



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 18/05/2018

Αριθμός απόφασης: 2491

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 24.01.2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της (**ΑΦΜ**), κατοίκου Αμαρουσίου, οδός, κατά της υπ' αριθμ./2017 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα:

5. Την υπ' αριθμ./2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24.01.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./27.12.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ οικονομικού έτους 2007 (διαχ/κής χρήσης 01/01 – 31/12/2006) καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 38.999,87 €, πλέον 46.799,84 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 85.799,71 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθώς η προσφεύγουσα δεν δήλωσε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2007 τους τόκους από τραπεζικές καταθέσεις αλλοδαπής (HSBC Γενεύης) ποσού 104.997,50 €.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- *Εσφαλμένη φορολόγηση του ποσού των 104.997,50 € ως εισόδημα από κινητές αξίες, καθώς ο πραγματικός δικαιούχος των τόκων είναι το αλλοδαπό ίδρυμα όπου βάσει της ΠΟΛ 1114/2017 περ.2 υποπερ. 2.2.1β' δεν προβλέπεται η φορολόγησή τους στην Ελλάδα. Επιπλέον, για τον ίδιο λογ/σμό ελέγχεται και ο πατέρας της από τη Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ και άρα, εσφαλμένως καταλογίζεται και στην ίδια το ίδιο ποσό.*
- *Παραβίαση των διατάξεων του ν. 5638/1932, καθώς και με την ΠΟΛ 1033/2013, σε περίπτωση κοινών λογ/σμών το υπόλοιπο επιμερίζεται ισομερώς στους δικαιούχους εκτός εάν αυτοί αποδείξουν διαφορετικό ποσοστό συμμετοχής.*
- *Εσφαλμένη εφαρμογή συντελεστή 40% στην φορολόγηση των τόκων αλλοδαπής, καθώς βάσει του άρθρου 54§4 του ν. 2238/1994 παρακρατείται φόρος 20% και όχι 40% όπως προέκυψε κατά τον διορθωτικό προσδιορισμό της Δ.Ο.Υ.*
- *Το δικαίωμα του Δημοσίου να διενεργήσει έλεγχο στο οικονομικό έτος 2007 έχει υποπέσει σε παραγραφή, καθώς βάσει της ΠΟΛ 1194/2017 διευκρινίσθηκε ότι για να χαρακτηρισθούν κάποια στοιχεία ως συμπληρωματικά πρέπει αυτά να μην ήταν στη διάθεση της φορολογικής αρχής εντός της πενταετίας, όπου εν προκειμένω, τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογ/μών της HSBC Γενεύης περιήλθαν σε γνώση της Ελληνικής Φορολογικής Αρχής το 2010 και το 2012 εκδόθηκε η εισαγγελική παραγγελία για τα φυσικά πρόσωπα – δικαιούχους των λογ/μών, ήτοι εντός της πενταετίας.*

Ως προς την παραγραφή του οικ. έτους 2007

Επειδή με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72§11 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) προβλέπεται ότι:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.)** ορίζονταν τα εξής:

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

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) [...] β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης».

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.)**, όπως ίσχυε με την τροποποίηση του άρθρ.13§1 ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α 276/22.12.2006), οριζόταν ότι:

«**2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:** α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. [...]».

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **1738/2017** απόφαση της, η Ολομέλεια του ΣτΕ, βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, έκρινε **αντισυνταγματικές τις παρατάσεις του χρόνου παραγραφής** που χορηγήθηκαν με τα άρθρα 11 του ν.3513/2006, 29 του ν.3697/2008, 10 του ν.3790/2009, 82 του ν.3842/2010 (σκέψη 8), διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών. Επιπλέον στην ως άνω απόφαση του ΣτΕ έγινε αναφορά στις παρατάσεις του χρόνου παραγραφής που χορηγήθηκαν με τα άρθρα 18§2 του ν.4002/2011, 2§1 του ν.4098/2012, 37§5 του ν.4141/2013, 87 του ν. 4316/2014, 22 του ν. 4337/2015 και 97 του ν. 4446/2016 (Α' 240) (σκέψη 9).

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. **2642/2017 Πρακτικό του ΝΣΚ**, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟΛΣΤΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι **και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος**. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

Επειδή, με την απόφαση **2932/2017** του ΣΤΕ (σκέψη 7) ορίζεται ότι :

«...τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣΤΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 **αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος**, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, δηλαδή διότι παρατείνουν - ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣΤΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών.»

Επειδή με την **ΠΟΛ 1194/05.12.2017** διευκρινίσθηκαν τα εξής:

«1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣΤΕ (ΣΤΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός **δεκαετίας** από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης **συμπληρωματικά στοιχεία**, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

2. Επιπλέον, με τις παραπάνω αποφάσεις του ΣΤΕ κρίθηκε ότι, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος είναι και η εξέταση του υπολοίπου και των **κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή**. Συνεπώς, στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του

φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της, κατ' αρχήν οριζόμενη, πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, **τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο** (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).

4. Για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, διευκρινίζεται ότι οι πληροφορίες που έχουν περιέλθει στη Φορολογική Διοίκηση από την αλλοδαπή (όπως π.χ. τα χρηματοοικονομικά προϊόντα, λοιπές κινητές αξίες, διαφορές χαρτοφυλακίου, τραπεζικές κινήσεις, διαφορές υπολοίπων λογαριασμών), **συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία, εφόσον, αφενός, η Φορολογική Διοίκηση αποδεδειγμένα δεν είχε και δικαιολογημένα δεν μπορούσε να τις έχει υπόψη της κατά την αρχική πενταετή προθεσμία παραγραφής, και, αφετέρου, διαπιστώνεται από τον έλεγχο μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη με βάση τα στοιχεία αυτά**. Συνεπώς, δε θεωρείται πληροφωρία από την αλλοδαπή και ως εκ τούτου δε συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, η πληροφωρία, η οποία περιέρχεται σε γνώση της φορολογικής αρχής μέσω της επεξεργασίας του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού ή από στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος κατά την επεξεργασία του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού και αφορούν τις ως άνω πληροφορίες (χρηματοοικονομικά προϊόντα κ.λπ.). Τέτοια είναι η περίπτωση ύπαρξης τραπεζικού λογαριασμού αλλοδαπής που τροφοδοτήθηκε από λογαριασμούς της ημεδαπής (εξερχόμενο έμβασμα) ή τροφοδότησε λογαριασμούς της ημεδαπής (εισερχόμενο έμβασμα).

5. Οι εκκρεμείς υποθέσεις, για τις οποίες πληρούνται τα ανωτέρω ως προς την ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων, ελέγχονται κατ' εφαρμογή της περ. α' της παρ. 1 της εγκ. ΠΟΛ. 1154/2017, κατά προτεραιότητα, ως προς τις χρήσεις 2006 και μετά, και εκδίδονται οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού. Σε περίπτωση που δεν πληρούνται οι ως άνω προϋποθέσεις, έχουν εφαρμογή οι οδηγίες που έχουν δοθεί με τις παρ. 2, 3, και 4 της εγκ. ΠΟΛ. 1154/2017».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1191/2017 έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η με αριθ. 265/2017 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β') σχετικά με την έννοια της **ανακρίβειας της δήλωσης** της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για την εφαρμογή και την έκταση εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84§ 4 του ίδιου νόμου.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση και όσον αφορά το παραπάνω θέμα έγιναν δεκτά τα εξής:

«1. Κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευόμενων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής

Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπ' όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.

2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 66§2 του ΚΦΕ. **Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσης διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής.**

3. Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιεχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934/2017, ΣτΕ 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα βάσει της υπ' αριθμ./05.08.2016 εντολής ελέγχου, η οποία εκδόθηκε κατόπιν του υπ' αριθμ. πρωτ.ΕΜΠ/25.07.2016 εγγράφου του ΣΔΟΕ με το οποίο

παρελήφθη ο φάκελος της υπόθεσης σε συνέχεια της με ΑΒΜ ΕΟΕ/2016 παραγγελίας του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος.

Συνεπώς, τα υπόλοιπα των τραπεζικών καταθέσεων της προσφεύγουσας που τηρούταν σε λογ/μούς της αλλοδαπής και για τα οποία η φορολογική αρχή δεν μπορούσε να γνωρίζει αλλά έλαβε γνώση αυτών με το ανωτέρω έγγραφο στις 25.07.2016, ήτοι πέραν της πενταετίας και εντός της δεκαετίας για το οικονομικό έτος 2007, τότε αυτά συνιστούν «συμπληρωματικά στοιχεία» υπό την έννοια του άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994 και άρα, το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει φόρο εισοδήματος για το οικ. έτος 2007 παραγράφεται στη δεκαετία (31.12.2017) και ο σχετικός ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τους τόκους αλλοδαπής προέλευσης οικ. έτους 2007

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 24 του ν. 2238/1994** ορίζονταν τα εξής: «1. **Εισόδημα από κινητές αξίες** είναι αυτό που αποκτάται κάθε οικονομικό έτος από κάθε δικαιούχο κινητών αξιών, το οποίο προκύπτει: α) Από μερίσματα και τόκους ιδρυτικών τίτλων και μετοχών των ημεδαπών ανωνύμων εταιριών, ομολογιών και χρεογράφων γενικά του Ελληνικού Δημοσίου ή ημεδαπών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου ή ημεδαπών επιχειρήσεων κάθε είδους, καθώς και από αμοιβές και ποσοστά των διοικητικών συμβούλων και εκτός μισθού αμοιβές και ποσοστά των διευθυντών και διαχειριστών των ανωνύμων εταιριών. β) **Από μερίσματα και τόκους των τίτλων αλλοδαπής προέλευσης** που αναφέρονται στην προηγούμενη περίπτωση. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1114/2017** «Φορολογική μεταχείριση αλλοδαπού εμπιστεύματος (trust) και αλλοδαπού ιδρύματος (foundation)» διευκρινίσθηκαν τα κάτωθι:

«Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στη Φορολογική Διοίκηση σχετικά με το ανωτέρω θέμα και ειδικότερα ως προς τα ζητήματα που ανακύπτουν κατά τη φορολόγηση στην Ελλάδα των περιουσιακών στοιχείων που έχουν ανατεθεί σε διαχείριση εμπιστοσύνης (trust) ή έχουν μεταβιβασθεί σε ίδρυμα (foundation) της αλλοδαπής και των εισοδημάτων που αποκτώνται στα πλαίσια της εν λόγω διαχείρισης που πραγματοποιείται προς όφελος των δικαιούχων του, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. ΓΕΝΙΚΑ

Το trust, άλλως εμπίστευμα - θεσμός με προέλευση το αγγλοσαξονικό δίκαιο - αποτελεί ιδιόμορφο καθεστώς διαχείρισης και εκκαθάρισης περιουσίας, το οποίο στερείται νομικής προσωπικότητας και δημιουργείται είτε με δήλωση του κυρίου της περιουσίας είτε με μεταβίβαση αυτής, εν ζωή είτε με διαθήκη. [...] Το «ίδρυμα» (foundation) αποτελεί παρεμφερή με το trust θεσμό, που προσφέρει στον ιδρυτή του δυνατότητες διαχείρισης και διάθεσης της περιουσίας του είτε εν ζωή είτε αιτία θανάτου, προς όφελος κάποιων προσώπων. [...]

2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

2.1. Μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 [...]

2.2. Πριν την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013

Όσον αφορά στα εισοδήματα που έχουν προκύψει για διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν πριν από την 1.1.2014, ισχύουν τα ακόλουθα: [...]

2.2.1. Φορολογική μεταχείριση αλλοδαπού εμπιστεύματος (trust) και αλλοδαπού ιδρύματος (foundation) που αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα

α. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, σε φόρο υπόκεινται οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων.

Επισημαίνεται ότι τα ως άνω αφορούν στα αλλοδαπά ιδρύματα (foundations), καθώς και τα αλλοδαπά εμπιστεύματα (trusts) δεν περιλαμβάνονται στα υποκείμενα φόρου του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 και, ως εκ τούτου, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

β. Κατόπιν των ανωτέρω, τα τυχόν εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα που απέκτησαν στην Ελλάδα τα αλλοδαπά ιδρύματα (foundations) φορολογούνται με βάση τις διατάξεις των άρθρων 12, 24-27 και 54 (εισόδημα από κινητές αξίες) του ν. 2238/1994, δηλαδή ενεργείται παρακράτηση φόρου με βάση τον εκάστοτε ισχύοντα συντελεστή, με την οποία επέρχεται εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης, καθώς και τις διατάξεις του άρθρου 13 (εισόδημα από δικαιώματα) του ίδιου νόμου, δηλαδή υποβάλλεται ειδική αυτοτελής δήλωση, με την οποία επέρχεται, εξίσου, εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και πάντοτε στο βαθμό που τα ως άνω νομικά πρόσωπα δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. [...]

2.2.2. Φορολογική μεταχείριση των εισοδημάτων που απέκτησε ο ιδρυτής αλλοδαπού εμπιστεύματος (trust) ή αλλοδαπού ιδρύματος (foundation), φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, λόγω της ιδιότητάς του ως ένας εκ των δικαιούχων (beneficiaries) των ωφελειών του

2.2.2.1. Φορολογική μεταχείριση του ιδρυτή αλλοδαπού ιδρύματος (foundation)

α. Αν ο ιδρυτής - δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο, η οποιαδήποτε ωφέλεια που αποκτήθηκε από αυτό συνιστά εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4 του ν. 2238/1994, δηλαδή εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ίδιου νόμου (Ζ3).

β. Αν ο ιδρυτής - δικαιούχος είναι νομικό πρόσωπο, οι διανομές κερδών που έλαβε από το αλλοδαπό ίδρυμα αποτελούν εισόδημα από μερίσματα, το οποίο φορολογείται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 109 του ν. 2238/1994.

2.2.2.2. Φορολογική μεταχείριση του ιδρυτή αλλοδαπού εμπιστεύματος (trust)

Δεδομένου ότι το αλλοδαπό εμπίστευμα (trust) δεν περιλαμβάνεται στα υποκείμενα φόρου του ν. 2238/1994, ο ιδρυτής φορολογείται για τα εισοδήματα που απέκτησε λόγω της ιδιότητάς του ως δικαιούχος των ωφελειών του ανάλογα με τη μορφή του (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) και την πηγή του εισοδήματος που αποκτήθηκε, ως εξής:

α. Εάν ο ιδρυτής - δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο και η ωφέλεια που αποκτήθηκε προέρχεται από τόκους, φορολογείται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 12 ή 24 του ν. 2238/1994, αντίστοιχα, ενώ αν προέρχεται από λοιπές κινητές αξίες φορολογείται με βάση τις διατάξεις των άρθρων 24-27 του ίδιου νόμου. Περαιτέρω, αν η ωφέλεια προέρχεται από υπεραξίες μεταβίβασης μετοχών μη εισηγμένων σε χρηματιστήριο φορολογείται με τις διατάξεις του άρθρου 13, ενώ αν προέρχεται από υπεραξίες μεταβίβασης μετοχών εισηγμένων σε χρηματιστήριο απαλλάσσεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 38. Επίσης, αν η ωφέλεια προέρχεται από εκμετάλλευση ακινήτων, φορολογείται με βάση όσα ορίζονται με τις διατάξεις των άρθρων 20-23 του ν. 2238/1994.

β. Εάν ο ιδρυτής - δικαιούχος είναι νομικό πρόσωπο, για το προσδιορισμό του εισοδήματός του έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 105 του ν. 2238/1994 και η φορολόγησή του πραγματοποιείται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 109 του ίδιου νόμου. [...]

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

παράγραφος επιτρέπεται να ενεργείται και εις κοινόν λογαριασμόν επί προθεσμία ή ταμειυτηρίου υπό προειδοποίησιν.», ενώ με το άρθρο 4 του ίδιου ορίζεται ότι: «Κατάσχεσις της καταθέσεως επιτρέπεται, έναντι όμως των κατασχόντων αυτή τεκμαίρεται αμαχήτως, ότι ανήκει εις πάντας τους δικαιούχους κατ' ίσα μέρη.».

Επειδή, με τα οριζόμενα στην **ΠΟΛ 1033/21.02.2013** «Διευκρινίσεις στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που έχουν αποστείλει εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-2011» προκύπτουν τα εξής: «[...] 18. Αντιμετώπιση των εμβασμάτων σε περίπτωση συνδικαιούχων: 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.[...]»

Επειδή, με την οικεία από 27.12.2017 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα ήταν δικαιούχος των υπ' αριθμ. και τραπεζικών λογ/μών στην HSBC Γενεύης, οι οποίοι εμφάνιζαν ως συνολικό υπόλοιπο την 31.12.2005 το ποσό αποτιμημένο σε δολάρια ΗΠΑ των 1.907.742,00 USD και υπόλοιπο τον Απρίλιο του 2006 το ποσό επίσης σε δολάρια των 2.046.024,00 USD. Ο έλεγχος, κατόπιν και του υπ' αριθμ. πρωτ./13.12.2017 υπομνήματος της προσφεύγουσας με το οποίο ισχυρίστηκε ότι οι λογ/σμοί ανήκουν σε ίδρυμα της αλλοδαπής και άρα οι τόκοι αυτού δεν φορολογούνται, προσδιόρισε τη διαφορά των ανωτέρω υπολοίπων ποσού 138.282,00 USD (ή 104.997,50 €) ως εισόδημα από τόκους αλλοδαπής, το οποίο όφειλε να δηλωθεί από την προσφεύγουσα στη δήλωση οικ. έτους 2007 και να φορολογηθεί βάσει των διατάξεων του άρθρου 24§1β' του ν. 2238/1994.

Επειδή, με την υπ' αριθμ./18.05.2018 απόφαση της Υπηρεσίας μας επί της υπ' αριθμ. πρωτ./18.01.2018 ενδικοφανούς προσφυγής του (ΑΦΜ) και της (ΑΦΜ) κατόπιν ελέγχου που τους διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, προέκυψε ότι μαζί με την προσφεύγουσα είναι και οι τρεις (3) συνδικαιούχοι των υπ' αριθμ. και τραπεζικών λογ/μών στην HSBC Γενεύης και ως προς αυτό το εισόδημα από τόκους των εν λόγω λογ/σμών χρήσης 01/01 – 31/12/2006 κρίθηκαν τα κάτωθι:

«[...] βάσει των ανωτέρω, προκύπτει ότι ο έλεγχος αποδέχθηκε ότι το εν λόγω εισόδημα που προκύπτει από τη διαφορά των υπολοίπων των υπ' αριθμ. και τραπεζικών λογ/μών στην HSBC Γενεύης για την περίοδο 01/01 – 24/05/2006 αφορά εισόδημα από τόκους. Ωστόσο, το ποσό της εν λόγω διαφοράς στο οποίο κατέληξε κατόπιν μετατροπής του σε δολάρια ΗΠΑ (USD) με δεδομένο ότι η ισοτιμία δολαρίου και ευρώ μεταξύ της 31.12.2005 και 24.05.2006 μεταβλήθηκε σημαντικά, εμπεριέχει πέραν της διαφοράς που οφείλεται στους τόκους και σε διαφορά που οφείλεται στην εν λόγω ισοτιμία των δύο νομισμάτων.

Πίνακας 1

Λογ/σμός σε GBP (λίρες Αγγλίας)					
	GBP	Ισοτιμία EUR/GBP	EUR	Ισοτιμία USD/EUR	USD
Υπόλοιπο 31.12.2005	566.414,42	0,6853	826.520,39	1,1797	975.046,10
Υπόλοιπο 24.05.2006	578.160,83	0,68285	846.687,90	1,2851	1.088.078,62
Διαφορά	11.746,41		20.167,51		113.032,52
Λογ/σμόςσε EUR					

			EUR	Ισοτιμία USD/EUR	USD
Υπόλοιπο 31.12.2005			779.849,05	1,1797	919.987,92
Υπόλοιπο 24.05.2006			787.742,66	1,2851	1.012.328,09
Διαφορά			7.893,61		92.340,17
Συνολικό υπόλοιπο 31.12.2005					1.895.034,02
Συνολικό υπόλοιπο 24.05.2006					2.100.406,71
Συνολική διαφορά βάσει ελέγχου σε USD					205.372,69
Μετατροπή σε EUR με ισοτιμία 24.05.2006			159.810,66	1,2851	205.372,69

Επειδή, όπως προκύπτει από τον Πίνακα 1, οι διαφορές των ως άνω λογ/σμών, για τις οποίες έχει ήδη κριθεί από τον έλεγχο ότι αφορούν εισόδημα από τόκους αλλοδαπής, όπου για τον μεν λογ/σμό η διαφορά ποσού 11.746,41 GBP αποτιμήθηκε σε 113.032,52 USD και για τον λογ/σμό η διαφορά ποσού 7.893,61 € αποτιμήθηκε σε 92.340,17 USD κυρίως λόγω της μεταβολής της ισοτιμίας δολαρίου και ευρώ από 1,1797 στις 31.12.2005 σε 1,2851 στις 24.05.2006, με συνέπεια η συνολική διαφορά ποσού 205.372,69 USD να μετατραπεί εκ νέου σε ευρώ με την ισοτιμία της 24.05.2006 σε 159.810,66 €. Ωστόσο, εφόσον οι ως άνω ισοτιμίες έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο και δεδομένου ότι το τελικό ποσό του εισοδήματος από τόκους πρέπει να αποτιμηθεί σε ευρώ, η διαφορά του μεν λογ/σμού υπολογίζεται στο ποσό των 20.167,51 € (κατόπιν μετατροπής από GBP σε EUR) και του λογ/σμού (που είναι ήδη σε EUR) στο ποσό των 7.893,61 €, ήτοι συνολικό ποσό εισοδήματος από τόκους αλλοδαπής 28.061,12 €.

Επειδή, περαιτέρω, οι εν λόγω λογ/σμοί ανήκουν στην εταιρεία με έδρα τη δ/ση: με δικαιούχους τους προσφεύγοντες (ΑΦΜ) και (ΑΦΜ) και την κόρη τους (ΑΦΜ), όπως αναφέρει και ανωτέρω ο έλεγχος, το τελικώς προσδιορισθέν εισόδημα από τόκους **πρέπει να επιμεριστεί ισομερώς στους τρεις δικαιούχους** και άρα, να φορολογηθεί ο καθένας για εισόδημα από τόκους αλλοδαπής ποσού 9.353,71 € (28.061,12 / 3).

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, το εν λόγω εισόδημα από τόκους αλλοδαπής προέλευσης που αποκτήθηκε κατά το έτος 01/01 – 31/12/2006 έπρεπε να δηλωθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2007 των προσφευγόντων και να φορολογηθεί με τις γενικές διατάξεις βάσει του άρθρου 24 του ν. 2238/1994. Ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι το εν λόγω εισόδημα από τόκους αφορά το ίδρυμα της αλλοδαπής το οποίο δεν φορολογείται στην Ελλάδα βάσει και της παρ. 2.2.1.β' της ΠΟΛ 1114/2017 κρίνεται ως αβάσιμος, καθώς στην προκειμένη περίπτωση, φορολογείται το εισόδημα από τόκους που λαμβάνουν οι τελικοί δικαιούχοι φυσικά πρόσωπα κάτοικοι Ελλάδος.»

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, προκύπτει ότι το προσδιορισθέν από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ εισόδημα από τόκους αλλοδαπής οφείλει να τροποποιηθεί από 104.997,50 € σε 9.353,71 € και να φορολογηθεί κατά τον ίδιο τρόπο βάσει των γενικών διατάξεων. Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το ποσό πρέπει να φορολογηθεί αυτοτελώς με συντελεστή 20% λόγω των διατάξεων περί παρακράτησης φόρου 20% του άρθρ.54§4 του ν. 2238/1994 προβάλλεται αβάσιμα, καθώς δεν αφορά την προκειμένη περίπτωση, αφού η αλλοδαπή τράπεζα δεν προέβη σε παρακράτηση, ενώ σε κάθε περίπτωση με την παρακράτηση δεν εξαντλούνταν η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου των τόκων, ο οποίος όφειλε να τους δηλώσει και να καταβάλει τυχόν επιπλέον προκύπτοντα φόρο εισοδήματος κατόπιν εκκαθάρισης της δήλωσής του.

Εφαρμογή ευνοϊκότερων διατάξεων για τον πρόσθετο φόρο (ν. 4509/2017)

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 58 του ν. 4174/2013**, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Επειδή, ενόψει των ανωτέρω, η Υπηρεσία μας οφείλει να εφαρμόσει από 01.01.2018 επί των εκκρεμών ενδικοφανών προσφυγών που εξετάζονται τις νέες διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 περί επεικέστερης κύρωσης επί πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, συνεπώς, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επεικέστερη καθότι:

				A	B	Γ	Δ = Β + Γ	
A/A	Οικ. έτος	Διαφορά φόρου	Διαφορά φόρου ως % φόρου δήλωσης	Πρόσθετος φόρος ν. 2523/1997	Άρθρο 58 ΚΦΔ	Τόκοι Άρ.53 ΚΦΔ (53 μήνες x 0,73% = 38,69%)	Σύνολο προστίμου Άρ.49§1	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
1	2007	1.374,84	άνω του 50%	1.649,81	687,42	531,93	1.219,35	1.219,35

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 24.01.2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της (**ΑΦΜ**) και συγκεκριμένα:

- την μερική αποδοχή αυτής ως προς το εισόδημα των τόκων αλλοδαπής που της αναλογούν (9.353,71 €) και την τροποποίηση της υπ' αριθμ./2017 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2007 λαμβάνοντας υπόψιν και τις ευνοϊκές διατάξεις του ν. 4509/2017 για τον πρόσθετο φόρο, και
- την απόρριψη αυτής για τους λοιπούς ισχυρισμούς της.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων με βάση την παρούσα απόφαση:

Ποσά σε €		Βάσει Δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων					
	της συζύγου	7.321,34	112.318,84	104.997,50	16.675,05	9.353,71
Φόρος	Πιστωτικό ποσό					
	Χρεωστικό ποσό		38.999,87	38.999,87	1.374,84	1.374,84
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση		246,30	246,30		246,30	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		49,26	49,26		49,26	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ν.2523/1997)			46.799,84	46.799,84		
Πρόστιμο άρθρ.58 ΚΦΔ					687,42	687,42
Τόκος άρθρ.53 ΚΦΔ*					531,93	531,93
Σύνολο φόρων, τελών & εισφορών	για καταβολή	295,56	86.095,27	85.799,71	2.889,75	2.594,19
	για επιστροφή					

* Οι τόκοι έχουν υπολογισθεί από την 01.01.2014 μέχρι την ημ/νία έκδοσης της παρούσας απόφασης

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.