



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 16/12/2015

Αριθμός απόφασης: 4740

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, ως νομίμου κληρονόμου της, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά των : α) **υπ' αριθμ.** Οριστικής Πράξης διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2004 και β) **υπ' αριθμ.** Οριστικής Πράξης διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2005 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις : α) **υπ' αριθμ.** Οριστική Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2004 και β) **υπ' αριθμ.** Οριστική Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου

της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2005, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, ως νομίμου κληρονόμου της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' **αριθμ.** Οριστική Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2004 καταλογίσθηκε σε βάρος της αποβιώσασας ελεγχόμενης κύριος φόρος ποσού 393.229,15 €, πλέον 471.874,98 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικό ποσό 865.104,13 €.

β) Με την υπ' **αριθμ.** Οριστική Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2005 καταλογίσθηκε σε βάρος της αποβιώσασας ελεγχόμενης κύριος φόρος ποσού 252.435,70 €, πλέον 302.922,84 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικό ποσό 555.358,54 €.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου που αναφέρονται στην από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος εφαρμογής των διατάξεων του ν.2238/94, της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ.

Αιτία διενέργειας ελέγχου **στην αποβιώσασα ελεγχόμενη**, **ΑΦΜ**, αποτέλεσε η υπ' αριθμ. διαβιβασθείσα πληροφοριακή έκθεση ελέγχου από την Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (ΣΔΟΕ) προς την Δ.Ο.Υ., η οποία την διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. λόγω αρμοδιότητας, και η οποία αποτελεί και αναπόσπαστο μέρος της συμπροσβαλλόμενης έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ.

Συγκεκριμένα στα πλαίσια της με αριθμ.πρωτ. εισαγγελικής παραγγελίας προς τον Προϊστάμενο της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων του ΣΔΟΕ διενεργήθηκε έλεγχος στην κίνηση τραπεζικών λογαριασμών (όπως αυτοί προέκυψαν από τα στοιχεία της δικογραφίας) και συγκεκριμένα του υπ' αριθμ. λογαριασμού της προκειμένου να διασταυρωθεί η πληροφορία που προέκυπτε από τα στοιχεία της δικογραφίας ότι ο εν λόγω λογαριασμός ήταν αποδέκτης εμβασμάτων από την η οποία είχε στην Ελλάδα την, «.....» της οποίας αντιπρόεδρος ΔΣ και μέλος ΔΣ είχε διατελέσει η ελεγχόμενη.

Μετά από αλληλογραφία του ΣΔΟΕ με την προέκυψε ότι συνδικαιούχοι του εν λόγω λογαριασμού ήταν η αποβιώσασα ελεγχόμενη και ο προσφεύγων και υιός της, ΑΦΜ και πρόκειται για λογαριασμό REPOS με έναρξη την και λήξη την Επιπλέον η τράπεζα ενημέρωσε ότι η εκτός από τον λογαριασμό αυτό τηρούσε και τους υπ' αριθμ. και τραπεζικούς λογαριασμούς με συνδικαιούχους στους δύο πρώτους αναφερόμενους, τον προσφεύγοντα, την μητέρα του (ελεγχόμενη) και την αδελφή του και στον τρίτο τον προσφεύγοντα και την μητέρα του. Από την επεξεργασία των λογαριασμών προέκυψε ότι σε αυτούς πραγματοποιούνταν μεταφορές ποσών από λογαριασμούς του συζύγου της ελεγχόμενης, καταθέσεις μετρητών, καταθέσεις επιταγών-εμβασμάτων από την και πιστώσεις εμβασμάτων από την εταιρεία

Από το σύνολο των κινήσεων των ερευνούμενων λογαριασμών εντοπίστηκαν οι πρωτογενείς καταθέσεις και ο έλεγχος αξιολογώντας τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν με το υπόμνημα που υπέβαλε ο συνδικαιούχος των λογαριασμών αυτών και υιός της ελεγχόμενης καθώς και τα στοιχεία που προέκυψαν από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση «.....», διαπίστωσε ότι για ορισμένες τραπεζικές κινήσεις (πρωτογενείς καταθέσεις-πιστώσεις) των υπ' αριθμ., και τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος με συνδικαιούχους στους δύο πρώτους αναφερόμενους τον προσφεύγοντα, την μητέρα του και την αδελφή του και στον τρίτο τον προσφεύγοντα και την μητέρα αυτού, πρόκειται για απόκρυψη φορολογητέας ύλης καθώς ο προσφεύγων δεν απέδειξε είτε την φορολόγηση είτε την απαλλαγή από κάθε φορολογία των ποσών αυτών. Συγκεκριμένα διαπιστώθηκε :

- **στο οικονομικό έτος 2003:** απόκρυψη φορολογητέας ύλης που αναλογεί στην αποβιώσασα ελεγχόμενη (καθόσον οι ως άνω τραπεζικοί λογαριασμοί είναι κοινοί) ποσού **260.000,00 ευρώ**,
- **στο οικονομικό έτος 2004:** απόκρυψη φορολογητέας ύλης που αναλογεί στην αποβιώσασα ελεγχόμενη (καθόσον οι ως άνω τραπεζικοί λογαριασμοί είναι κοινοί) ποσού **1.180.806,21 ευρώ**,
- **στο οικονομικό έτος 2005:** απόκρυψη φορολογητέας ύλης που αναλογεί στην αποβιώσασα ελεγχόμενη (καθόσον οι ως άνω τραπεζικοί λογαριασμοί είναι κοινοί) ποσού **630.560,53 ευρώ**,

Βασισμένη στην ως άνω πληροφοριακή έκθεση του ΣΔΟΕ η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προέβη στην έκδοση της υπ' αριθμ. εντολής μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και στα πλαίσια των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013 συνέταξε σημειώματα διαπιστώσεων τα οποία επιδόθηκαν στους και στις και αντίστοιχα ως νόμιμους κληρονόμους της αποβιώσασας ελεγχόμενης. Επί του εν λόγω σημειώματος ο προσφεύγων και η υπέβαλαν τα με αριθμ.πρωτ. και υπομνήματα στα οποία ισχυρίστηκαν ότι :

α) Στο οικ. έτος 2004 πραγματοποιήθηκαν στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό της τρία (3) εμβάσματα από την εταιρεία συνολικής αξίας **900.920,36 ευρώ** που αφορούσαν την εταιρεία «.....» και στο οικ. έτος 2005 πραγματοποιήθηκαν τέσσερα (4) εμβάσματα στον ίδιο λογαριασμό συνολικού ποσού **691.663,93 ευρώ** που αφορούσαν σε και καταχωρήθηκαν στα βιβλία της εταιρείας «.....» με πίστωση στους λογαριασμούς εσόδων και χρέωση στους λογαριασμούς των μετόχων (προσφεύγων) και (λογ.33). Τα εν λόγω ποσά εμβάζονταν απευθείας από τον αλλοδαπό οίκο στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της όπως αναφέρεται και στο από πρακτικό Δ.Σ. Για τα εν λόγω ποσά ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έχει καταβληθεί χαρτόσημο δοσοληπτικών λογαριασμών.

β) Στο οικ. έτος 2004 καταθέσεις στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό της συνολικού ποσού 1.064.025,40 ευρώ και στο οικ. έτος 2005 καταθέσεις στον ίδιο τραπεζικό λογαριασμό συνολικού ποσού 419.457,12 ευρώ οι οποίες πραγματοποιήθηκαν από τον δεν συνιστούν απόκρυψη φορολογητέας ύλης αλλά ρευστοποίηση επενδυτικών προϊόντων του αποβιώσαντος πατρός του,, την διαχείριση των οποίων ασκούσε ο χρηματιστηριακός και επενδυτικός σύμβουλος

γ) Στο οικ. έτος 2003 καταθέσεις στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό της συνολικού ποσού **520.000 ευρώ** και στο οικ. έτος 2004 καταθέσεις στον ίδιο λογαριασμό συνολικού ποσού **440.000,00 ευρώ** δεν συνιστούν απόκρυψη φορολογητέας ύλης καθόσον τα χρήματα αυτά αφορούν μέρος των χρηματικών διαθεσίμων της «.....» για την φύλαξη των οποίων είχε δοθεί μεταξύ άλλων η δυνατότητα φύλαξης αυτών σε ατομικό λογαριασμό ή θυρίδα της μητέρας του προσφεύγοντος

Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου ο έλεγχος επί των ανωτέρω ισχυρισμών των σημειωμάτων διαπιστώσεων αναφέρει αντιστοίχως τα εξής:

α)Ο έλεγχος θεώρησε τους ισχυρισμούς της περίπτωσης (α) αναπόδεικτους καθόσον δεν προσκομίσθηκε κανένα νέο έγγραφο για την αντίκρουση του πορίσματος του Ελέγχου του ΣΔΟΕ στο οποίο αναφέρεται ότι τα εν λόγω επτά (7) εμβάσματα συνολικού ποσού **1.592.584,29 ευρώ** δεν βρέθηκαν καταχωρημένα στους αντίστοιχους λογαριασμούς λογιστικής της εταιρείας «.....».

β)Τον εν λόγω (β) ισχυρισμό ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε καθόσον από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει η ρευστοποίηση επενδυτικών προϊόντων καθώς επίσης δεν αποδεικνύεται και η σχέση του με τον πατέρα του προσφεύγοντος γεγονός που θα χαρακτήριζε τα χρηματικά αυτά ποσά ως κληρονομία.

γ)Ο έλεγχος ως προς τον (γ) ισχυρισμό, λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα στοιχεία (το από πρακτικό ΔΣ, αναλυτικά καθολικά των δοσοληπτικών λογαριασμών 33.09 της εταιρείας «..... » καθώς και την από έκθεση τακτικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου του) αποδέχθηκε τον εν λόγω ισχυρισμό του προσφεύγοντος.

Κατόπιν αυτών ο έλεγχος από την Δ.Ο.Υ. διαπίστωσε τελικώς τα εξής :

-στο οικονομικό έτος 2004 : αποκρυσταλλώσεως φορολογητέα ύλη που αναλογεί στην αποβιώσασα ελεγχόμενη (καθόσον οι ως άνω τραπεζικοί λογαριασμοί είναι κοινοί) ποσού **982.472,88 ευρώ**, η οποία λογίζεται ως προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ.3 του ν.2238/1994 όπως αναθεωρήθηκε με το άρθρ.15 του ν.3888/2010 ,

-στο οικονομικό έτος 2005 : αποκρυσταλλώσεως φορολογητέα ύλη που αναλογεί στην αποβιώσασα ελεγχόμενη (καθόσον οι ως άνω τραπεζικοί λογαριασμοί είναι κοινοί) ποσού **630.560,53 ευρώ**, η οποία λογίζεται ως προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ.3 του ν.2238/1994 όπως αναθεωρήθηκε με το άρθρ.15 του ν.3888/2010.

Ο προσφεύγων ενεργών ως νόμιμος κληρονόμος της αποβιώσασας ελεγχόμενης, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή του, να επενεξασθεί η νομιμότητα και η ορθότητα των προσβαλλόμενων πράξεων, να διαταχθεί η ακύρωση και η εξαφάνιση, άλλως η τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων και κάθε άλλης συναφούς, προγενέστερης ή μεταγενέστερης, πράξης ή παράλειψης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Παραγραφή του δικαιώματος για επιβολή φόρων και προστίμων.

Σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις περί παραγραφής του άρθρου 84 του ν.2238/1994, του άρθρου 57 του ν.2859/2000, το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή σε βάρος του φόρο για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2003 και 01/01-31/12/2004 υπέπεσε σε παραγραφή, δεδομένου ότι οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής καταλαμβάνουν μόνο τις περιπτώσεις που το πρώτον η παραγραφή έληγε στις αναφερθείσες σε αυτές ημερομηνίες και δεν αφορούν τις υπό κρίση χρήσεις 2003 και 2004 (σχετ.24/2013 Αποφ.Διοικητικού Εφετείου Χανίων). Συνεπώς οι σχετικές πράξεις για τις διαχειριστικές περιόδους 2003 και 2004 θα έπρεπε να είχαν κοινοποιηθεί μέχρι 30/06/2010 και 31/12/2011, ενώ οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την 15/06/2015.

2. Έλλειψη αιτιολογίας προσβαλλόμενων πράξεων.

Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 28 παρ.2 και 64 του ν.4174/2013 και του άρθρου 17 παρ.1 και 2 του Κώδικα διοικητικής διαδικασίας(ν.2690/1999) η έκθεση ελέγχου που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Κατά πλήρη παραβίαση των ανωτέρω ο έλεγχος απέρριψε ανατιολόγητα τους ισχυρισμούς που προέβαλε με το υπόμνημά του. Συγκεκριμένα ο έλεγχος θεώρησε ανατιολόγητα απόκρυψη φορολογητέας ύλης στα οικ.έτη 2004 (χρήση 2003) και 2005 (χρήση 2004) τα επτά (7) εμβάσματα συνολικού ποσού **1.592.584,29 ευρώ** που πραγματοποιήθηκαν στον υπ'αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό της από την εταιρεία καθόσον τα εν λόγω εμβάσματα συνιστούν τα οποία καταχωρήθηκαν στα βιβλία της εταιρείας «.....» (εγγραφές ισολογισμών) τα έτη 2003 και 2004 με πίστωση στους

λογαριασμούς και χρέωση στους λογαριασμούς των μετόχων και (λογ.33). Τα εν λόγω ποσά εμβάζονταν απευθείας από τον αλλοδαπό οίκο στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της όπως αυτό αναγνωρίστηκε με το από πρακτικό ΔΣ της εταιρείας «.....». Προς επίρρωση του ισχυρισμού του αναφέρει επιπλέον ότι για το ποσό που εμφανίζονταν στους δοσοληπτικούς λογαριασμούς της εταιρείας έχει καταβληθεί χαρτόσημο, τις δηλώσεις του οποίου είχε προσκομίσει και στον έλεγχο.

Επίσης ο έλεγχος αναιτιολόγητα θεώρησε απόκρυψη φορολογητέας ύλης καταθέσεις στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό της στην χρήση 2003 (οικ. έτος 2004) συνολικού ποσού 1.064.025,40 ευρώ και στην χρήση 2004 (οικ. έτος 2005) καταθέσεις στον ίδιο τραπεζικό λογαριασμό συνολικού ποσού 419.457,12 ευρώ που πραγματοποιήθηκαν από τον καθόσον συνιστούν ρευστοποίηση επενδυτικών προϊόντων του αποβιώσαντος πατρός του,, την διαχείριση των οποίων ασκούσε ο χρηματιστηριακός και επενδυτικός σύμβουλος,

Α) Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου

Επειδή στο άρθρο 66§11 εδάφιο 1^ο του ν 4174/2013 ορίζεται ότι:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προΐσχύουσες 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.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του ν. 2238/94:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο τη πενταετίας.».

Επειδή η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους 01/01/2001- 31/12/2004 παρατάθηκε ως ακολούθως:

- μέχρι την 31/12/2008, με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006,
- μέχρι την 31/12/2009, με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 3697/2008,
- μέχρι την 30/06/2010, με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 3790/2009,
- μέχρι την 31/12/2010, με τις διατάξεις του άρθρου 82 του ν. 3842/2010,
- μέχρι την 31/12/2011, με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 3888/2010,
- μέχρι την 31/12/2012, με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ.2 του ν.4002/2011, και
- μέχρι την 31/12/2013, με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 4098/2012.

Επειδή 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.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου,

β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή

γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή

δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του Ν. 3728/2008 (Α'258).

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.».

Επειδή στο άρθρο 84§4 (όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.6 του άρθρου 13 του ν.3522/2006 (ΦΕΚ, Α276) και ισχύει σύμφωνα με την περίπτ.ιγ' του άρθρου 39 του ιδίου νόμου από 22.12.2006 του ως άνω νόμου αναφέρεται ότι:

«4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, 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.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή εν προκειμένω στην αποβιώσασα ελεγχόμενη, ΑΦΜ, στα πλαίσια της με αριθμ.πρωτ.εισαγγελικής παραγγελίας προς τον Προϊστάμενο της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων του ΣΔΟΕ, εκδόθηκε η υπ'αριθμ. εντολή επεξεργασίας τραπεζικών λογαριασμών και διενεργήθηκε έλεγχος από το ΣΔΟΕ, στην κίνηση τραπεζικών λογαριασμών (όπως αυτοί προέκυψαν από τα στοιχεία της δικογραφίας) και συγκεκριμένα του υπ'αριθμ. λογαριασμού της προκειμένου να διασταυρωθεί η πληροφορία που προέκυπτε από τα στοιχεία της δικογραφίας ότι ο εν λόγω λογαριασμός ήταν αποδέκτης εμβασμάτων από την η οποία είχε στην Ελλάδα την, «.....» της οποίας αντιπρόεδρος ΔΣ και μέλος ΔΣ είχε διατελέσει η αποβιώσασα ελεγχόμενη.

Επειδή βάσει της σχετικής υπ'αριθμ. πρωτ. πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ, η οποία διαβιβάσθηκε μέσω της Δ.Ο.Υ. στην Δ.Ο.Υ. λόγω αρμοδιότητας και έλαβε αριθμ.πρωτ., στην οποία διαπιστώθηκε ότι συντρέχουν για την αποβιώσασα ελεγχόμενη προϋποθέσεις προσαύξησης περιουσίας του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994 και θεωρήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ.2

του ν.2238/1994 ως νέο-συμπληρωματικό στοιχείο, εκδόθηκε η υπ'αριθμ. εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για την περίοδο 01/01/2001-31/12/2004 και συντάχθηκε η από οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος .

Επειδή εν συνεχεία, εκδόθηκαν από την Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2004 και η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2005, των οποίων η κοινοποίηση έγινε στις **22.06.2015** στον προσφεύγοντα ως νόμιμο κληρονόμο της αποβιώσασας ελεγχόμενης, ΑΦΜ, ήτοι μέσα στην προθεσμία παραγραφής που ορίζουν οι προαναφερθείσες ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής και παρατάσεων αυτής, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Β) Ως προς τον ισχυρισμό περί ελλείψεως αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων

Επειδή στην παραγρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όπως αυτό τροποποιήθηκε με την παραγρ. 3 του άρθρου 15 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 με τις παρ. 1, 2, 10 & 11 της ΠΟΛ. 1095/2011 εγκυκλίου διαταγής του Υπ. Οικονομικών 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 παραύγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

.....
10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. Ειδικά για τις περιπτώσεις εκείνες των φορολογουμένων, οι οποίοι επικαλούνται έσοδα από εισοδήματα τα οποία έχουν φορολογηθεί τεκμαρτά με βάση τις ισχύουσες διατάξεις και λοιπές περιπτώσεις, όπως αναφέρονται ενδεικτικά παραπάνω στην παράγραφο 6 και εφόσον αυτά αποδεικνύονται από άλλα στοιχεία, ακαθάριστα έσοδα, βιβλία, τιμολόγια κλπ., οι εν λόγω διατάξεις δεν εφαρμόζονται για προσαύξηση περιουσίας που προκύπτει πριν τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του νόμου.

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 εν προκειμένω στην αποβιώσασα ελεγχόμενη διενεργήθηκε έλεγχος από την Δ.Ο.Υ. Χολαργού κατόπιν της υπ'αριθμ. πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου από την Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος(ΣΔΟΕ). Στα πλαίσια του αρχικώς διενεργηθέντος ελέγχου από το ΣΔΟΕ κατόπιν εισαγγελικής παραγγελίας ζητήθηκε βάσει του άρθρου 88 του ν.3842/2010 η άρση του τραπεζικού απορρήτου για την αποβιώσασα ελεγχόμενη και ελέγχθηκαν οι τραπεζικές κινήσεις των υπ'αριθμ. και τραπεζικών λογαριασμών της Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. βασιζόμενος στις διαπιστώσεις της πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ και λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που προέκυψαν κατά τις ελεγκτικές διαδικασίες που διενήργησε σύμφωνα με την εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της εν λόγω Δ.Ο.Υ., διαπίστωσε ότι για τις παρακάτω τραπεζικές καταθέσεις συντρέχουν προϋποθέσεις προσαύξησης περιουσίας καθόσον ο προσφεύγων, ως νόμιμος κληρονόμος της δεν τις αιτιολόγησε πλήρως και επαρκώς:

Τράπεζα	Αριθμός λογ/μού	Αριθμός συνδικαιούχων	Ημ/νία	Κατάθεση		Απόκρυψη φορολογητέας ύλης που αναλογεί στην
.....		2	.....	483.469,74	(1)	241.734,87
.....		2	.....	203.600,00	(2)	101.800,00
.....		2	.....	400.000,00	(2)	200.000,00
.....		2	.....	249.512,98	(1)	124.756,49
.....		2	.....	137.312,70	(2)	68.656,35
.....		2	.....	137.312,70	(2)	68.656,35
.....		2	.....	185.800,00	(2)	92.900,00
.....		2	.....	167.937,64	(1)	83.968,82
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΤΗΝ ΧΡΗΣΗ 2003 (ΟΙΚ.ΕΤΟΣ 2004)				1.964.945,76		982.472,88
.....		2	.....	259.515,34	(1)	129.757,67
.....		2	.....	143.645,10	(2)	71.822,55
.....		2	.....	150.000,00	(2)	75.000,00
.....		2	.....	150.000,00		75.000,00
.....		2	.....	126.790,47	(1)	63.395,24
.....		2	.....	125.812,02	(2)	62.906,01
.....		2	.....	120.078,21	(1)	60.039,11
.....		2	.....	185.279,91	(1)	92.639,96
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΤΗΝ ΧΡΗΣΗ 2004 (ΟΙΚ.ΕΤΟΣ 2005)				1.261.121,05		630.560,53

Επειδή ο προσφεύγων, ενεργών ως νόμιμος κληρονόμος της αποβιώσασας ελεγχόμενης, με το υπ'αριθμ. υπόμνημά του σε απάντηση του υπ'αριθμ.... Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αλλά και με την υπό κρίση προσφυγή για τις ως άνω τραπεζικές καταθέσεις προβάλλει τους εξής ισχυρισμούς :

α) Οι τραπεζικές καταθέσεις με την ένδειξη (1) του ανωτέρω πίνακα συνολικής αξίας **900.920,36 €** στην χρήση 2003 (οικ.έτος 2004) και **691.663,93 €** στην χρήση 2004 (οικ.έτος 2005) αποτελούν

εμβάσματα που πραγματοποιήθηκαν στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό από την εταιρεία και αφορούν οι οποίες καταχωρήθηκαν στα βιβλία της εταιρείας «.....» με πίστωση στους λογαριασμούς και χρέωση στους λογαριασμούς των μετόχων (προσφεύγων) και (λογ.33).

β) Οι τραπεζικές καταθέσεις σε διαταγή, με την ένδειξη (2) του ανωτέρω πίνακα, συνολικής αξίας **1.064.025,40 €** στην χρήση 2003 (οικ.έτος 2004) και **419.457,12 €** στην χρήση 2004 (οικ.έτος 2005) αφορούν σε ρευστοποιήσεις επενδυτικών προϊόντων του αποβιώσαντος πατέρα του προσφεύγοντος,, των οποίων την διαχείριση ασκούσε ο χρηματιστηριακός και επενδυτικός σύμβουλος του πατέρα του και εν συνεχεία της μητέρας του,

Επειδή σχετικά με τον **(α)** προβαλλόμενο ισχυρισμό, στην υπ' αριθμ. πληροφοριακή έκθεση ελέγχου από την Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (ΣΔΟΕ) και συγκεκριμένα στο κεφ. «ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» αναφέρεται ότι : «Την συνεργείο ελέγχου της υπηρεσίας μας, στα πλαίσια της εισαγγελικής παραγγελίας διενήργησε έλεγχο στην έδρα της επιχείρησης Κατά τον έλεγχο διερευνήθηκε μεταξύ άλλων εάν στα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης υπήρχαν καταχωρήσεις σχετικές με τα (7) εμβάσματα από την που πιστώνονται στο λογαριασμό της με αριθμό από 29/04/2003 έως 29/09/2004, συνολικού ποσού **1.592.584,29€**. Τα εμβάσματα αυτά **δεν βρέθηκαν** καταχωρημένα στους αντίστοιχους λογαριασμούς λογιστικής της εταιρείας».

Επειδή ο προσφεύγων τόσο κατά την διαδικασία της κλήσης προς ακρόαση από το Σ.Δ.Ο.Ε., όσο και με την διαδικασία του άρθρου 28 του ν.4174/2013 που ακολουθήθηκε από την Δ.Ο.Υ., αλλά και στο ενδικοφανές στάδιο με την υπό κρίση προσφυγή, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αντικρούει την ως άνω διαπίστωση του ελέγχου του ΣΔΟΕ και να αποδεικνύει την καταχώρηση των εν λόγω εμβασμάτων στα λογιστικά βιβλία της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, και την συσχέτιση αυτών με αντίστοιχα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία και σχετικά παραστατικά εισπράξεων της εν λόγω εταιρείας. Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή σχετικά με τον **(β)** προβαλλόμενο ισχυρισμό περί καταθέσεων που αφορούν σε ρευστοποίηση επενδυτικών προϊόντων του πατέρα του προσφεύγοντος από τον, ο προσφεύγων επίσης τόσο στα πλαίσια του ελέγχου και όσο και με την υποβληθείσα προσφυγή, δεν προσκόμισε κανένα παραστατικό στοιχείο που να τεκμηριώνει τον ισχυρισμό του, όπως πινακίδια αγοράς – πώλησης στα οποία απεικονίζονται οι σχετικές πράξεις ρευστοποίησης, βεβαίωση χρηματιστηριακής εταιρίας – χρηματιστηρίου, δήλωση απόδοσης του οικείου φόρου. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται καθόσον δεν αποδεικνύεται.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα νέο στοιχείο και όλα τα στοιχεία του φακέλου που έχει διαβιβασθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή στην Υπηρεσία μας έχουν ληφθεί υπόψη από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την έκδοση των προβαλλόμενων πράξεων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, ως νομίμου κληρονόμου της, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου-ελεγχόμενης καταλογιζόμενο ποσό φόρου με βάση την παρούσα απόφαση :

Οικον. έτος 2004

Διαφορά φόρου	393.229,15 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	471.874,98 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	865.104,13 €

Οικον. έτος 2005

Διαφορά φόρου	252.435,70 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	302.922,84 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	555.358,54 €

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
α/α
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).