



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 20-02-2017

Αριθμός απόφασης:1545

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

γ. Του άρθρου 59 του Π.Δ. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών»

δ. Του άρθρου 6 της αριθ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 ΚΑΙ 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων 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).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 21-10-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουτουκαι τηςκατοίκου, (ΑΦΜ) και της συζύγου τουτου, κατοίκου, (ΑΦΜ), κατά:

Α. Της υπ' αριθμό/29-08-2016 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).

Β. Της υπ' αριθμό/29-08-2016 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),.

Γ. Της υπ' αριθμό/29-08-2016 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).

Δ. Της υπ' αριθμό/29-08-2016 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).

Ε. Της υπ' αριθμό/29-08-2016 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).

ΣΤ. Της υπ' αριθμό/29-08-2016 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).

Ζ. Της υπ' αριθμό/29-08-2016 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).

Η. Της υπ' αριθμό/29-08-2016 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).

Θ. Της υπ' αριθμό/29-08-2016 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).

Ι. Της υπ' αριθμό/29-08-2016 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).

ΙΑ. Της υπ' αριθμό/29-08-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Αθηνών, για το οικονομικό έτος 2012 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2011 έως 31-12-2011).

ΙΒ. Της υπ' αριθμό/29-08-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων Ν. 3758/2009, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Αθηνών, για το οικονομικό έτος 2008.

ΙΓ. Της υπ' αριθμό/29-08-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν. 3986/2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Αθηνών, για το οικονομικό έτος 2011.

ΙΔ. Κάθε συναφούς προς τις ανωτέρω πράξεως ή παραλείψεως της διοικήσεως.

5. Τις παραπάνω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 29/08/2016 σχετική Έκθεση Ελέγχου

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του 1^{ου} τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21-10-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του τουτουκαι της συζύγου τουτου, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοιν/ση 22-09-2016) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των

υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η διαφορά φόρου εισοδήματος, έκτακτης εισφοράς και εισφοράς αλληλεγγύης καταλογίστηκε από τον προϊστάμενο του ΚΕ.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 29/08/2016 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	29/08/2016	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01– 31/12/2000	204.983,75	86.625,45	103.950,54	190.575,98
2	29/08/2016	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01– 31/12/2001	6.770,00	272,26	326,71	598,98
3	29/08/2016	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01– 31/12/2002	38.201,45	12.648,71	15.178,45	27.827,16
4	29/08/2016	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01– 31/12/2003	112.500,00	43.525,86	52.231,03	95.756,89
5	29/08/2016	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01– 31/12/2004	22.482,48	4.988,22	5.985,86	10.974,08

6	.....	29/08/2016	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01– 31/12/2005	1.526,75	0	0	0
7	.....	29/08/2016	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ	1/01– 31/12/2006	48.583,25	15.540,44	18.648,53	34.188,97
8	.....	29/08/2016	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01– 31/12/2007	238.556,50	90.316,47	108.379,76	198.696,23
9	.....	29/08/2016	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01– 31/12/2008	2.228,25	0	0	0
11	.....	29/08/2016	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ	1/01– 31/12/2010	238.970,66	97.976,58	117.571,90	215.548,48
12	.....	29/08/2016	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ./ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥ ΗΣ	1/01– 31/12/2011	75.000,00	26.267,27	28.718,00	54.985,27
						2.450,73		2.450,73
13	.....	29/08/2016	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. ΕΚΤΑΚΤΗΣ .ΕΙΣΦ. Ν.3758/200 9	1/01– 31/12/2007	238.556,50	5.000,00	6.000,00	11.000,00

14	.....	29/08/2016	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΕΙΣΦ. ΑΛΛΗΛ ΆΡΘ. 29 Ν.3986/201 1	1/01– 31/12/2010	238.914,62	10.050,98	12.061,18	22.112,16
			ΣΥΝΟΛΟ		1.467.274,21	395.662,97	469.051,96	864.714,93

Οι διαφορές προέκυψαν κατόπιν ελέγχου τραπεζικών καταθέσεων (CD) που διενεργήθηκε από τον Προϊστάμενο του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. (και τους ορισμένους από αυτόν υπαλλήλους), στην συνέχεια της με αρ. ΑΒΜ...../2013 εισαγγελικής παραγγελίας.

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 2008.

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...../2013 εισαγγελική παραγγελία του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος ενώ οι προσβαλλόμενες πράξεις εξεδόθησαν την 29-08-2016 , δηλαδή σε χρόνο που απέχει του τριμήνου από τη διαπίστωση των δήθεν τελεσθεισών παραβάσεων.

Καταλήγουν ότι, οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτέες 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 καταρτίσθηκε 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 αναιτιολόγητα 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 μαθηματικός και λογικός 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 μαθηματικός και λογικός 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 αφείρεσε τα νομίμως φορολογηθέντα εισοδήματα του πατέρα μου, των αδελφών της δεύτερης από εμάς. Ακολουθώντας, 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 κατάλογο 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 λογαριασμού, 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 δημοσιεύσεώς του, τούτέστιν, 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 ανατιολογήτως 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.

Ισχυρίζονται ότι οι φερόμενες «συναλλαγές» δεν μπορούν να θεωρηθούν εισόδημα καθώς υπερκαλύπτονται από τα δηλωθέντα και νομίμως φορολογηθέντα εισοδήματά τους.

8^{ος} Λόγος:

Ισχυρίζονται ότι ο έλεγχος υπέπεσε σε παράβαση της αρχής της αναλογικότητας, διότι, 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.

Ισχυρίζονται παραγραφή για την επιβολή πρόσθετων φόρων του άρθρου 1 & 2 του ν.2523/1997 λόγω του ότι αποτελούν διοικητική κύρωση.

9^{ος} Λόγος:

Οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι είναι μη νόμιμη η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω περαιώσης των επιδίκων χρήσεων σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1144/99, του Ν. 2992/02, των Ν. 3259/04 και 3296/04, του Ν. 3888/2010 και του Ν. 4002/2011.

10^{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 ελικρίνειας και ακρίβειας των φορολογικών τους δηλώσεων όλων των ετών.

Ζητούν εφαρμογή των επιεικέστερων διατάξεων.

Επί του 1^{ου} λόγου (παραγραφή)

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. ».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 87 Ν 4316/2014 ορίζεται ότι «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεων διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών, η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης. ».

Επειδή με την παρ. 6 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι «6. Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του.»

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 στους προσφεύγοντες στην συνέχεια της με αρ./2-12-2015 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η οποία εκδόθηκε κατόπιν της υπ' αριθμό ΑΒΜ...../2013 παραγγελίας του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού

Εγκλήματος, το οποίο περιέχει δεδομένα τραπεζικών λογαριασμών των προσφευγόντων χρήσεων 2000 έως 2012.

Κατά συνέπεια νόμω αβάσιμα ισχυρίζονται οι προσφεύγοντες 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 με αρ./2-12-2015 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 δέκατη 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 των προσφευγόντων διενεργείται στην συνέχεια της με αρ. ABM...../2013 εισαγγελικής παραγγελίας και της με αρ./2-12-2015 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, η με ABM...../2013 εισαγγελική παραγγελία και η με αρ./2-12-2015 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 ενδεδειγμένης, 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./2-12-2015 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.4174/2013 «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, εγγραφών, αρχείων ή στοιχείων. Εν προκειμένω

οι προσφεύγοντες προσκόμισαν αντιρρήσεις κατόπιν του αριθ. /10-6-2016 Σημειώματος Διαπιστώσεων, ενώ δεν ανταποκρίθηκαν επί του με αρ..... /08-04-2016 αιτήματος παροχής πληροφοριών που της κοινοποίησε ο έλεγχος, εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν.4174/2013, συνεπώς, δεν ετέθη θέμα διασφάλισης αποδεικτικής αξίας εγγράφων που προσκομίστηκαν τον έλεγχο, ούτε βεβαίως 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 των προσφευγόντων ότι ο έλεγχος εντελώς εσφαλμένα και ανατιολόγητα ΔΕΝ έλαβε υπόψη του τα ποσά των μετοχών των, ποσά για τα οποία προσκομίστηκαν επίσημα έγγραφα. Με το με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΜΠ 25-7-2016 δελτίο πληροφοριών προς το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (επ' ευκαιρία εξέτασης για τα ίδια ποσά υπόθεσης της) ζητήθηκαν τα ισχυριζόμενα από τους εκεί 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 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 (ΔΕΔ) 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 Από τη 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. Ως προς τον ισχυρισμό περί μη λήψης υπόψη τόκων καταθέσεων, ο ισχυρισμός είναι αόριστος και πρέπει να απορριφθεί καθώς δεν συνοδεύεται από σχετική βεβαίωση του πιστωτικού ιδρύματος, δεν αναφέρεται σε συγκεκριμένο ποσό και έτος, ενώ, δεν διευκρινίζεται εάν το ισχυριζόμενο ποσό είναι δηλωμένο, τους συνδικαιούχους των λογαριασμών κλπ.

- Σχετικά με τον ισχυρισμό των προσφευγόντων ότι δεν έγινε δεκτή η μεταφορά ποσού 13.752,13 ευρώ, ούτε και η μεταφορά ποσού 300.000 ευρώ. Με το με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΜΠ 25-7-2016 δελτίο πληροφοριών προς το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επ' ευκαιρία εξέτασης για τα ίδια ποσά υπόθεσης της ζητήθηκε να διευκρινιστεί, οι ισχυριζόμενες μεταφορές ποσών 13.752,13 ευρώ και 300.000,00 ευρώ (χωρίς να αναφέρεται χρονολογία), τότε διενεργήθηκαν, ακόμα να μας διευκρινιστεί μεταξύ άλλων εάν προκύπτει ότι εντολέας μεταφοράς ήταν ο Βαθυπέτρου Αντώνιος (πατέρας της προσφεύγουσας), σε αυτή την περίπτωση ζητήθηκε να ελεγχθεί τον χρόνο εκείνο η ικανότητα δωρεάς του Βαθυπέτρου (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) 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 τουΒαθυπέτρου 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, όμως από μη ευκρινές έγγραφο προκύπτει μάλλον η χρέωση του με αρ.λογαριασμού της τράπεζας 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 λογαριασμούμε το ποσό των 300.000,00 δολ. ΗΠΑ, ενώ την ίδια ημέρα από μη ευκρινές έγγραφο προκύπτει χρέωση του λογαριασμούμε το ποσό των 300.000,00 δολ. ΗΠΑ. Επειδή ο λογαριασμόςδεν 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/1994 όπως ερμηνεύτηκαν νομολογιακά με την με αρ./2016 απόφαση του Σ.τ.Ε. ελλείπει «άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο», σύμφωνα με την με αρ. Αρ.Πρωτ. ΔΕΑΦ Α'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 την 30-5-2011 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 τον προσφεύγοντα, 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 (βλ σελ. 17 έκθεσης ελέγχου).

- Σχετικά με τον ισχυρισμό των προσφευγόντων 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.ΕΜΠ 25-7-2016 δελτίο πληροφοριών προς το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επ' ευκαιρία εξέτασης για τα ίδια ποσά υπόθεσης της 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 στη θέση «.....» του Δήμου στο οποίο ο προσφεύγων κατείχε το 1/3 εξ' αδιαίρετου. Το οικόπεδο πουλήθηκε έναντι δηλωθέντος τιμήματος 230.000,00ευρώ με το με αρ. συμβολαίου/23-7-2008 της συμβολαιογράφου και 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, χωρίς να προκύπτει πως παραδόθηκε το τίμημα στους πωλητές (μετρητά , επιταγή).

Το τίμημα δηλώθηκε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2009 και ελήφθη υπόψη από την υπηρεσία του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κατά τον σχηματισμό κεφαλαίου (σελ. 45 έκθεσης). Το τίμημα δεν κατατέθηκε στους λογαριασμούς που ήταν σε γνώση του ελέγχου και εξετάστηκαν. Οι δε καταλογισθείσες πιστώσεις δεν συσχετίζονται, τουλάχιστον αμέσως με την εν λόγω πώληση ούτε ο προσφεύγων ισχυρίστηκε συγκεκριμένα ποσά καταθέσεων έγιναν από το τίμημα αυτό δείχνοντας τον τρόπο είσπραξής του. Συγκεκριμένα ο έλεγχος αναφέρει στην Υπόθεση της, για το ίδιο ποσό ότι, δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο σχετικά με τον τρόπο είσπραξης του τιμήματος από την πώληση του ακινήτου και ειδικότερα επιταγή της, οπισθογράφηση αυτής, μεταφορά του ποσού σε λογαριασμό των πωλητών, ούτε προκύπτει 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, εδύνατο να κατατίθεται τμηματικά σε διάφορες ημερομηνίες στους ελεγχθέντες λογαριασμούς. Επειδή δεν γίνεται σύνδεση καμίας κατάθεσης με το συγκεκριμένο έσοδο (που του αναλογεί), ο ισχυρισμός είναι αόριστος και πρέπει να απορριφθεί ως προς το μέρος της δικαιολόγησης προσαύξησης περιουσίας που του καταλογίστηκε. Ακόμα από το ίδιο έγγραφο προκύπτει ότι η πώληση των αναφερομένων μετοχών της «.....» διενεργήθηκε το έτος 1989. Από τα αναφερόμενα στοιχεία δεν προκύπτει πως συνδέονται τα κατατεθειμένα ποσά που καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας με την εν λόγω πώληση.

- Ως προς την ισχυριζόμενη μη λήψη υπόψη των αναλήψεων από τους λογαριασμούς των προσφευγόντων, ο ισχυρισμός είναι πάλι αόριστος διότι δεν αναφέρονται από τους προσφεύγοντες συγκεκριμένες αναλήψεις χρηματικών ποσών που 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'/ Αθήνα, 5 Νοεμβρίου 2015 εγγράφου της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Γ.Γ.Δ.Ε.

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

- Επειδή στον έλεγχο πρωτογενών καταθέσεων, το αποκρυβέν εισόδημα προσδιορίζεται με βάση την διαπιστωθείσα δυνατότητα κατάθεσης, η οποία επί ανωνύμων ή καταθέσεων από τον ίδιο τον προσφεύγοντα συμπίπτει με κάθε ποσό που πραγματικά εισπράττεται σε μετρητά (και εν συνεχεία κατατίθεται), 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'), 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). Εν προκειμένω, δεν επισημαίνεται από τον προσφεύγοντα καμία ανάληψη ως δικαιολογητικό κατάθεσης. Ακόμα δεν συσχετίζεται κανένα κτηθέν με μετρητά εισόδημα με συγκεκριμένη κατάθεση ή καταθέσεις. Δεν επισημαίνεται καμία λάθος εκτίμηση «προθεσμιακής ή άλλου τραπεζικού προϊόντος» προκειμένου να διενεργηθεί σχετικός έλεγχος από την Υπηρεσία μας.

- Η ισχυριζόμενη «υποτίμηση εισοδημάτων», είναι αόριστη και δεν αποδεικνύεται καθώς από τον έλεγχο παρατίθενται τα βάσει δηλώσεων δεδομένα και όλα τα εισοδήματα κλπ ποσά

(από διάθεση περιουσιακών στοιχείων κλπ) που ελήφθησαν υπόψη (σελ. 37-40 έκθεσης). Εάν δε υπάρχουν εισοδήματα ή άλλα ποσά τα οποία εισπράχθηκαν αλλά δεν δηλώθηκαν, είτε επειδή δεν υπήρχε σχετική υποχρέωση, είτε επειδή παρέλειψαν οι προσφεύγοντες να δηλώσουν, αυτά έπρεπε να επισημανθούν στον έλεγχο ή με την ενδικοφανή προσφυγή και να προσκομισθούν τα δικαιολογητικά (κατόπιν της υποχρεωτικής κλήσης σε ακρόαση ΣτΕ 884/2016). Εν προκειμένω ο ισχυρισμός είναι αναπόδεικτος και αλυσιτελώς προβάλλεται, ενώ το βάρος της απόδειξης που πράγματι ανήκει στην φορολογική αρχή, συνίσταται εν προκειμένω στην απόδειξη της προσαύξησης της περιουσίας με τα στοιχεία κατέχει η φορολογική αρχή, χωρίς να την υποχρεώνει να μην προβαίνει σε καταλογισμό με την υπόθεση ότι μπορεί να υπάρχουν επιπλέον στοιχεία τα οποία δεν κατάφερε να ανακαλύψει.

- Βάσει της ΠΟΛ 1033/21-2-2013 που ορίζει ότι «Για τους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, το ποσό του εμβάσματος επιμερίζεται στους συνδικαιούχους καταρχήν ισομερώς και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο.», ο διαχωρισμός κατάθεσης ανά δικαιούχο βαρύνει τους προσφεύγοντες οι οποίοι δεν προσκόμισαν κανένα αποδεικτικό των ισχυρισμών τους. Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τους τραπεζικούς λογαριασμούς τους οποίους γνώριζε. Εάν δεν αποτελούν το σύνολο, οι προσφεύγοντες όφειλαν εφόσον τους επικαλούνται να προσκομίσουν τα σχετικά αποδεικτικά – κινήσεις τους.

- Ακόμα από την συνταχθείσα έκθεση (σελ 57) προκύπτει ότι έχουν εξαιρεθεί πιστώσεις σε σχέση με τα δηλωθέντα εισοδήματα, μεταφορές από λογαριασμούς, προθεσμιακές καταθέσεις κλπ.

- 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 ψήφισης 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'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 προσαύξή 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 (παραβαση 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, δυνάμει 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 αναγκαιών, 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...»

Οι προσφεύγοντες ενώ ισχυρίζονται ότι οι καταθέσεις χρημάτων δεν συνιστούν εισόδημα από άγνωστη πηγή, ωστόσο κατόπιν της με αρ./10-6-2016 κλήσης του ελέγχου για δικαιολόγηση τους (σημείωμα διαπιστώσεων) δεν προσκόμισαν στοιχεία για να στοιχειοθετήσουν τον ισχυρισμό τους αυτό, παρά αναφέρουν ότι υπάρχει αιτιολογία για μία εκάστη κατάθεση την οποία θα εκθέσουν. Ενώπιον της Υπηρεσίας μας ουδέν συγκεκριμένο στοιχείο υπέβαλλαν (βλέπε εξέταση 5^{ου} λόγου) και συνεπώς, πλύν των συγκεκριμένων εισοδημάτων που αναγράφονταν στις δηλώσεις και κρίθηκαν από την Υπηρεσία μας, ελλείψει 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 των δικαιούχων του λογαριασμού και κατ' εφαρμογή των σχετικών φορολογικών διατάξεων ελέγχου προσδιόρισε για τους προσφεύγοντες νόμιμα και επ' ακριβώς το εισόδημα της παρ. 3 του αρθ. 48 του Ν.2238/1994 προς φορολόγηση.

Επί του 9^{ου} λόγου.

Οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι είναι μη νόμιμη η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω περαίωσης των επιδικών χρήσεων σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1144/99, του Ν. 2992/02, των Ν. 3259/04 και 3296/04, του Ν. 3888/2010 και του Ν. 4002/2011.

Όσον αφορά τον παραπάνω ισχυρισμό αναφέρουμε ότι στις παραπάνω ρυθμίσεις υπάγονταν οι εκκρεμείς υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των επιτηδευματιών και δεν είχαν εφαρμογή στους προσφεύγοντες καθότι είναι ΜΗ επιτηδευματίες (με ατομικές επιχειρήσεις) φυσικά πρόσωπα υπαγόμενα στην περαίωση.

Επί του 8^{ου} και 10^{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.

Περαιτέρω ως προς την εφαρμογή της επιεικέστερης διάταξης, τούτο εν προκειμένω θα ήταν δυνατόν μόνο ως προς την επιβολή των προσθέτων φόρων του άρθρου 1 του ν. 2523/1997. Όμως, επειδή με την παρ. 17 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 ρητά ορίζεται ότι «17. Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.», κάτι τέτοιο δεν είναι δυνατό και ο ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή οι υπόλοιποι μη αναλυτικά εξεταζόμενοι λόγοι απορρίπτονται με την αιτιολογία που αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου.

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Να γίνει μερικώς δεκτή η από 21-10-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανής προσφυγή των συζύγωντουΑΦΜ καιτουΑΦΜ 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, 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:

Α/Α	Αριθμός πράξης αναφοράς Κ.Ε.Φ Ο.ΜΕ. Π.	Κρίση Δ.Ε.Δ. με την παρούσα	προσβαλλόμενη πράξη/ είδος φόρου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	Διαφορά φορολογητέας βάσει της παρούσης	Ποσό διαφοράς φόρου βάσει της παρούσης	Ποσό πρόσθετου φόρου βάσει της παρούσης	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
1	ΕΠΙΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01-31/12/2000	204.983,75	86.625,45	103.950,54	190.575,98
2	ΕΠΙΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01-31/12/2001	6.770,00	272,26	326,71	598,98
3	ΕΠΙΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01-31/12/2002	38.201,45	12.648,71	15.178,45	27.827,16
4	ΕΠΙΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01-31/12/2003	112.500,00	43.525,86	52.231,03	95.756,89
5	ΕΠΙΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01-31/12/2004	22.482,48	4.988,22	5.985,86	10.974,08

6	.....	ΕΠΙΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01- 31/12/2005	1.526,75	0	0	0
7	.....	ΕΠΙΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ	1/01- 31/12/2006	48.583,25	15.540,44	18.648,53	34.188,97
8	.....	ΕΠΙΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01- 31/12/2007	238.556,50	90.316,47	108.379,76	198.696,23
9	.....	ΕΠΙΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	1/01- 31/12/2008	2.228,25	0	0	0
11	.....	ΕΠΙΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ	1/01- 31/12/2010	238.970,66	97.976,58	117.571,90	215.548,48
12	.....	ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΖΕ ΤΑΙ	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ./ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥ ΗΣ	1/01- 31/12/2011	52.326,80	17.185,88	18.956,41	36.142,29
						1.770,53		1.770,53
13	.....	ΕΠΙΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. ΕΚΤΑΚΤΗΣ .ΕΙΣΦ. Ν.3758/200 9	1/01- 31/12/2007	238.556,50	5.000,00	6.000,00	11.000,00
14	.....	ΕΠΙΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	ΟΡ. ΠΡΑΞΗ. Δ. ΠΡ.ΕΙΣΦ. ΑΛΛΗΛ ΆΡΘ. 29 Ν.3986/201 1	1/01- 31/12/2010	238.914,62	10.050,98	12.061,18	22.112,16

			ΣΥΝΟΛΟ		1.444.601,01	385.901,38	459.290,37	845.191,75
--	--	--	--------	--	--------------	------------	------------	------------

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.