



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 13 / 03 / 2017

Αριθμός Απόφασης **1968**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
- β. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)
- γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)
- δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»
- ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 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 και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- στ. της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

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

4. Την από .../11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ:, που κατοικεί στη, επί της οδού αριθ. τ.κ, κατά των από .../10/2016 και αριθμούς **12, **08, **09, **01 και **04** Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικον. ετών **2003, 2004, 2005, 2008 και 2010**, της υπ' αριθμ. ****05/...-10-2016** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **έκτακτης εισφοράς ν. 4758/2009** οικον. έτους **2008**, καθώς και της υπ' αριθμ. ****06/...-10-2016** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **έκτακτης εισφοράς ν. 3833/2010** οικον. έτους **2010**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα,**

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, καθώς και τις από .../10/2016 εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος, έκτακτης εισφοράς ν. **3758/2009** και έκτακτης εισφοράς ν. **3833/2010** της ίδιας Υπηρεσίας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,**

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από .../11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** του του, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **13/10/2016**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Από τον προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π εκδόθηκε η με αριθμό/-10-2015 εντολή ελέγχου για την διενέργεια μερικού ελέγχου γραφείου των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος περιόδου 01/01/2000 – 31/12/2012, κατόπιν της **Α.Β.Μ.: Ε.Ο.Ε. Σ.Σ./2015 παραγγελίας** του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, για την διενέργεια ποινικής προκαταρκτικής εξέτασης, η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια της **Α.Β.Μ.: Ε.Ο.Ε. Σ.Σ./2013 Εισαγγελικής παραγγελίας**,

Οι ως άνω εισαγγελικές παραγγελίες βασίστηκαν στα δεδομένα τραπεζικών λογαριασμών των οποίων ο προσφεύγων είναι συνδικαιούχος και περιέχονταν στον ψηφιακό δίσκο (CD) που παραδόθηκαν στην ως άνω Υπηρεσία, με την Α.Β.Μ.: Ε.Ο.Ε. Σ.Σ./2014 παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, για την διενέργεια ποινικής προκαταρκτικής εξέτασης, της συνδικαιούχου των ανωτέρω λογαριασμών και μητέρας του προσφεύγοντος

Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών, προέκυψαν **οι πρωτογενείς** καταθέσεις για τις οποίες αφού ελήφθησαν υπόψη τα σχετικά υπομνήματα του προσφεύγοντος, η φορολογική Αρχή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π κατέληξε στο πόρισμά της, το οποίο μαζί με τις διαπιστώσεις των ελεγκτών, αναγράφεται στην από .../10/2016 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ίδιας Υπηρεσίας.

Σύμφωνα με το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου, διαπιστώθηκε **προσαύξηση περιουσίας** στον προσφεύγοντα, κατά την έννοια της διάταξης της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, η οποία ανά οικονομικό έτος ανέρχεται:

Οικονομικό Έτος	Εισοδήματα Έτους	Προσαύξηση Περιουσίας που αναλογεί στον προσφεύγοντα
2003	2002	203.593,78 €
2005	2004	381.716,75 €
2008	2007	148.613,49 €
2010	2009	224.714,65 €
Σ ύ ν ο λ ο		1.740.786,32 €

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

ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ:							
α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Οικον. Έτος	Διαφορά φόρου (€)	Προσαύξηση (€)	Συνολικό ποσό που βεβαιώθηκε	Βεβαίωση
1	****12 -.../10/2016	Φόρου Εισοδήματος	2003	76.247,52 €	91.497,01 €	167.744,53 €	ΑΧΚ, ΑΤΒ
2	****08 -.../10/2016	Φόρου Εισοδήματος	2004	307.669,06 €	369.202,87 €	676.871,93 €	ΑΧΚ, ΑΤΒ
3	****09 -.../10/2016	Φόρου Εισοδήματος	2005	147.496,70 €	176.996,04 €	324.492,74 €	ΑΧΚ, ΑΤΒ
4	****01 -.../10/2016	Φόρου Εισοδήματος	2008	52.965,40 €	63.558,48 €	116.523,88 €	ΑΧΚ, ΑΤΒ
5	****04 -.../10/2016	Φόρου Εισοδήματος	2010	80.360,86 €	96.433,03 €	176.793,89 €	ΑΧΚ, ΑΤΒ
6	****05 -.../10/2016	Έκτακτη εισφ. ν. 3758/09	2008	5.000,00 €	6.000,00 €	11.000,00 €	ΑΧΚ, ΑΤΒ
7	****06 -.../10/2016	Έκτακτη εισφ. ν. 3833/10	2010	5.118,62 €	6.142,34 €	11.260,96 €	ΑΧΚ, ΑΤΒ
Σ ύ ν ο λ α				674.858,16 €	809.829,77 €	1.484.687,93 €	

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, καθώς και με το υπ' αριθμ./....-12-2016 υπόμνημά του, ζητά την **ακύρωση** των ανωτέρω Οριστικών Πράξεων, προβάλλοντας τους κατωτέρω τυπικούς και ουσιαστικούς λόγους:

A. Τυπικοί λόγοι:

1. Παράνομη και αναιτιολόγητη εφαρμογή του τεκμηρίου της **συμμετοχής των μερών σε ίσα μέρη** αναφορικά με τους συνδικαιούχους κοινού λογαριασμού,
2. **Παραγραφή** του δικαιώματος του δημοσίου για τον καταλογισμό φόρου
3. Μη επιτρεπτή **αναδρομική εφαρμογή** από τη Φορολογική Αρχή της διατάξεως του άρθρου 15 § 3 του Ν. 3888/2010 περί «προσαυξήσεως περιουσίας»
4. Παραβιάστηκαν οι αρχές της **χρηστής διοίκησης**, της **ασφάλειας του δικαίου** και της **βεβαιότητας του φόρου**.

B. Ουσιαστικοί λόγοι:

Έγινε εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 15 § 3 του ν. 2238/94 για τραπεζικές συναλλαγές που έλαβαν χώρα κατά τα έτη 2002, 2004, 2007 και 2009, όπως εξειδικεύονται ανά καταθετική κίνηση στη συνέχεια της παρούσας, προσκομίζει δε και επικαλείται στοιχεία τα οποία είχε θέσει και ενώπιον της ελέγχουσας φορολογικής αρχής και είχαν αξιολογηθεί απ' αυτήν, καθώς και **νέα στοιχεία** τα οποία κατά πρώτον υποβάλλει με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ήτοι:

- ✓ Υπεύθυνες δηλώσεις του προσφεύγοντος και της αδελφής του με ημερομηνία θεώρησης του γνήσιου της υπογραφής τους 09-11-2016, με τις οποίες δηλώνουν ότι τα κεφάλαια που πιστώνονται και κινούνται στους τραπεζικούς λογαριασμούς ανήκουν αποκλειστικά στον προσφεύγοντα και η τέθηκε ως συνδικαιούχος με αποκλειστικό σκοπό τη δυνατότητα διαχείρισης ακόμα και σε περίπτωση απουσίας του προσφεύγοντα. (**σχετ. Ν.14 α'** και **Ν.14. β'**)
- ✓ Βεβαιώσεις Εισαγωγής Χρηματικών Κεφαλαίων από το Εξωτερικό της τράπεζας Eurobank (**σχετ. Ν.15.α', Ν.15.β**) στις οποίες βεβαιώνεται ότι η εισαγωγή από το εξωτερικό των ελεγχόμενων πιστώσεων με δικαιούχος τον και τον έγινε σύμφωνα με την 1035772/676/A0012/ΠΟΛ1130/17.04.2002 απόφαση του Υπουργού των Οικονομικών
- ✓ Έγγραφο που αφορά την εταιρία LTD με έδρα το ΧΟΝΓΚ ΚΟΝΓΚ (**σχετ. Ν.16.α'**) καθώς και τιμολόγια που εκδόθηκαν προς την εταιρεία στις Η.Π.Α (**Ν.16.β, Ν.16.γ**) μέσω της εταιρίας corp στην Κίνα και αφορούν πωλήσεις μαξιλαριών καλυμμάτων (ειδών κλωστοϋφαντουργίας). Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι συννεργάστηκε με τις εταιρείες LTD και CORP και ότι οι ελεγχόμενες κινήσεις αφορούν επιχειρηματική αμοιβή από τις υπηρεσίες που παρείχε στις εταιρείες αυτές.
- ✓ Αντίγραφο swift (**σχετ. Ν.18**) με εντολέα την εταιρεία Corp και αποδέκτη τον
- ✓ Βεβαίωση εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό της τράπεζας Eurobank (**σχετ. Ν.19**) με δικαιούχο τον [προσφεύγοντα]
- ✓ Αντίγραφο του υπ' αριθμ. ****438 (**σχετ. Ν.17**) τραπεζικού λογαριασμού της Eurobank με δικαιούχους τον και τον [προσφεύγοντα] με κινήσεις από 02/09/2002 έως 14/01/2003 από το οποίο φαίνεται ότι τα εμβασθέντα ποσά πιστώθηκαν στον εν λόγω λογαριασμό. Εν συνεχεία με χρέωση του λογαριασμού τα πιστωθέντα ποσά μεταφέρθηκαν στους υπ' αριθμ. ****120 και ****643 ελεγχόμενους λογαριασμούς.
- ✓ Επικυρωμένη μετάφραση του πιστοποιητικού από το Υπουργείο Οικονομικών των ΗΠΑ (IRS) που αναφέρει ότι ο προσφεύγων ήταν κάτοικος των ΗΠΑ, για το χρονικό διάστημα από 1/1/2009 έως 27/5/2009, μετά της επισημείωσης (Apostille) της Σύμβασης της Χάγης (**σχετ. ΛΕ.11**)
- ✓ Επικυρωμένο αντίγραφο του υπ' αριθμ. AB..... ελληνικού διαβατηρίου του προσφεύγοντος (**σχετ. Ν. 20**)
- ✓ Την από 13.01.2006 σύμβαση διαχείρισης χαρτοφυλακίου "Σταθερού Εισοδήματος" της τράπεζας Eurobank με αριθμό ****633, με συμβαλλόμενους τον προσφεύγοντα και [αδελφή του] για επενδυθέν ποσό 300.000€ (**σχετ. Ν.21 α'**)
- ✓ Πίνακα συναλλαγών του εν λόγω χαρτοφυλακίου με αριθμό ****633 για το χρονικό διάστημα από 01.01.2006 έως και 31.12.2006 (**σχετ. Ν.21 β'**).

Γ. Υπόμνημα:

Περαιτέρω ο προσφεύγων υπέβαλε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π **νέα στοιχεία**, τα οποία μας διαβιβάστηκαν με υπ' αριθμ./....-12-2016 έγγραφο και έλαβε από την υπηρεσία μας αριθ. πρωτ. **ΕΙ 2017ΕΜΠ/...-01-2017**, και συγκεκριμένα υπέβαλε τα κατωτέρω **νέα στοιχεία**:

Την από 01.12.2016 βεβαίωση της Eurobank, με την οποία βεβαιώνεται η μεταφορά του χαρτοφυλακίου από το υπ' αριθμ. ****633 με δικαιούχους τον προσφεύγοντα και την [αδελφή του], στο υπ' αριθμ. ****653 με δικαιούχο μόνο τον προσφεύγοντα και στη συνέχεια στο υπ' αριθμ. ***829 με συνδικαιούχο τον προσφεύγοντα, την [αδελφή του] και τη [κόρη του] (σχετ. Ν.21 γ'), καθώς και κίνηση του υπ' αριθμ. ****633 χαρτοφυλακίου (σχετ. Ν.21 δ')

A. Επί των τυπικών λόγων

A.1. Επί του επιμερισμού των επίμαχων κινήσεων

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική Αρχή εσφαλμένα δεν έκανε δεκτές ως πρόσφορο μέσο απόδειξης τις δηλώσεις αυτού και της αδελφής του, με τις οποίες δήλωναν ότι τα κεφάλαια που πιστώνονταν και κινούνταν στους υπ' αριθμ. ****538 και ****836 λογαριασμούς της Eurobank καθώς και στον υπ' αριθμ. ****61T λογαριασμό της τράπεζας UBS AG / Ζυρίχης, ανήκαν αποκλειστικά σε αυτόν, και όχι στην αδελφή του, δεδομένου ότι το τεκμήριο ισομερούς επιμερισμού τέτοιων κεφαλαίων στους συνδικαιούχους ισχύει μόνο εφόσον δεν υπάρχει περί του αντιθέτου συμφωνία μεταξύ αυτών, ή αλλιώς, εάν υπάρχει διαφωνία μεταξύ των συνδικαιούχων ως προς το δικαίωμα αυτό. Η συμφωνία ή διαφωνία των συνδικαιούχων προκύπτει καταρχήν και κατεξοχήν από κοινή, συμπίπτουσα κατά το νοηματικό περιεχόμενό της δήλωση των συνδικαιούχων, η οποία, βεβαίως, από καμία νομοθετική διάταξη δεν αποκλείεται ως «πρόσφορο μέσο» απόδειξης.

Επειδή όπως αναλυτικά αναφέρεται και στην Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος ο προσφεύγων στα υποβληθέντα υπομνήματα του ισχυρίστηκε ότι οι λογαριασμοί ανήκουν αποκλειστικά στον ίδιο και ότι η αδελφή του τέθηκε ως συνδικαιούχος με αποκλειστικό σκοπό τη δυνατότητα διαχείρισης τους, πλην όμως μέχρι το πέρας του ελέγχου, δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο προκειμένου να αποδειχθεί ο εν λόγω ισχυρισμός.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1228/2014 σε περίπτωση που ο προσφεύγων επικαλείται διαφορετική αναλογία οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό αυτό. Ως εκ τούτου για τα ποσά που συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων της § 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 και αφορούν τραπεζικούς λογαριασμούς με συνδικαιούχους τον προσφεύγοντα και την αδελφή του, η φορολογική αρχή επιμέρισε τα ποσά αυτά ισομερώς, ενώ στους τραπεζικούς λογαριασμούς με συνδικαιούχο και την σύζυγό του προσφεύγοντα, επιμέρισε τα ποσά αυτά στους λοιπούς συνδικαιούχους, ήτοι στον προσφεύγοντα και την αδελφή του, δεδομένου ότι η σύζυγός του δεν είχε οποιαδήποτε συμμετοχή σε αυτούς.

Επειδή με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίστηκαν νέα στοιχεία, και συγκεκριμένα υπεύθυνες δηλώσεις του προσφεύγοντος και της αδελφής του, με ημερομηνία θεώρησης του γνήσιου της υπογραφής τους στις 09-11-2016, οι οποίες σύμφωνα με τον προσφεύγοντα αποτελούν αδιαμφισβήτητα μοναδικό «πρόσφορο μέσο» απόδειξης των ισχυρισμών του. Στις εν λόγω υπεύθυνες δηλώσεις αναφέρεται ότι τα κεφάλαια που πιστώνονται και κινούνται στους προαναφερόμενους τραπεζικούς λογαριασμούς ανήκουν αποκλειστικά στον προσφεύγοντα και η αδελφή του τέθηκε ως συνδικαιούχος με αποκλειστικό σκοπό τη δυνατότητα διαχείρισης ακόμα και σε περίπτωση απουσίας του προσφεύγοντα. (σχετ.Ν.14 α' και Ν.14. β'),

Επειδή οι ανωτέρω υπεύθυνες δηλώσεις δεν αποτελούν πρόσφορο μέσο προς απόδειξη της μη ισομερούς κατανομής των ποσών των εν λόγω λογαριασμών. Τέτοια στοιχεία θα μπορούσε να ήταν παραστατικά τραπέζης από τα οποία να αποδεικνύεται ότι οι επίμαχοι λογαριασμοί τροφοδοτούνται από λογ/μό που δεν συμμετέχει η αδελφή του.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (Α' 170) ορίζεται ότι «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 η προσφεύγουσα προσκόμισε στοιχεία από τα οποία δεν προκύπτει ο μη ισομερής καταμερισμός των ποσών των ως άνω λογαριασμών, ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

A.2. Επί του ισχυρισμού της παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται, ότι το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρου που ανάγεται μέχρι το οικονομικό έτος **2009** έχει υποπέσει σε **παραγραφή**,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **72 § 11** του **ν. 4174/2013** (Α' 170), ορίζεται ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί», με τις διατάξεις του άρθρου **67** του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις», και με τις διατάξεις του άρθρου **84 § 1** του **ν. 2238/1994** (Α' 151) ότι: «η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης».

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

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

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις των **ν. 4203/2013, 4316/2014, 4337/2015** **παρατάθηκε μέχρι 31/12/2016 το δικαίωμα του δημοσίου** για κοινοποίηση πράξεων φόρου, προστίμων κλπ, για ορισμένες κατηγορίες υποθέσεων, και συγκεκριμένα:

- Με τις διατάξεις του άρθρου **22** του **ν. 4203/2013** (ΦΕΚ Α' 235), ότι: «οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που **λήγουν στις 31-12-2013**, παρατείνονται **κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους** στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) ... β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν **μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες**, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης»,
- Με τις διατάξεις του άρθρου **87** του **ν. 4316/2014** (ΦΕΚ Α' 270), ορίζεται ότι «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που **λήγουν στις 31.12.2014**, παρατείνονται **κατά ένα (1) έτος** από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογι-

κή, 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»

- Με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 (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»,

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα **Μερικός Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος**, για τα **οικ. έτη 2001 - 2013** δυνάμει της υπ' αριθ./....-**10-2015 εντολής μερικού ελέγχου** του προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, που εκδόθηκε συνεπεία της **A.B.M.: E.O.E. Σ.Σ./2015** παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, για την διενέργεια ποινικής προκαταρκτικής εξέτασης, του ελεγχόμενου ως συνδικαιούχου σε τραπεζικούς λογαριασμούς με τη μητέρα του σε συνέχεια των **A.B.M.: E.O.E. Σ.Σ./2013** και **A.B.M.: E.O.E. Σ.Σ./2014** Εισαγγελικών παραγγελιών με αξιοποίηση των δεδομένων του ψηφιακού δίσκου (cd) που προέκυψαν μετά την υπ' αριθμ. ABM: EOE/2013 παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου σε βάρος του προσφεύγοντος για το οικονομικό έτος **2003**, υπόκειται κατ' αρχήν σύμφωνα με τα ανωτέρω σε πενταετή παραγραφή, ο χρόνος της οποίας αρχίζει από το τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, ήτοι εν προκειμένω η πενταετής παραγραφή συμπληρώθηκε κατά την 31/12/2008, για το οικ. έτος 2004 στις 31/12/2009 κ.ο.κ. Ωστόσο, οι ως άνω χρόνοι της παραγραφής **παρατάθηκαν** διαδοχικά δυνάμει των διατάξεων των ν. **3697/2008**, **3790/2009**, **3842/2010**, **3888/2010**, **4002/2011** και **4098/2012** μέχρι **31/12/2013**, εν συνεχεία δε, λόγω της έκδοσης των ως άνω εισαγγελικών παραγγελιών, παρατάθηκαν μέχρι 31/12/2015, και με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν. **4337/2015** μέχρι την 31/12/2016, όπως δε προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου οι προσβαλλόμενες πράξεις, μαζί με τις συνημμένες σ' αυτές εκθέσεις ελέγχου, κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγουσα στις **13/10/2016**, ήτοι σε χρόνο προγενέστερο του χρόνου της παραγραφής, παρά τα όσα αντιθέτως και εντελώς αβάσιμα ισχυρίζεται.

A.3. Επί του ισχυρισμού της μη νόμιμης αντιστροφής του βάρους της απόδειξης από τη φορολογική Διοίκηση

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατά την πάγια συναφή νομολογία των Δικαστηρίων το βάρος της απόδειξης φέρει η φορολογική αρχή, είναι δε ανεπίτρεπτη η μεταφορά - αντιστροφή του βάρους της απόδειξης από τη φορολογική αρχή στο φορολογούμενο, όπως εισάγεται και με την ως άνω ρύθμιση του άρθ. 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994,... Συνεπώς, εξ αντιδιαστολής, όταν η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 εφαρμόζεται σε υπόθεση κινήσεων όχι μεγάλων, αλλά μικρών ποσών τραπεζικού λογαριασμού, θεσπίζεται (και, δη, το πρώτον) νομοθετικό τεκμήριο εισοδήματος και επιβάλλεται φόρος (εισοδήματος), κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος και ως εκ τούτου αντίκειται στην περίπτωση αυτή η αναδρομική εφαρμογή της στην ανωτέρω διάταξη του Συντάγματος,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **48 § 3** εδαφίου **β'** του **ν. 2238/94**, όπως αυτή προστέθηκε με τη διάταξη του άρθρου **15 § 3** του **ν. 3888/2010**, ορίζεται ότι «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση», Περαιτέρω, στη σχετική **Αιτιολογική Έκθεση** του **ν.3888/2010** αναφέρεται χαρακτηριστικά «... Με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα “λογίζεται”, εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας του εδαφίου αυτού στην παρ. 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.....»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **9** του **ν. 4174/2013** ορίζεται ότι «**1.** Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και Οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκυκλίους δημοσιεύονται στον ιστότοπο του Υπουργείου Οικονομικών και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους. **2.** Οι ερμηνευτικές εγκυκλίους είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας»

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο του Υπ.Οικ **ΠΟΛ 1095/2011**, με την οποία ερμηνεύτηκαν οι διατάξεις του άρθρου 15 § 3 του ν. 3888/2010, διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «**3.** Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. ... **7.** Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται. **8.** Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του ΚΦΕ. **9.** Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.... **11.** Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. **12.** Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **23 §§ 1 και 2** του **ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι «**1.** Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. **2.** Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί

φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της, ...»

Επειδή σύμφωνα με το με αρ πρωτ. **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 φορολογούμενου χωρίς να ζητά από τον φορολογούμενο να προσδιορίσει τις κάθε είδους πραγματικές δαπάνες,

Από τον συνδυασμό όλων των ανωτέρω προκύπτει ότι ορθώς ο φορολογικός έλεγχος έλαβε υπόψη του την ως άνω ΠΟΛ.1095/2011 για την διεξαγωγή του ελέγχου η οποία ερμηνεύει το άρθρο 15 παρ.3 του ν.3888/2010, που με την σειρά του καθορίζει ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα την προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, δηλαδή το άρθρο 48 παρ.3 του Ν.2238/1994.

Επειδή όπως έχει κριθεί από το **ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές** (σκέψη 8), «Επειδή, 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 (άρθρου 2 § 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρθρου 25 § 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 § 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 § 2 της **ΕΣΔΑ** και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων, 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, 2442/2013, 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. Πράγματι, 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, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 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., 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 (οι τελευταίες δύο αποφάσεις είναι δημοσιευμένες στον ιστοχώρο του Conseil d'Etat)]. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου 4174/2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου. Πράγματι, τέτοιες υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο ποσό είτε (α) αποτελεί φορολογητέο μη δηλωθέν εισόδημα, περίπτωση που είναι και η συνήθης, κατά τα κοινώς γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε (β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣτΕ 387/2015) είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ' αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμενα να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης είτε (δ) σε εξαιρετικές περιπτώσεις, απορρέει από συμπεριφορά που συνιστά ποινικό αδίκημα (λ.χ. εμπόριο ναρκωτικών ή δωροδοκία), με συνέπεια να υπόκειται (όχι σε φόρο εισοδήματος αλλά) σε δήμευση, σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 76 του Ποινικού Κώδικα και με ειδικές διατάξεις της ποινικής νομοθεσίας. Περαιτέρω, σε υπόθεση όπως η παρούσα, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελεύθεριο 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». Ως εκ τούτου το ανωτέρω ζήτημα έχει ήδη κριθεί από το ΣτΕ και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται.

A.4. Επί του ισχυρισμού περί μη επιτρεπτής αναδρομικής εφαρμογής από τη Φορολογική Αρχή της διάταξης του άρθρου 15 § 3 του Ν. 3888/2010

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι σύμφωνα με τα παγίως κρατούντα, ο φορολογικός έλεγχος προηγούμενων χρήσεων πρέπει να διενεργείται με βάση τους ισχύουσες σε κάθε χρονική περίοδο διατάξεις, ο δε έλεγχος της τυχόν φοροδιαφυγής και της διαπίστωσης αποκρυβέντος εισοδήματος έπρεπε να γίνει με βάση τις διατάξεις των άρθρων 17-19 του ν. 2238/94, που ίσχυαν κατά τις ελεγχόμενες περιόδους. Εξάλλου ο έλεγχος θέτει προϋποθέσεις που δεν προβλέπονταν υπό την ισχύουσα κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις νομοθεσία και απαιτεί την υποβολή στοιχείων, τα οποία δεν απαιτούνταν για τη διενέργεια φορολογικών ελέγχων, με συνέπεια να μην είναι εύκολη η εύρεσή τους, ... Συγκεκριμένα μέχρι την πρόβλεψη του ν. 3888/2010, ο έλεγχος της απόκρυψης εισοδημάτων γινόταν με βάση τις διατάξεις των άρθ. 16-19 του ν. 2238/94 για τα φορολογικά τεκμήρια. Ο νέος τρόπος ελέγχου, που δεν γίνεται σε ετήσια βάση, όπως στα τεκμήρια αλλά επικεντρώνεται σε συγκεκριμένες πιστώσεις οδηγεί σε άτοπα, και σε φορολόγηση ανύπαρκτης ύλης, και οδηγεί σε παράλογα συμπεράσματα, όπως στην παρούσα περίπτωση, να υπάρχει υπερδιπλάσιο των πιστώσεων φορολογηθέν εισόδημα και να τεκμηριώνεται φοροδιαφυγή, επειδή, ο φορολογούμενος μη γνωρίζοντας στο παρελθόν τις

νέες μεθόδους ελέγχου δεν είχε διατηρήσει στοιχεία τα οποία κατά το παρελθόν δεν απαιτούνταν για τον έλεγχο του Πόθεν Έσχες. Αυτή η εκ των υστέρων μεταβολή του τρόπου ελέγχου με όρους που δεν ήταν γνωστοί στο φορολογούμενο και μάλιστα σε βάθος 15πενταετίας, παραβιάζει την αρχή της χρηστής διοίκησης

Επειδή όπως προκύπτει από την από .../10/2016 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος κεφάλαιο 5.4.4, από την φορολογική ελεγκτική Αρχή εκδόθηκε η με αριθμό/-10-2015 εντολή ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48 § 3 ν.2238/1994, βάσει των τραπεζικών δεδομένων των οποίων ο προσφεύγων ήταν συνδικαιούχος, και επομένως ο διενεργηθείς έλεγχος δεν θα μπορούσε να γίνει με βάση τις διατάξεις των άρθρων 17-19 του ν. 2238/1994.

Επειδή περαιτέρω κατά την διενέργεια του ελέγχου τηρήθηκε η αρχή της φανεράς δράσης της διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης, διότι ο προσδιορισμός των καταλογισθέντων ποσών έγινε σύμφωνα με τις κείμενες φορολογικές διατάξεις και τα προσκομισθέντα αποδεικτικά στοιχεία, αποφεύγοντας παράλληλα κάθε ανεπιεική και άδικη εκδοχή ασκώντας την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της,

Τέλος, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

B. Επί των ουσιαστικών λόγων

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική Αρχή εσφαλμένα θεώρησε ως προσαύξηση περιουσίας τις ακόλουθες πιστώσεις που αφορούν λήξεις προϋφιστάμενων επενδυτικών προϊόντων, ήτοι:

α/α	Τράπεζα	Λογ/μός	Αιτιολογία	Ημερ/νία κατάθεσης	Πρωτογενείς Καταθέσεις	Συνδικαιούχοι	Ποσό
55	Eurobank	****836	GRC _ _ _ _ 3623	24/01/2007	131.216,71 €	2	65.608,36 €
56	Eurobank	****836	GR(_ _ _ _ 208	29/03/2007	22.455,79 €	2	11.227,90 €
57	Eurobank	****836	GR(_ _ _ _ 208	14/06/2007	52.070,51 €	2	26.035,26 €
58	Eurobank	****836	GR(_ _ _ _ 442	19/03/2007	49.370,30 €	2	24.685,15 €
59	Eurobank	****836	XS _ _ _ _ 051	12/07/2007	3.024,66 €	2	1.512,33 €
60	Eurobank	****836	XS _ _ _ _ 5121	12/07/2007	39.089,01 €	2	19.544,51 €
Γενικό άθροισμα					297.226,98 €		148.613,51 €

και ειδικότερα ισχυρίζεται ότι: τα κεφάλαια των κινήσεων αυτών προέρχονται από επανεπένδυση κεφαλαίων που υπήρχαν ήδη δεσμευμένα σε επενδυτικά προϊόντα κατά την 31/12/1999, προσκομίζει δε και επικαλείται **νέα αποδεικτικά στοιχεία** και συγκεκριμένα:

α) Την από 13.01.2006 σύμβαση διαχείρισης χαρτοφυλακίου “Σταθερού Εισοδήματος” της τράπεζας Eurobank με αριθμό ****633, με συμβαλλόμενους τον προσφεύγοντα και την [αδελφή του], για επενδυθέν ποσό 300.000€ (**σχετ. Ν.21 α’**),

β) Πίνακα συναλλαγών του εν λόγω χαρτοφυλακίου με αριθμό ****633 για το χρονικό διάστημα από 01.01.2006 έως και 31.12.2006 (**σχετ. Ν.21 β’**) και

γ) Την από 01.12.2016 επιστολή της Eurobank, με την οποία βεβαιώνεται η μεταφορά του χαρτοφυλακίου από το υπ’ αριθμ. ****633 με δικαιούχους τον προσφεύγοντα και την [αδελφή του], στο υπ’ αριθμ. ****653 με δικαιούχο μόνο τον προσφεύγοντα και στη συνέχεια στο υπ’ αριθμ. ****829 με συνδικαιούχος τον προσφεύγοντα, την [αδελφή του] και την [κόρη του] – (**σχετ. Υπ. Ν.21 γ’**), καθώς και κίνηση του υπ’ αριθμ. ****633 χαρτοφυλακίου (**σχετ. Υπ. Ν.21 δ’**)

Επειδή από την από .../10/2016 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (σελ. 56 – 57), οι ελεγχόμενες πιστώσεις συνολικού ποσού **297.226,98€** αφορούν **λήξεις επενδυτικών προϊόντων** για τις οποίες δεν αποδείχτηκε, ελλείψει περαιτέρω στοιχείων, που δεν προσκόμισε ως όφειλε ο προσφεύγων, η πηγή ή η αιτία προέλευσης και ο χρόνος απόκτησης των επενδυθέντων κεφαλαίων. Συγκεκριμένα **δεν προσκομίστηκαν στοιχεία** από τα οποία να αποδεικνύεται η **προέλευση των κεφαλαίων που διατέθηκαν για την αγορά των ομολόγων** του ανωτέρω πίνακα με κωδ. GR****623, GR****208 , GR****442, XS****051 και

XS****121 και καταλογίστηκαν επιμεριστικά, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1228/15.10.2014 στον προσφεύγοντα και στη συνδικαιούχο του υπ' αριθμ. ****836 λογαριασμού της Eurobank, [αδελφή του], αφού ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν τον ισχυρισμό του ότι η δεύτερη από τους ανωτέρω, είχε τεθεί ως συνδικαιούχους με αποκλειστικό σκοπό τη δυνατότητα διαχείρισης του.

Επειδή τα νέα στοιχεία (σχετ. Ν. 21α' και 21β') εξετάστηκαν από την αρμόδια φορολογική Αρχή (ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.), η οποία στην έκθεση απόψεων που συνέταξε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 2 του ν. 4174/2013, και απέστειλε στην υπηρεσία μας μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή αναφέρει τα ακόλουθα:

*«Στον υπ' αριθ. ****636 τραπεζικό λογαριασμό της Eurobank με συνδικαιούχους τον προσφεύγοντα και την εν στενή έννοια οικογένειά του (σύζυγος και τέκνα αυτού) υφίσταται στις 16/01/2006 διαθέσιμο υπόλοιπο ποσού 921.660,00€. Το ποσό αυτό προέρχεται από επανεπένδυση κεφαλαίων που υπήρχαν ήδη κατά την 31.12.1999 και δεν αναζητείται η πηγή η αιτία προέλευσης αυτού, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην σελ. 53-55 της σχετικής Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος.*

*Από τα νέα ως άνω προσκομισθέντα στοιχεία και την σύμβαση διαχείρισης χαρτοφυλακίου με αριθμό ****633 του προσφεύγοντα (νέο στοιχείο **N.21.α**) προκύπτει ότι στο εν λόγω χαρτοφυλάκιο επενδύθηκε ποσό 300.000,00€ το οποίο προέρχεται από το διαθέσιμο υπόλοιπο ποσού 921.660,00€ στον υπ' αριθμ. ****636 τραπεζικό λογαριασμό της Eurobank. Συγκεκριμένα στις 20.01.2006 υφίσταται ισόποση χρέωση ποσού 300.000,00€.*

*Από τον πίνακα συναλλαγών του εν λόγω χαρτοφυλακίου με αριθμό ****633 προκύπτει ότι το κεφάλαιο ποσού 300.000,00€ επενδύθηκε στα κάτωθι προϊόντα:*

ΑΡΙΘΜΟΣ ΧΑΡΤΟΦΥΛΑΚΙΟΥ		
ΚΩΔΙΚΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΟΥ ΠΡΟΙΟΝΤΟΣ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΑΓΟΡΑΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ
GR****192	26/01/2006	30.830,00€
GR****436	26/01/2006	76.557,00€
GR****623	26/01/2006	116.613,00€
XS****051	26/01/2006	43.469,00€
EUROBANK	17/02/2006	30.800,00€
ΣΥΝΟΛΟ		298.269,00€

*Από τον πίνακα συναλλαγών του εν λόγω χαρτοφυλακίου με αριθμό ****633, με κινήσεις από 01.01.2006 - 31.12.2006 (νέο στοιχείο N.21.α) καθώς και του υπ' αριθ. ****829 χαρτοφυλακίου με κινήσεις από 01.01.2007 - 31.12.2007 (ήδη προσκομισθέντος πριν την σύνταξη της σχετικής Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος), προκύπτει ότι στην συνέχεια των ως άνω αγορών των επενδυτικών προϊόντων, ακολουθούν διαδοχικές επανεπενδύσεις δια των ιδίων και δια διαφορετικών κωδικών επενδυτικών προϊόντων, τα προϊόντα λήξης των οποίων αφορούν τις ελεγχόμενες πιστώσεις συνολικού ποσού 297.226,98€.*

Επομένως σύμφωνα με τα ανωτέρω επισημαίνεται ότι με την ενδικοφανή προσφυγή προσκομίστηκαν νέα στοιχεία τα οποία δεν υπήρχαν κατά την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου, τα οποία και θέτουμε υπόψιν της Υπηρεσίας σας, για την κρίση σας επ' αυτών.

Επειδή με το προαναφερθέν υπόμνημα, προσκομίστηκαν περαιτέρω στοιχεία και συγκεκριμένα η από 01.12.2016 βεβαίωση της Eurobank, με την οποία βεβαιώνεται η μεταφορά του χαρτοφυλακίου από το υπ' αριθμ. ****633 με δικαιούχους τον προσφεύγοντα και την [αδελφή του], στο υπ' αριθμ. ****653 με δικαιούχο μόνο τον προσφεύγοντα και στη συνέχεια στο υπ' αριθμ. ****829 με συνδικαιούχος τον προσφεύγοντα, την [σύζυγός του] και την [κόρη του] (σχετ. **N.21 γ'**), καθώς και η κίνηση του υπ' αριθμ. ****633 χαρτοφυλακίου (σχετ. **N.21 δ'**)

Επειδή από τις αιτιολογημένες απόψεις της αρμόδιας φορολογικής Αρχής που συντάχθηκαν αφού ελήφθησαν υπόψη τα προσκομιζόμενα με την ενδικοφανή προσφυγή νέα στοιχεία, προκύπτει ότι οι ως άνω επίμαχες πιστώσεις συνολικού ποσού **297.226,98€**, που αφορούν

λήξεις επενδυτικών προϊόντων, δεν αποτελούν πρωτογενείς πιστώσεις και δεν έχουν εφαρμογή γι' αυτές οι διατάξεις του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/94, δεδομένου ότι με την προσκόμιση των νέων στοιχείων αποδείχθηκε ότι τα κεφάλαια που διατέθηκαν για την αγορά τους, προέρχονται από το λογαριασμό ****636 της Eurobank, οι κινήσεις του οποίου προσκομίστηκαν και ελέγχθηκαν από τη φορολογική αρχή, **άποψη την οποία αποδέχεται η υπηρεσία μας,**

Ως εκ τούτου, δεν επήλθε καμιά η προσαύξηση περιουσίας με τις πιστώσεις στον τραπεζικό λογ/σμό ****836 της Eurobank με α/α του ανωτέρω πίνακα: 55, 56, 57, 58, 59 και 60, συνολικού ποσού 297.226,98€, και επομένως πρέπει να γίνει δεκτός ο εδώ λόγος της ενδικοφανούς και να αφαιρεθούν από την προσαύξηση περιουσίας που καταλογίστηκε επιμεριστικά στον προσφεύγοντα από το οικ. έτος 2008, το ποσό των 148.613,51€

Επειδή περαιτέρω καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα **έκτακτη εφάπαξ εισφορά** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **18 § 1** περ. α' του ν. **3758/2009**, ποσού 5.000€, πλέον πρόσθετου φόρου 6.000€, ήτοι συνολικά 11.000€,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **18 § 1** του ν. **3758/2009** (Α' 68) ορίζεται ότι: «**α)** Επιβάλλεται έκτακτη εφάπαξ εισφορά στο εισόδημα των φυσικών προσώπων που φορολογούνται κατά τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994), καθώς και στο εισόδημα σχολάζουσας κληρονομιάς [...], β) Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το συνολικό καθαρό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του **οικονομικού έτους 2008** εφόσον αυτό είναι εξήντα χιλιάδες ευρώ (60.000 €) και άνω, **γ)** [...]» και με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 2238/1994 (Α' 151) ότι: «**1)** Σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα. Σε φόρο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του. Ως συνήθης θεωρείται η διαμονή στην Ελλάδα η οποία υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις ημέρες συνολικά μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά, ... **2)** Κάθε φυσικό πρόσωπο που υπηρετεί στην αλλοδαπή, αν: [...]»

Επειδή με την υπ' αριθμ. **1057317/1096/A0012/ΠΟΛ 1075/11-06-2009** εγκύκλιο του Υ.Ο, με την οποία ερμηνεύθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 18 του ν.3758/2009, διευκρινίστηκε ότι: ... η έκτακτη εφάπαξ εισφορά επιβάλλεται μόνο στα φυσικά πρόσωπα που είναι υποκείμενα σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα κατά τα οριζόμενα στις παρ. 1 & 2 του άρθρου 2 του ΚΦΕ (ν. 2238/94). Δηλαδή, σε βάρος αυτών που αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας ή διαμονής τους και σε κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά του, που υπόκειται σε φόρο για τα εισοδήματα που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, καθώς και στους έμμισθους δημόσιους υπαλλήλους που υπηρετούν στην αλλοδαπή. [...], Επίσης, από την γενική διατύπωση των διατάξεων συνάγεται, ότι στην εφάπαξ εισφορά υπόκεινται και όλα γενικά τα πραγματικά εισοδήματα του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς, έστω και αν δεν είχαν υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος στο όνομά τους. [...] Όλα τα πιο πάνω, κατ' ειδικό τρόπο φορολογούμενα, απαλλασσόμενα της φορολογίας ή ελεύθερα φόρου εισοδήματα έπρεπε να είχαν δηλωθεί στους ΚΑ 659, 660 στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2008, εφόσον το επιθυμούσε ο φορολογούμενος. [...] Επειδή είναι ενδεχόμενο ο φορολογούμενος ή η σύζυγος αυτού να μην είχε δηλώσει με τη δήλωση του οικονομικού έτους 2008 στους ΚΑ 659 - 660 ολόκληρο το ποσό των αφορολόγητων ή φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο εισοδημάτων ή μέρος αυτών με αποτέλεσμα, είτε να μην εκδοθεί εκκαθαριστικό σημείωμα (ποσό εισοδήματος μέχρι 60.000 ευρώ), είτε να υπολογισθεί ποσό εισφοράς μικρότερο του οφειλομένου, με την παρούσα γίνεται

δεκτό ότι ο υπόχρεος μπορεί να υποβάλει εντός 2 μηνών από την έκδοση του εκκαθαριστικού σημειώματος αίτηση με τα ακριβή ποσά των πιο πάνω εισοδημάτων. Στην περίπτωση αυτή, δε θα επιβάλλεται καμιά κύρωση, καθόσον δεν υπήρχε υποχρέωση για δήλωση των υπόψη εισοδημάτων, με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. [...]

Επειδή με τις διατάξεις του **ν. δ. 2548/1953** (Α' 231) «περί κυρώσεως φορολογικής συμβάσεως μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φορολογικής διαφυγής εν σχέσει προς τους φόρους επί του εισοδήματος μετά του συμπληρωματικού αυτής πρωτοκόλλου», δεν ορίζεται ο τόπος φορολογίας του εισοδήματος από κινητές αξίες για το φορολογούμενο που είναι κάτοικος ΗΠΑ.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση ο προσφεύγων κατά το **οικονομικό έτος 2008** ήταν **φορολογικός κάτοικος ΗΠΑ** (ως σελ. 60 της έκθεσης ελέγχου), από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από το ΚΕΦΟΜΕΠ διαπιστώθηκε ότι κατά το έτος αυτό απέκτησε **στην Ελλάδα εισόδημα κινητών αξιών** (πιστωτικών τόκων) συνολικού ποσού **70.494,71€** (ως σελ. 14-15 του υπ' αριθμ./-07-2016 Σημειώματος Διαπιστώσεων), καθώς και **εισόδημα από άγνωστη πηγή** (άρθρου 48 § 3 ν. 2238/1994), σύμφωνα δε με τις ανωτέρω διατάξεις, ο προσφεύγων ήταν υποκείμενος του φόρου στην Ελλάδα για το συνολικό του εισόδημα, ήτοι από **προσαύξηση περιουσίας** ποσού **148.613,51€** και από **κινητές αξίες εσωτερικού** ποσού **70.494,71€**. Αποτέλεσμα αυτού ήταν η ελέγχουσα φορολογική Αρχή να εκδώσει την υπ' αριθμ./-10-2016 Πράξη επιβολής έκτακτης εισφοράς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **18 § 1** περ. α' του **ν. 3758/2009**, ποσού 5.000€, πλέον πρόσθετου φόρου 6.000€, ήτοι συνολικά 11.000€.

Επειδή περαιτέρω, με την παρούσα Απόφαση, γίνονται δεκτοί οι λόγοι της ενδικοφανούς προσφυγής που αφορούν το ανωτέρω ποσό προσαύξησης περιουσίας, και επομένως ο προσφεύγων ήταν **υποκείμενος του φόρου στην Ελλάδα για το εισόδημά του από κινητές αξίες**, δεδομένου ότι βάσει της Σ.Α.Δ.Φ μεταξύ Ελλάδας και ΗΠΑ δεν προβλέπεται απαλλαγή για το εισόδημα αυτό.

Επειδή για τις λοιπές διαφορές, οι θέσεις της ελέγχουσας φορολογικής Αρχής του ΚΕΦΟΜΕΠ, όπως αυτές διατυπώνονται στην από **.../10/2016 έκθεση ελέγχου**, και συμπληρώνονται **ως προς την εξέταση των υποβληθέντων νέων στοιχείων, με την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων** που συνέταξε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 2 του ν. 4174 /2013 και απέστειλε στην υπηρεσία μας μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή, κρίνονται νόμιμες, βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από **.../11/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με **ΑΦΜ:**, που κατοικεί στη, επί της οδού αριθ., τ.κ., και:

- ✓ την **ακύρωση** της υπ' αριθμ. ******01/...-10-2016** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικ. έτους **2008** οικον. έτους **2008**,
- ✓ την **τροποποίηση** της υπ' αριθμ. ******05/...-10-2016** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **έκτακτης εισφοράς ν. 4758/2009** οικον. έτους **2008** και
- ✓ την **επικύρωση** των λοιπών προσβαλλόμενων με την παρούσα πράξεων, ήτοι των από **.../10/2016** και αριθμούς ******12**, ******08**, ******09** και ******04** Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικον. ετών **2003**, **2004**, **2005** και **2010**, καθώς και της υπ' αριθμ. ******06/...-10-2016** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **έκτακτης εισφοράς ν. 3833/2010** οικον. έτους **2010**,

Α. Προσαύξηση Περιουσίας του υπόχρεου με βάση την παρούσα:

Ποσά που αναλογούν για το οικ. έτος 2003 (εισοδήματα 1/1-31/12/2002)	Αναλογούνται στον Υπόχρεο	
	Μερικά Ποσά	Συνολικά Ποσά
Προσαύξηση Περιουσίας κατ' έλεγχο		203.593,78 €
Μείον: Καταθέσεις που διαγράφονται σύμφωνα με την παρούσα:		<u>0,00 €</u>
Προσαύξηση περιουσίας με βάση την παρούσα		203.593,78 €

Ποσά που αναλογούν για το οικ. έτος 2004 (εισοδήματα 1/1-31/12/2003)	Αναλογούνται στον Υπόχρεο	
	Μερικά Ποσά	Συνολικά Ποσά
Προσαύξηση Περιουσίας κατ' έλεγχο		782.147,68 €
Μείον: Καταθέσεις που διαγράφονται σύμφωνα με την παρούσα:		<u>0,00 €</u>
Προσαύξηση περιουσίας με βάση την παρούσα		782.147,68 €

Ποσά που αναλογούν για το οικ. έτος 2005 (εισοδήματα 1/1-31/12/2004)	Αναλογούνται στον Υπόχρεο	
	Μερικά Ποσά	Συνολικά Ποσά
Προσαύξηση Περιουσίας κατ' έλεγχο		381.716,78 €
Μείον: Καταθέσεις που διαγράφονται σύμφωνα με την παρούσα:		<u>0,00 €</u>
Προσαύξηση περιουσίας με βάση την παρούσα		381.716,78 €

Ποσά που αναλογούν για το οικ. έτος 2008 (εισοδήματα 1/1-31/12/2007)	Αναλογούνται στον Υπόχρεο	
	Μερικά Ποσά	Συνολικά Ποσά
Προσαύξηση Περιουσίας κατ' έλεγχο		148.613,51 €
Μείον: Καταθέσεις που διαγράφονται σύμφωνα με την παρούσα:		<u>148.613,51 €</u>
Προσαύξηση περιουσίας με βάση την παρούσα		0,00 €

Ποσά που αναλογούν για το οικ. έτος 2010 (εισοδήματα 1/1-31/12/2009)	Αναλογούνται στον Υπόχρεο	
	Μερικά Ποσά	Συνολικά Ποσά
Προσαύξηση Περιουσίας κατ' έλεγχο		224.714,65 €
Μείον: Καταθέσεις που διαγράφονται σύμφωνα με την παρούσα:		<u>0,00 €</u>
Προσαύξηση περιουσίας με βάση την παρούσα		224.714,65 €

Προσαύξηση Περιουσίας οικ. ετών 2003 - 2011							
Οικονομικό Έτος	Εισοδήματα Έτους	Ελέγχου		Διαγράφονται με την Παρούσα		Παρούσας Απόφασης	
		Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου
2003	2002	203.593,78 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	203.593,78 €	0,00 €
2004	2003	782.147,68 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	782.147,68 €	0,00 €
2005	2004	381.716,78 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	381.716,78 €	0,00 €
2008	2007	148.613,51 €	0,00 €	148.613,51 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
2010	2009	224.714,65 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	224.714,65 €	0,00 €
Σύνολο		1.740.786,40 €	0,00 €	148.613,51 €	0,00 €	1.592.172,89 €	0,00 €

Β. Οριστική φορολογική υποχρέωση ανά έτος με βάση την παρούσα απόφαση

Ακολουθούν πίνακες προσδιορισμού οριστικής φορολογικής υποχρέωσης ανά οικονομικό έτος:

- Φόρου **εισοδήματος** οικονομικών ετών **2003, 2004, 2005, 2008 και 2010**
 - Έκτακτης εισφοράς **ν. 3758/2009** οικ. έτους **2008**
 - Έκτακτης εισφοράς **ν. 3833/2010** οικ. έτους **2010**
-

Γ. Σύνολα Οριστικής φορολογικής υποχρέωσης με βάση την παρούσα απόφαση

Καταλογιζόμενα Ποσά Εισοδήματος και έκτακτης εισφοράς							
α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Οικον. Έτος	Διαφορά εισοδήματος	Διαφορά φόρου	Προσαύξηση	Σύνολο
1	- 04/10/16	Φόρου Εισοδήματος	2003	203.593,78€	76.247,52€	91.497,01€	167.744,53€
2	- 04/10/16	Φόρου Εισοδήματος	2004	782.147,68€	307.669,06€	369.202,87€	676.871,93€
3	- 04/10/16	Φόρου Εισοδήματος	2005	381.716,78€	147.496,70€	176.996,04€	324.492,74€
4	- 04/10/16	Φόρου Εισοδήματος	2008	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
5	- 04/10/16	Φόρου Εισοδήματος	2010	224.714,65€	80.360,86€	96.433,03€	176.793,89€
6	- 04/10/16	Έκτακτη εισφ.ν.3758/09	2008		1.000,00€	1.200,00€	2.200,00€
7	----- 04/10/16	Έκτακτη εισφ.ν.3833/10	2010		5.118,62€	6.142,34€	11.260,96€
Σύνολα				1.592.172,89€	617.892,76€	741.471,29€	1.359.364,05€

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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