν το μισθωτή (κοινόχρηστα, δαπάνες κατανάλωσης νερού, ηλεκτρικού ρεύματος και τηλεφώνου κλπ.), γ) για την εξόφληση καθυστερούμενων μισθωμάτων, με το αναλογούν σε αυτά τέλος χαρτοσήμου, και τους τόκους υπερημερίας αυτών, δ) την καταβολή συμφωνημένων ποινών, και ε) ποινικής ρήτρας για την περίπτωση της μη εκπληρώσεως των υποχρεώσεων του μισθωτή. Από τη Φορολογική Διοίκηση, δε, έχει γίνει δεκτό ότι η ποινική ρήτρα που καταβάλλεται σε φυσικά πρόσωπα δεν αποτελεί εισόδημα σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 4 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), γιατί δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά στοιχεία αυτού, (σχετ. έγγραφο 1019088/347/A0012/11.4.2001).

Συνεπώς, ως ποινική ρήτρα μη φέρουσα τα χαρακτηριστικά του εισοδήματος του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε., το ποσό της εγγύησης, δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα στο όνομα του φυσικού προσώπου και ως εκ τούτου, ουδόλως δύναται να συνιστά φορολογική δήλωση της ελεγχόμενης, καθώς δεν υφίστατο υποχρέωση εκ του νόμου περί δήλωσης της εγγύησης. Και τούτο διότι, το ποσό της εγγύησης που καταβάλλεται από τον μισθωτή στον εκμισθωτή κατά τη σύναψη μίσθωσης ακινήτου για την καλή εκτέλεση των όρων της συμβάσεως από μέρους του μη ρυθμιζόμενο ειδικά στο νόμο, αποτελεί καταχρηστικά εγγύηση σύμφωνα με τη νομολογία του Αρείου Πάγου (ΑΠ 1193/2013), και, συγκεκριμένα το ποσό αυτό αποτελεί στην πραγματικότητα εγγυοδοσία που έχει ως σκοπό να εξασφαλίσει κάθε απαίτηση του εκμισθωτή από τη σύμβαση μισθώσεως. Η εξασφάλιση αυτή περιλαμβάνει απαιτήσεις: α) για ζημιές από μεταβολές και φθορές στο μίσθιο πέρα από τη συνήθη χρήση, β) για την πληρωμή δαπανών που βαρύνουν το μισθωτή (κοινόχρηστα, δαπάνες κατανάλωσης νερού, ηλεκτρικού ρεύματος και τηλεφώνου κλπ.), γ) για την εξόφληση καθυστερούμενων μισθωμάτων, με το αναλογούν σε αυτά τέλος χαρτοσήμου, και τους τόκους υπερημερίας αυτών, δ) την καταβολή συμφωνημένων ποινών, και ε) ποινικής ρήτρας για την περίπτωση της μη εκπληρώσεως των υποχρεώσεων του μισθωτή. Από τη Φορολογική Διοίκηση, δε, έχει γίνει δεκτό ότι η ποινική ρήτρα που καταβάλλεται σε φυσικά πρόσωπα δεν αποτελεί εισόδημα σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 4 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), γιατί δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά στοιχεία αυτού, (σχετ. έγγραφο 1019088/347/A0012/11.4.2001). Συνεπώς, ως ποινική ρήτρα μη φέρουσα τα χαρακτηριστικά του εισοδήματος του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε., το ποσό της εγγύησης, δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα στο όνομα του φυσικού προσώπου και ως εκ τούτου, ουδόλως δύναται να συνιστά προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη ή μη νόμιμη πηγή ή αιτία.».

Με το αριθ. πρωτ. υπόμνημα τους οι προσφεύγοντες για το παραπάνω ποσό ισχυρίζονται τα ότι «η κίνηση με αύξοντα αριθμόχρήση 2007, αφορά πίστωση ποσού ευρώ

4.000,00 την, του με αριθμό λογαριασμού της τράπεζας «.....», με συνδικαιούχους την ελεγχόμενη μητέρα των προσφευγόντων,, και τον προσφεύγοντα Το υπό κρίση ποσό συνιστά προκαταβολή εγγύησης από το για τη μίσθωση θερινής κατοικίας κυριότητας της ελεγχόμενης και μητέρας των προσφευγόντων, όπως άλλωστε, συνομολογείται από τον φορολογικό έλεγχο, ιδίως, από το προσκομισθέν, για πρώτη φορά ενώπιόν σας, έγγραφο εντολής – πίστωσης λογαριασμού της τράπεζας «.....» (βλ. συνημμένο σχετικό), αποδεικνύεται ότι την πιστώθηκε ο με αριθμό λογαριασμός της τράπεζας «.....» με ποσό 4.000,00 από τον, όπου στο πεδίο αιτιολογία πίστωσης του ποσού αυτού αναλυτικώς αναγράφεται: «PROKATAVOLI 4.000 EUR ENANTI SYNOLIKOU MI».

Επειδή για την κατάθεση των 4.000,00 ευρώ, από το έντυπο Ε2 που συνυποβλήθηκε με την δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 προκύπτει ότι στο κρινόμενο έτος ο δεν δηλώθηκε ως ενοικιαστής από την ελεγχόμενη ώστε να δικαιολογηθεί ότι η κρινόμενη πίστωση συσχετίζεται με φορολογημένα ή νομίμως απαλλασσόμενα εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων και ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013, (Α' 170), ο εδώ ισχυρισμός των προσφευγόντων για το ποσό των 4.000,00 ευρώ πρέπει να **απορριφθεί ως αναπόδεικτος**.

Επειδή κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Κατόπιν αυτών

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ, ενδικοφανούς προσφυγής των α) ΑΦΜ:....., β) ΑΦΜ:....., με την ιδιότητα του ως δικαστικός συμπαραστάτης για τον αδελφό του και γ) ΑΦΜ:..... και την αποδοχή της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος.

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

Χρήση 2007

Φόρος εισοδήματος: 12.320,00 ευρώ

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

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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).