



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη 24/05/2018

Αριθμός απόφασης: **1062**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την 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. Την με ημερομηνία κατάθεσης ...-2018 με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ .../...-2018** συμπληρωματικό υπόμνημα της «... .. του ...» – **Α.Φ.Μ.** ..., κατοίκου ... Θεσσαλονίκης επί της οδού - Τ.Κ. .. κατά: α) της με αριθμό .../.../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2007, β) της με αριθμό .../.../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2008, γ) της με αριθμό .../.../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2009, δ) της με αριθμό .../.../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2010, ε) της με αριθμό .../.../...-2017 οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2011, στ) της με αριθμό .../.../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012 και ζ) της με αριθμό .../.../...2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από ...-2018 απόψεις της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής

7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της από ...-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής και του με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ .../...-2018 συμπληρωματικού υπομνήματος** της προσφεύγουσας, 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./29-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, οικον. έτους 2007 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 460,40 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 552,48 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 1.012,88 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../.../...-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης, οικον. έτους 2008 δεν προέκυψε διαφορά φόρου εισοδήματος για καταλογισμό, σε βάρος της προσφεύγουσας.

-Με την υπ' αριθμ. .../.../...2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, οικον. έτους 2009 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 7.589,62 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 9.107,54 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 16.697,16 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../.../...-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, οικον. έτους 2010 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 360,60 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 432,72 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 793,32 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../.../...-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, οικον. έτους 2011 δεν επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος.

-Με την υπ' αριθμ. .../.../...-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, οικον. έτους 2012 επιβλήθηκε σε

βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 22.915,14 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.307,38 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 27.498,17 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 52.720,69 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../.../...-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης, οικον. έτους 2013 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 6.019,26 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 578,09 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 9.081,47 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 15.678,82 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου στις χρήσεις 2006-2012 από την Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης, για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 66 και 48 παρ 3 του Ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει των υπ' αριθμ. .../02-09-2016 και .../02-09-2016 σχετικών εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθ. Α.Β.Μ. ΟΙΚ. ΕΙΣ./04-10-2012 Εισαγγελική Παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος προς τον Προϊστάμενο της Περιφερειακής Διεύθυνσης του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής., με την οποία ζητήθηκε η διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης για τη διακρίβωση τέλεσης αξιόποινων πράξεων, βάσει στοιχείων που αποτυπώνονται σε φορητή μονάδα αποθήκευσης (USB) και σε πρωτότυπο ψηφιακό δίσκο (CD), που παρελήφθη αρμοδίως από τις αρχές της Γαλλίας και παραδόθηκε στον Ειδικό Γραμματέα του Σ.Δ.Ο.Ε. κατά την 21-12-2012 και αφορούν φυσικά και νομικά πρόσωπα, κατόχους τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών επενδυτικών προϊόντων σε τράπεζα της Ελβετίας (... Γενεύης).

Τα ως άνω αναφερόμενα ηλεκτρονικά δεδομένα αφορούν στο σύνολο των στοιχείων που συνέλεξε το Σ.Δ.Ο.Ε. από την Γενική Γραμματεία Πληροφορικών Συστημάτων, από τα πιστωτικά ιδρύματα που λειτουργούν στην Ελλάδα και από οποιαδήποτε άλλη πηγή, τα οποία, αφού μορφοποιήθηκαν ώστε να γίνουν επεξεργάσιμα, συγκεντρώθηκαν σε ηλεκτρονική μορφή και ανά συγκεκριμένο πρόσωπο.

Σε εκτέλεση των ανωτέρω, αποστάλθηκε το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Α ΕΞ 2015 ΕΜΠ έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχου (ΤΜΗΜΑ Α') προς τη Δ.Ο.Υ. ...' Θεσσαλονίκης, βάσει του οποίου εκδόθηκε η υπ' αριθ. .../...-2016 εντολή ελέγχου για το «.....» με ΑΦΜ ..., σύζυγο της προσφεύγουσας που απεβίωσε κατά την .../2016 και του οποίου μοναδική κληρονόμος είναι η προσφεύγουσα και η υπ' αριθ. .../...-2016 εντολή ελέγχου για την προσφεύγουσα.

Από την επεξεργασία των δεδομένων του Ειδικού Λογισμικού από τον έλεγχο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα και ο σύζυγος της τηρούσαν είτε ατομικά, είτε κοινά, πλήθος τραπεζικών λογαριασμών στις ελληνικές τράπεζες με Τραπεζικές καταθέσεις, δάνεια και λοιπά επενδυτικά προϊόντα.

Επιπροσθέτως, βάσει των δεδομένων που αποτυπώνονται στις καταστάσεις και το CD, που παραδόθηκαν προς επεξεργασία στη Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης από το ΣΔΟΕ Αττικής, καθώς και από τα έγγραφα/υπομνήματα που κατέθεσαν η προσφεύγουσα και ο σύζυγος της, προέκυψε ότι κατέχουν ατομικά ή είναι συνδικαιούχοι με τρίτους, σε χαρτοφυλάκια τραπεζικών λογαριασμών και

λογαριασμών λοιπών επενδυτικών προϊόντων - άυλων τίτλων σε πιστωτικό ίδρυμα της Ελβετικής Ομοσπονδίας (Τράπεζα HSBC Γενεύης), ως ακολούθως:

Χαρτοφυλάκιο	Σχετικοί Τραπεζικοί λογ/σμοί	
...	...	01/01/1999-31/12/2004
	...	
	...	
	...	
....	...	01/01/1999-31/12/2010 έως 15/04/2011
	...	
	...	
	...	
...	...	01/01/1999-31/12/2010 έως 15/04/2011
	...	
	...	
	...	
		
	...	
...		Από 26/04/2011
...		Από 26/04/2011

Από την επεξεργασία των ατομικών και κοινών λογαριασμών, προέκυψαν πιστώσεις – καταθέσεις, οι οποίες αφορούν σε χρηματικά ποσά -πρωτογενείς καταθέσεις, που δεν περιλαμβάνονταν στα δηλωθέντα εισοδήματα της προσφεύγουσας και του συζύγου της, βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων των οικείων οικονομικών ετών.

Ο έλεγχος απέστειλε το υπ'. πρωτ. .../...-2017 Έγγραφο Αίτημα χορήγησης πληροφοριών και στοιχείων του άρθρου 14 του ν.4174/2013 προς δικαιολόγηση των ως άνω ποσών και τον προσδιορισμό του βασικού δικαιούχου των τραπεζικών λογαριασμών, σε περιπτώσεις συνδικαιούχων. Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα στο ως άνω αίτημα κατέθεσε εμπρόθεσμα το με αριθ. πρωτ. .../...-2017 έγγραφο υπόμνημα παροχής εξηγήσεων.

Περαιτέρω από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέβαλλε τροποποιητικές Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος για τα υπό κρίση έτη, κάνοντας χρήση των ευνοϊκών διατάξεων των άρθρων 57-61 του Ν. 4446/2016, ως ακολούθως:

- Χρήση 2006: αρ. δηλ. .../31-10-2017, χρεωστικό ποσό = 2.446,81 ευρώ
- Χρήση 2007: αρ. δηλ. .../31-10-2017, χρεωστικό ποσό = 1.344,14 ευρώ
- Χρήση 2008: αρ. δηλ. .../31-10-2017, χρεωστικό ποσό = 0
- Χρήση 2009: αρ. δηλ. .../31-10-2017, χρεωστικό ποσό = 0
- Χρήση 2010: αρ. δηλ. .../31-10-2017, χρεωστικό ποσό = 0
- Χρήση 2011: αρ. δηλ. .../31-10-2017, χρεωστικό ποσό = 3.523,96 ευρώ
- Χρήση 2012: αρ. δηλ. .../31-10-2017, χρεωστικό ποσό = 3.793,82 ευρώ

Στις ως άνω δηλώσεις που υπέβαλλε η προσφεύγουσα, με βάση τα κατατεθειμένα έγγραφα της ΕΛΒΕΤΙΚΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ HSBC, συμπεριέλαβε τα ακόλουθα:

- Έσοδα από τοκομερίσματα, τόκους ομολόγων και αξιογράφων, δεδουλευμένους τόκους, τόκους εγγυημένων καταθέσεων (LISTE DES REVENUS, dividendes, interets sur obligations et papiers monetaires, interets courus, interets sur depots fiduciaires)

Κωδ.

- Έσοδα από συναλλαγές (LISTE DES TRANSACTIONS TITLES)

Κωδ. 659-660, ως ακολούθως:

Οικ. έτος	ΟΙΚ 2007		ΟΙΚ 2008		ΟΙΚ 2009		ΟΙΚ 2010	
Χρήση	2006		2007		2008		2009	
κωδικοί	(397)	(398)	(397)	(398)	(397)	(398)	(295)	(296)
	10.406,80	10.406,80	8.157,35	8.157,35	5.370,79	5.370,78	2.630,74	2.630,74
σύνολα	20.813,60		16.314,70		10.741,57		5.261,48	
κωδικοί	(659)	(660)	(659)	(660)	(659)	(660)	(659)	(660)
	1.019,19	1.019,19	0,00	0,00	20.686,91	20.231,05	2.477,62	2.477,61
σύνολα	2.038,38		0,00		40.917,96		4.955,23	

Οικ. έτος	ΟΙΚ 2011		ΟΙΚ 2012		ΟΙΚ 2013	
Χρήση	2010		2011		2012	
κωδικοί	(295)	(296)	(295)	(296)	(295)	(296)
	5.442,65	5.442,64	9.617,21	9.617,21	10.329,61	10.329,60
σύνολα	10.885,29		19.234,42		20.659,21	
κωδικοί	(659)	(660)	(659)	(660)	(659)	(660)
	850,24	850,23	8.659,66	8.659,66	3.544,71	3.544,71
σύνολα	1.700,47		17.319,32		7.089,42	

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω, διαπίστωσε ότι:

- Τα έσοδα από τόκους, τοκομερίσματα, τόκους εγγυημένων καταθέσεων, ορθώς έχουν δηλωθεί στους κωδικούς 397-398, 295-296.
- Τα έσοδα από συναλλαγές που αφορούν σε κέρδη από χρεόγραφα αποτελούν όφελος-υπεραξία που θεωρείται εισόδημα από κινητές αξίες (μερίσματα-τόκοι) στην αλλοδαπή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 παρ. 1 περ. β του ν. 2238/1994.

Από την προσφεύγουσα, **δε προσκομίστηκαν δικαιολογητικά ή δε τεκμηριώθηκαν επαρκώς** οι ακόλουθες συναλλαγές:

ΧΡΗΣΗ	Επωνυμία	Αριθμός Λογαριασμού	Είδος Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ-Πίστωση	Πλήθος Δικαιούχων Λογίου
-------	----------	---------------------	-------------------	-----------------------	-----------------------	-------------------	--------------------------

2011	EUROB ANK		Καταθετι κός	14/02/20 11 14:48	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΚΤΘ.ΤΡΑΠΕ Ζ.ΕΠΙΤΑΓΗΣ EUR	30.187,50	3
2011	EUROB ANK		Καταθετι κός	14/02/20 11 14:50		20.000,00	3
2011	EUROB ANK		Καταθετι κός	18/11/20 11 14:00		2.500,00	2
Σύνολο 2011						52.687,50	
2012	EUROB ANK	...	Καταθετι κός	20/03/20 12 9:48	Z ...	5.777,90	3
2012	EUROB ANK		Καταθετι κός	03/07/20 12 20:47	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	7.680,00	3
Σύνολο 2012						13.459,90	

Ο έλεγχος για τον προσδιορισμό των πρωτογενών καταθέσεων έχει εξαιρέσει καταθέσεις/πιστώσεις χρηματικών ποσών που προέρχονται:

α) από μισθούς που εισπράχθηκαν βάσει των συνυποβληθέντων βεβαιώσεων αποδοχών στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος,

β) από πιστωτικούς τόκους, από έσοδα χρηματοοικονομικών προϊόντων, εισπραχθείσες αποδόσεις επενδύσεων, κλπ.,

γ) από μερίσματα που εισπράχθηκαν βάσει των συνυποβληθέντων βεβαιώσεων στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος,

δ) από μισθώματα ακινήτων,

ε) αμοιβές Δ.Σ. που ταυτοποιήθηκαν από τον έλεγχο,

στ) μεταφορές μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών των συνδικαιούχων και

ζ) επανακαταθέσεις μετά από αναλήψεις εντός μικρών χρονικών ορίων και μικρών αποκλίσεων ποσού.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, προσδιόρισε το τελικό φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας και του συζύγου της για τα οικ. έτη 2007- 2013 (χρήσεις 2006- 2012) ως ακολούθως και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις:

Κωδικοί Δήλωσης	χρήση 2006	χρήση 2007	χρήση 2008	χρήση 2009	χρήση 2010	χρήση 2011	χρήση 2012
(507)						25.093,75	6.728,95
(508)						27.593,75	6.728,95
μερικό σύνολο						52.687,50	13.457,90
(295)	1.019,19	0,00	20.231,05	5.108,36	6.292,89	18.276,87	13.874,32
(296)	1.019,19	0,00	20.231,05	5.108,35	6.292,87	18.276,87	13.874,31

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ... /...-**2018** ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση καταλογιστικών πράξεων φόρου εισοδήματος των χρήσεων 2006 έως και 2010, λόγω μη ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων. Η δεκαετής παραγραφή εφαρμόζεται εξαιρετικά στην περίπτωση που συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, (συμπληρωματικά στοιχεία), γεγονός που δεν ισχύει στην υπό κρίση περίπτωση. Επιπλέον, η φορολογική αρχή οφείλει να αποδείξει την ύπαρξη των συμπληρωματικών στοιχείων. Η ένδικη διαφορά δεν στηρίζεται καν σε «συμπληρωματικά στοιχεία» καθόσον σύμφωνα με την 2^η σελίδα της έκθεσης ελέγχου με την με αριθμό ΟΙΚ.ΕΙΣ.ΠΕ./4-10-2012 παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος προς τον Προϊστάμενο της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής του Σ.Δ.Ο.Ε., ζητήθηκε η διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης για τη διακρίβωση τέλεσης αξιόποινων πράξεων, βάσει στοιχείων που αποτυπώνονται σε φορητή μονάδα αποθήκευσης (USB) και σε πρωτότυπο ψηφιακό δίσκο (CD), που παρελήφθη αρμοδίως από τις αρχές της Γαλλίας και παραδόθηκε στον Ειδικό Γραμματέα του Σ.Δ.Ο.Ε. την 21-12-2012 και αφορούσαν σε φυσικά και νομικά πρόσωπα, κατόχους τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών επενδυτικών προϊόντων σε τράπεζα της Ελβετίας (... Γενεύης) & τις Ελληνικές τράπεζες. Συνεπώς για την χρήση 2006, 2007, 2008 τα συμπληρωματικά στοιχεία είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της πενταετίας.
- 2) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου και επιβολή φόρου για κέρδη από πωλήσεις μετοχών της στην αλλοδαπή. Η προσβαλλομένη έκθεση ελέγχου, αναφορικά με τις κινήσεις των λογαριασμών που τηρούνταν στην ελβετική τράπεζα ... και συγκεκριμένα στα έσοδα από συναλλαγές, που δήλωσαν στους κωδικούς 659 και 660 με τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με το νόμο 4446/16, θεωρεί ότι αυτά αποτελούν όφελος - υπεραξία και άρα εισόδημα από κινητές αξίες (μερίσματα, τόκοι κλπ) στην αλλοδαπή, μεταφέροντας το από τους κωδικούς 659-660, στους κωδικούς 397,398 όπως και 295 και 296. Με το σκεπτικό αυτό η φορολογική αρχή έχει προβεί στον αναλογούντα καταλογισμό, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 24 παρ 1, περίπτωση β, του Ν 2238/94 και στην έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών διορθωτικών φύλλων εισοδήματος, που της επιδόθηκαν. Επί των ανωτέρω λεκτέα τα εξής: Στο άρθρο 38 του Ν. 2238/1994, ως ίσχυε την επίδικη περίοδο των χρήσεων 2011 και 2012 και πριν την κατάργησή του από τον νόμο 4172/2013 οριζόταν ότι τα κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων σε αλλοδαπό χρηματιστήριο, τα οποία αποκτώνται από φυσικά πρόσωπα σε τιμή ανώτερη της τιμής απόκτησής τους και οι οποίες έχουν αποκτηθεί μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2012 απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος.
- 3) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου άλλως αναιτιολόγητη απόρριψη των εξηγήσεων της αναφορικά με ορισμένες από τις τραπεζικές της καταθέσεις σε τράπεζες της ημεδαπής για τις χρήσεις 2011 και 2012 και συγκεκριμένα:

- Η συναλλαγή ποσού 30.187,50€ αφορά σε κατάθεση μετρητών από τη . ., καθώς και η συναλλαγή ποσού 20.000€ σε κατάθεση τραπεζικής επιταγής που εκδόθηκε από την ίδια. Η κα ... ήταν υπάλληλος του εμπορικού καταστήματος – του κου και έμπιστη συνεργάτης του. Η αιτία των δυο αυτών καταθέσεων ήταν η αποπληρωμή προσωπικού δανείου του κου ..., το οποίο είχε λάβει από την προσφεύγουσα και το σύζυγο της. Η οικογένεια της ήταν για περίπου 40 χρόνια οικογενειακοί φίλοι με την οικογένεια του κου ... και διατηρούσαν άριστες σχέσεις. Το 2003 δόθηκε από την προσφεύγουσα και το σύζυγό της δάνειο άτοκο ποσού 60.000€, το οποίο άρχισαν να τους το αποπληρώνουν σταδιακά από το 2008 και ως το 2011. Πιο συγκεκριμένα, υπάρχουν επαναλαμβανόμενες μηνιαίες καταβολές στο συγκεκριμένο λογαριασμό, ποσού 375€ για περίπου δυο έτη (2009 και 2010). Στις αρχές του 2011, ο κος ... διαγνώστηκε με λευχαιμία και αποφάσισε να τακτοποιήσει όλες τις οικονομικές του υποχρεώσεις και εκκρεμότητες, πριν ξεκινήσει τη θεραπεία του. Για το λόγο αυτό, προχώρησε στην ολική αποπληρωμή του υπολοίπου του δανείου με την κατάθεση της εν λόγω επιταγής και των μετρητών. Ο κος ... απεβίωσε το 2013. Επίσης, μετά από ζήτηση του ελεγκτή προσκομίστηκε επικυρωμένη υπεύθυνη δήλωση της κας ..., η οποία επιβεβαιώνει τα παραπάνω και προσκόμισε στον έλεγχο αντίγραφο της τραπεζικής επιταγής ποσού 20.000€, καθώς και καταθετήριο ποσού 30.187,50€, τα οποία ζήτησε και πήρε από την τράπεζα. Και στα δυο παραστατικά αναφέρεται εμφανώς το όνομα και η υπογραφή της κας ... ως καταθέτη και ως εκδότη της τραπεζικής επιταγής. Συνεπώς προκύπτει με βεβαιότητα ότι ο καταθέτης δεν είναι άγνωστος. (επισυνάπτονται τα σχετικά έγγραφα, σχετ. άρθρο 806 του ΑΚ, ΑΠ 889/2010, ΕφΘεσσαλ 2253/2014, ΕφΑθ 5954/2011, ΑΠ 1510/2011).
- Η κατάθεση ποσού 2.500€ έγινε από τον κο ..., αδερφό του ο οποίος ήταν συνεταίρος του γιού της στις εταιρίες ... με ΑΦΜ ... και ... με ΑΦΜ ... και στενός οικογενειακός φίλος. Η συναλλαγή αφορά αγορά τραπεζαρίας αντίκας που ανήκε στην προσφεύγουσα και τον αδερφό της και είχε περιέλθει στην ιδιοκτησία τους μετά το θάνατο της μητέρας τους, από την οικοσκευή του σπιτιού της. Για τη συναλλαγή- πίστωση αυτή ελέγχεται και ο αδερφός της από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. της Σε κάθε περίπτωση, ακόμα και αν κρίνει η ΔΕΔ ότι το ποσό αυτό πρέπει να καταλογιστεί, παρόλη τη μικρή αξία του και τις επεξηγήσεις που έχουν δοθεί ως προς τον καταθέτη και τη φύση της συναλλαγής, τουλάχιστον θα πρέπει να έρθει σε επαφή με τη Δ.Ο.Υ που ελέγχει τον αδερφό της και είτε να το καταλογίσει εξ ημισείας είτε αν έχει ήδη καταλογιστεί στο ισόποσο, τότε να ακυρωθεί ο δικός της καταλογισμός, διότι θα έχει καταλογιστεί το ίδιο ποσό της ίδιας συναλλαγής εις διπλούν.
- Η κατάθεση ποσού 5.777,90€ στο λογαριασμό έγινε από τον αδερφό της ως διαχειριστή της εταιρίας ... Ζ. και ... ΕΕ , για τη διευκόλυνση της ταμειακής ρευστότητας της εταιρίας, αφού ο εν λόγω λογαριασμός χρησιμοποιούνταν ως εταιρικός, όπως έχουν δηλώσει στα προηγούμενα υπομνήματα, και σε αυτή την περίπτωση, ενδέχεται , όπως

πληροφορείται, να έχουν καταλογισμό εις διπλούν και προτείνει να επικοινωνήσει η ΔΕΔ με την αρμόδια Δ.Ο.Υ του αδερφού της.

- Για τη μεταφορά στις 03/07/2012 μέσω web-banking στον Λογαριασμό με Νο ποσού 7.680 € από τον Λογαριασμό ... και Δικαιούχους τους1) ... και 2) Ο είναι διαχειριστής της εταιρίας, η οποία χρησιμοποιούσε το λογαριασμό για εμπορικές συναλλαγές, όπως είχε εκτενώς αναλύσει προς την φορολογική της αρχή με τα υπομνήματά της. Στο χρόνο που έχει μεσολαβήσει μεταξύ της έκθεσης μερικού ελέγχου, έλαβε από την τράπεζα αντίγραφο της επιταγής ποσού 7.680€ εκδόσεως του πελάτη (επισυνάπτεται), η οποία κατ' εξαίρεση και προφανώς για κάποιο πρακτικό λόγο, εισπράχθηκε από τραπεζικό κατάστημα των Αθηνών και στη συνέχεια το ισόποσο κατατέθηκε διατραπεζικά στον εν τοις πράγμασι εταιρικό λογαριασμό. Η χρήση του ως άνω λογαριασμού ως εταιρικού αποτελεί θεμελιώδη παραδοχή του ελέγχου και το μόνο το οποίο διαφοροποιεί τη συναλλαγή αυτή είναι ότι αντί να κατατεθεί η επιταγή προς είσπραξη στον εν λόγω λογαριασμό, εισπράχθηκε σε άλλο τραπεζικό κατάστημα και αποστάλθηκε, όπως προανέφερε, στον υπό έλεγχο λογαριασμό. Άρα η προσφεύγουσα θεωρεί ότι δεν υπάρχει αποταμίευση- πλουτισμός ούτε εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα αγνώστου πηγής.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των οικονομικών ετών 2007, 2008, 2009 2010 και 2011 (χρήσεις 2006, 2007, 2008, 2009 και 2010).

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. 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.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας».

Στην παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου». (Η περ. β' της παρ. 7 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρ.13 παρ. 6 Ν. 3522/2006,ΦΕΚ Α 276/22.12.2006).

Σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ. 2 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) **από συμπληρωματικά στοιχεία**, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του 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 ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. [3728/2008](#) (Α'258).», (όπως η παρ. 2 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρ. 13 παρ. 1 Ν. 3522/2006 ΦΕΚ Α` 276/22.12.2006).

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά, «σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β) του άρθρου 84 του ΚΦΕ, που εφαρμόζονται στις επίδικες χρήσεις (ενόψει και της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 72 παρ. 11 εδαφ. α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος καθώς και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατόπιν διενέργειας ελέγχου, παραγράφεται, κατ' αρχήν, με την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης (η εν λόγω προθεσμία καθορίζεται στο άρθρο 62 του ΚΦΕ), αλλά, κατά παρέκκλιση του κανόνα αυτού, **η παραγραφή καθίσταται δεκαετής**, μεταξύ άλλων, σε περίπτωση στην οποία η διαπίστωση της ανακρίβειας της δήλωσης και η επιβολή του διαφυγόντος φόρου και της χρηματικής κύρωσης **στηρίζονται σε στοιχεία («συμπληρωματικά»)** που περιήλθαν στην αρμόδια για τον καταλογισμό φορολογική αρχή μετά την ως άνω πενταετία. Ειδικότερα, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 13 παρ. 6 του ν. 3522/2006, που τροποποίησε το άρθρο 84 παρ. 4 του ΚΦΕ, **τούτο ισχύει ακόμα κι αν δεν είχε εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου εντός πενταετίας από το τέλος του**

προαναφερόμενου έτους, ήτοι, κατ' ουσίαν, ανεξάρτητα από το εάν είχε διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος ή όχι, μέσα στην πενταετία αυτή.» (ΣΤΕ 2934/2017).

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1194/2017** με θέμα (Παροχή διευκρινίσεων για την αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων μέσω επεξεργασίας τραπεζικών λογαριασμών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων) ορίζεται ότι: **«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 ιδίου νόμου πενταετία. 2.... 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 οριζόμενης, 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. [...]».**

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για τις υπό κρίση χρήσεις δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι η παράταση του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου στη δεκαετία, βασίζεται σε **«συμπληρωματικά στοιχεία»**, ήτοι στοιχεία που περιήλθαν στη διάθεση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με το αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Α ... ΕΞ 2015 ΕΜΠ έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, βάσει του

οποίου η προσφεύγουσα και ο αποβιώσας σύζυγος της φέρονται κάτοχοι τραπεζικών λογαριασμών ή και λοιπών προϊόντων στην τράπεζα ... στη Γενεύη. Όπως, δε, γίνεται παγίως δεκτό από τη νομολογία, ως "συμπληρωματικά στοιχεία" επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου θεωρούνται εκείνα τα οποία αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε να έχει δικαιολογημένα υπόψη του ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. κατά την αρχική φορολογική εγγραφή και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν, όπως στην υπό κρίση περίπτωση, όπου ο έλεγχος περιορίστηκε αποκλειστικά και μόνο στον έλεγχο της φορολογητέας ύλης που προέκυψε από τα στοιχεία αυτά της αλλοδαπής τράπεζας και εν προκειμένω τους τόκους, τα τοκομερίσματα και το κέρδος (υπεραξία) από την πώληση χρεογράφων.

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί της εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής του νόμου και της επιβολής φόρου σε κέρδη από πωλήσεις μετοχών της, στην αλλοδαπή.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων 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.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ 1 περ. β' του άρθρου 24 του ν. 2238/94, ως ίσχυε για τις υπό κρίση χρήσεις, ορίζεται ότι: «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. γ).....».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 2238/94, ως ίσχυε για τις υπό κρίση χρήσεις, ορίζεται ότι: «1. Τα κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών σε τιμή ανώτερη της τιμής απόκτησης τους, τα οποία προκύπτουν από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και αποκτώνται από ατομικές επιχειρήσεις και υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, απαλλάσσονται από το φόρο. Η απαλλαγή παρέχεται με την προϋπόθεση 2. Τα κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, εκτός της περίπτωσης που προβλέπεται από το πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου, απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος. 5. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 έως και 5 εφαρμόζονται και για πωλήσεις μετοχών εισηγμένων σε αλλοδαπό χρηματιστήριο αξιών ή σε άλλο διεθνώς αναγνωρισμένο χρηματιστηριακό θεσμό. Στην περίπτωση αυτή οι Α.Ε.Π.Ε.Υ. και τα πιστωτικά ιδρύματα που τηρούν τους λογαριασμούς μετοχών χορηγούν στους δικαιούχους πελάτες τους τη βεβαίωση που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 3. Όταν δικαιούχος του κέρδους είναι επιχείρηση οποιασδήποτε μορφής έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 4.».

Με το άρθρ.16 παρ.3 Ν.3697/2008, ΦΕΚ Α 194/25.9.2008, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με την παρ.4β άρθρου 4 Ν.3808/2009, (ΦΕΚ Α 227/10.12.2009), ορίζεται ότι: «3. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 38 του Κ.Φ.Ε. εξακολουθούν να εφαρμόζονται για πωλήσεις μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών ή σε αλλοδαπό χρηματιστήριο, όταν αυτές έχουν αποκτηθεί μέχρι την 30ή Ιουνίου 2010».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 16 του Ν.3842/2010, (ΦΕΚ Α 58/23.4.2010), 1.α. οι παράγραφοι 3 και 4 του άρθρου 38 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος αντικαθίστανται ως εξής: «3. Τα κέρδη τα οποία αποκτούν φυσικά πρόσωπα από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών (Χ.Α.), σε τιμή ανώτερη της τιμής απόκτησής τους, όταν οι μετοχές αυτές αποκτώνται με οποιονδήποτε τρόπο από 1ης Ιανουαρίου 2011 και μετά απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, με την προϋπόθεση ότι η πώληση λαμβάνει χώρα μετά την παρέλευση τριών (3) ή

δώδεκα (12) μηνών από το χρόνο απόκτησής τους κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του χρονικού αυτού διαστήματος λαμβάνεται υπόψη και η ημέρα απόκτησης των μετοχών. Αν οι πιο πάνω μετοχές πωληθούν εντός του χρονικού αυτού διαστήματος, τα κέρδη φορολογούνται.» β. Η παράγραφος 6 του άρθρου 38 του Κ.Φ.Ε. αντικαθίσταται ως εξής: «6. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 έως και 5 εφαρμόζονται και για πωλήσεις μετοχών εισηγμένων σε αλλοδαπό χρηματιστήριο αξιών ή σε άλλο διεθνώς αναγνωρισμένο χρηματιστηριακό θεσμό. Στην περίπτωση αυτή οι Α.Ε.Π.Ε.Υ. και τα πιστωτικά ιδρύματα που τηρούν τους λογαριασμούς μετοχών χορηγούν στους δικαιούχους πελάτες τους τη βεβαίωση που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 3. Όταν δικαιούχος του κέρδους είναι επιχείρηση οποιασδήποτε μορφής έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 4».

Με την παρ. 5 του άρθρου 16 του Ν.3943/2011, (ΦΕΚ Α 66/31.3.2011), όπως αυτή αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 10 άρθρου 322 του Ν.4072/2012, (ΦΕΚ Α 86/11.4.2012), ορίζεται ότι: «5. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 38 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος εξακολουθούν να εφαρμόζονται για μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών ή σε αλλοδαπό χρηματιστήριο και οι οποίες έχουν αποκτηθεί μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2012».

Επειδή, με το υπ' **Αριθ. Πρωτ.:1046333/871/Α0012/11-05-2007** έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα (Η υπεραξία που προκύπτει από την πώληση μετοχών σε αλλοδαπό χρηματιστήριο από φυσικό πρόσωπο, κάτοικο Ελλάδος, απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος) ορίζεται ότι: «...2. Περαιτέρω με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου ως άνω άρθρου ορίζεται ότι τα κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, εκτός της περίπτωσης που προβλέπεται από το πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου, απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, ενώ με την παραγραφο 4 ορίζεται ότι οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου αυτού εφαρμόζονται ανάλογα και στις μεταβιβάσεις μετοχών εισηγμένων σε αλλοδαπό χρηματιστήριο αξιών ή σε άλλο διεθνώς αναγνωρισμένο χρηματιστηριακό θεσμό. 3. Από τα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω προκύπτει ότι τα κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων σε αλλοδαπό χρηματιστήριο που αποκτώνται από φυσικά πρόσωπα κατοίκους Ελλάδας απαλλάσσονται για την υπεραξία που ενδεχόμενα αποκτούν από τις πωλήσεις αυτές. Το ποσό του κέρδους αυτό αναγράφεται στους Κωδικούς 659-660 του εντύπου Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. 4. Τέλος, επί της αξίας πώλησης των μετοχών η οποία αναγράφεται στα εκδιδόμενα αποδεικτικά στοιχεία και αποδίδεται από τον πωλητή (κάτοικος Ελλάδος) στη Δ.Ο.Υ. στην οποία υπάγεται αυτός μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από αυτόν εντός του οποίου πουλήθηκαν οι μετοχές, επιβάλλεται ο εκάστοτε ισχύων φόρος συναλλαγών (σχετ. 1012212/10171/Β0012/ ΠΟΛ. 1016/7.2.2005 εγκύκλιος).

Επειδή, «σύμφωνα με την § 4 του άρθρου 38 του Κ.Φ.Ε. σε συνδυασμό με την § 2 του ίδιου άρθρου τα κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων σε αλλοδαπό χρηματιστήριο αξιών ή σε

άλλο διεθνώς αναγνωρισμένο χρηματιστηριακό θεσμό που αποκτώνται από φυσικά πρόσωπα κατοίκους Ελλάδας απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος. Περαιτέρω με βάση την § 2 του άρθρου 27 του ν. 2703/1999, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της με την § 5 του άρθρου 37 του ν. 2874/2000, και σε συνδυασμό με την § 2 του ν. 2579/1998 στις πωλήσεις μετοχών εισηγμένων σε αλλοδαπά χρηματιστήρια ή σε άλλους διεθνώς αναγνωρισμένους χρηματιστηριακούς θεσμούς από φυσικά πρόσωπα που έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα επιβάλλεται φόρος 3%. Ο οφειλόμενος φόρος υπολογίζεται επί της αξίας πώλησης των μετοχών, η οποία αναγράφεται στα εκδιδόμενα αποδεικτικά στοιχεία και αποδίδεται από τον πωλητή στη Δ.Ο.Υ. στην οποία υπάγεται αυτός μέσα στο πρώτο 15νθήμερο του επόμενου μήνα από αυτόν εντός του οποίου πουλήθηκαν οι μετοχές. Από το συνδυασμό των παραπάνω προκύπτει ότι τα φυσικά πρόσωπα κάτοικοι Ελλάδας, όταν πωλούν μετοχές εισηγμένες σε αλλοδαπά χρηματιστήρια, δεν φορολογούνται για την υπεραξία που ενδεχόμενα αποκτούν από τις πωλήσεις αυτές (σχετ. 1042680/10367/B0012/8.5.2001 έγγραφο)...

Από την § 1 του άρθρου 38 του Κ.Φ.Ε. προκύπτει ότι αυτή **αφορά αποκλειστικά τα κέρδη και τις ζημιές από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α.Α. και όχι κέρδη και ζημιές από άλλες συναλλαγές**. Συνεπώς τα κέρδη και οι ζημιές από παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα αφενός δεν μπορούν να τύχουν της ίδιας μεταχείρισης με τα κέρδη και τις ζημιές από την πώληση των ως άνω μετοχών και αφετέρου δεν μπορούν να συμψηφιστούν με τα τελευταία κέρδη και ζημιές (σχετ. 1013791/10134/B0012/22.2.2001 έγγραφο)...

Από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό ότι, ο φόρος 1,5% επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση που πραγματοποιείται πώληση μετοχών εισηγμένων σε αλλοδαπά χρηματιστήρια από φυσικά ή νομικά πρόσωπα - κατοίκους Ελλάδος, καθώς και από αλλοδαπές επιχειρήσεις με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. Ο φόρος δε αυτός, ως έμμεσος, καταβάλλεται ανεξάρτητα από την ύπαρξη διακρατικών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας, καθόσον οι συμβάσεις αυτές ρυθμίζουν θέματα άμεσης φορολογίας (σχετ. 1059542/10558/B0012/2002 έγγραφο). (Δημήτρης Αντωνόπουλος-Ηλίας Κατούδης ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΤΟΜΟΣ Γ΄ Έκδοση 2008 σελ. 1727, 1732, 1737).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα, κάνοντας χρήση των ευνοϊκών διατάξεων του Ν. 4446/2016 «περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών», υπέβαλε τις .../2017 συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 57 του Ν.4446/2016, των οικείων οικονομικών ετών, καθώς δεν εμπίπτει στις εξαιρέσεις του άρθρου 60 παρ.2 του ιδίου νόμου με τις οποίες δήλωσε στους αντίστοιχους κωδικούς 397-398, 295-296 και 659-660, τα ακόλουθα:

Οικ. έτος	ΟΙΚ 2007		ΟΙΚ 2008		ΟΙΚ 2009		ΟΙΚ 2010	
Χρήση	2006		2007		2008		2009	
κωδικοί	(397)	(398)	(397)	(398)	(397)	(398)	(295)	(296)

	10.406,80	10.406,80	8.157,35	8.157,35	5.370,79	5.370,78	2.630,74	2.630,74
σύνολα	20.813,60		16.314,70		10.741,57		5.261,48	
κωδικοί	(659)	(660)	(659)	(660)	(659)	(660)	(659)	(660)
	1.019,19	1.019,19	0,00	0,00	20.686,91	20.231,05	2.477,62	2.477,61
σύνολα	2.038,38		0,00		40.917,96		4.955,23	

Οικ. έτος	ΟΙΚ 2011		ΟΙΚ 2012		ΟΙΚ 2013	
Χρήση	2010		2011		2012	
κωδικοί	(295)	(296)	(295)	(296)	(295)	(296)
	5.442,65	5.442,64	9.617,21	9.617,21	10.329,61	10.329,60
σύνολα	10.885,29		19.234,42		20.659,21	
κωδικοί	(659)	(660)	(659)	(660)	(659)	(660)
	850,24	850,23	8.659,66	8.659,66	3.544,71	3.544,71
σύνολα	1.700,47		17.319,32		7.089,42	

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε μεταφρασμένη «Λίστα Χρεογράφων/Μετοχών», της εταιρίας «...» με έδρα τη Γενεύη Ελβετίας, όπου περιέχεται ο τίτλος του χρεογράφου, η χώρα ή η εταιρία, το είδος του προϊόντος και η χρηματιστηριακή αγορά όπου διαπραγματεύεται. Από το ως άνω έγγραφο αποδεικνύεται ότι τα κέρδη (ή υπεραξία) για τις χρήσεις 2006-2010 προέκυψαν από συναλλαγές που αφορούν στην πώληση χαρτοφυλακίων μετοχών, εισηγμένων σε αλλοδαπά χρηματιστήρια αξιών (αγορά διαπραγμάτευσης το χρηματιστήριο της Φραγκφούρτης, το χρηματιστήριο του Λονδίνου και το χρηματιστήριο της Νέας Υόρκης). Τα κέρδη για τις χρήσεις 2011 και 2012 προέκυψαν από συναλλαγές που αφορούν στην πώληση ομολόγων και αμοιβαίων κεφαλαίων, διαπραγματεύσιμων στη δευτερογενή αγορά.

Βάσει των οριζομένων στις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), προκύπτει ότι τα κέρδη που προέκυψαν από την πώληση των μετοχών στις χρήσεις 2006-2010 απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος και ορθά δηλώθηκαν από την προσφεύγουσα στους κωδικούς 659-660 αντίστοιχα των οικείων οικονομικών ετών 2007-2011.

Βάσει των διατάξεων του ως άνω άρθρου του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), δεν προκύπτει ότι τα κέρδη που προέκυψαν από την πώληση των ομολόγων και αμοιβαίων κεφαλαίων απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος και επομένως υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος, δεδομένου ότι οι φορολογικές διατάξεις ερμηνεύονται στενά και δεν επιτρέπεται η διασταλτική τους ερμηνεία.

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός για τις χρήσεις 2006-2010, εφόσον τα καταλογισθέντα ποσά αφορούν υπεραξία (κέρδος) από πώληση μετοχών διαπραγματεύσιμων σε ξένα χρηματιστήρια, που σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί της εσφαλμένης ερμηνείας του νόμου και περί της αναιτιολόγητης απόρριψης των εξηγήσεών της αναφορικά με ορισμένες από τις τραπεζικές της καταθέσεις σε τράπεζες της ημεδαπής

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. ... 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ...Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή...», ενώ σύμφωνα με τη διάταξη της **παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994**, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' και Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 εισάγεται μια διαδικαστική ρύθμιση, ή μάλλον διευκρινίζεται απερίφραστα και κατηγορηματικά ένα διαδικαστικό θέμα σχετικά με το βάρος απόδειξης σε αυτές τις περιπτώσεις. Έχει ήδη κριθεί και νομολογιακά, ότι η επίμαχη διάταξη δε χαρακτηρίζει ως εισόδημα προσαύξηση που δε φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, αλλά απλώς κατανέμει το βάρος απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογούμενου, της πρώτης περιοριζόμενης στην εξακρίβωση της περιουσιακής προσαύξησης και του δεύτερου βαρυνόμενου με την απόδειξη της φορολόγησης ή της νόμιμης απαλλαγής από το φόρο ή της μη υπαγωγής σε φόρο των χρηματικών ποσών που τη δημιούργησαν (ΔΕφΑΘ 3983/2015).

Σύμφωνα με πάγια νομολογία, ως «εισόδημα» κατά τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 4 και 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, νοείται και φορολογείται η πρόσοδος που παράγεται περιοδικά, από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, και αποτελεί το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή τον καρπό των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, όχι και κάθε άλλη, μη έχουσα τα παραπάνω γνωρίσματα, προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός κι αν με ειδική διάταξη νόμου θεωρείται εισόδημα, για την υπαγωγή του στο φόρο (βλ. ΣτΕ 3872/2013, 420/1999 επταμ., 1663/1994, 3342/1985, 1453/1982, 3514/1975, 2417/1965 κ.ά.).

Με τη με αριθ. **ΠΟΛ. 1095/29.4.2011** εγκύκλιο ΥΠΟΙΚ, σχετικά με την ανωτέρω διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 που τροποποίησε την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, διευκρινίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «.....**2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν. 3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα.** Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παρ. 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά. **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.** **4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις κ.λπ.....11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.....».**

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.**

Επειδή περαιτέρω, με την **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή

απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. [...]7. **Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.).** 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. [...] Επιπλέον **ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις»,** δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. [...] 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «2. Γενικά, επισημαίνεται ότι **πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013** του δικαιούχου του λογαριασμού, **εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου [...].** Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται **ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφορίες και στοιχεία από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.** Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή

μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016)...

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «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 [...] 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 ύπαρξης 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 ελλείπει 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), ...]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που

της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.».

Επειδή από το άρθρο 1 του Ν.5638/1932 (ΦΕΚ 307 Α΄) «περί καταθέσεως σε κοινό λογαριασμό», όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 1 του Ν.Δ. 951/1971 και διατηρήθηκε σε ισχύ με το άρθρο 124 περ. Δ΄ στοιχ. α΄ του Ν.Δ.118/1973, προκύπτει ότι χρηματική κατάθεση σε κοινό ανοικτό λογαριασμό τράπεζας στο όνομα δύο ή περισσοτέρων είναι εκείνη που περιέχει τον όρο, ότι μπορεί να γίνει χρήση, δηλαδή ανάληψη από τον κοινό αυτό λογαριασμό, από έναν ή περισσότερους από εκείνους στο όνομα των οποίων έγινε η κατάθεση, γιατί βάσει της καταθέσεως αυτής η κυριότητα περιέρχεται μεν στην Τράπεζα, σύμφωνα με τα άρθρα 806 και 830 του Α.Κ. και το άρθρο 2 παρ. 1 του Ν.Δ. της 17-7-/13-8-1923 "περί ειδικών διατάξεων επί Ανωνύμων Εταιρειών" (Ολ.ΑΠ 1092/1991), αλλά καθένας από εκείνους, στο όνομα των οποίων έγινε η κατάθεση, δικαιούται κατ' αρχήν να απαιτήσει και να αναλάβει εξ ιδίου δικαίου και όχι ως αντιπρόσωπος άλλου, κατ' άρθρο 211 Α.Κ., το σύνολο ή μέρος της καταθέσεως, χωρίς τη σύμπραξη των λοιπών συνδικαιούχων, οπότε γίνεται κύριος των αναληφθέντων χρημάτων και είναι αδιάφορο σε ποιον πράγματι από τους καταθέτες ανήκαν τα χρήματα, όπως αδιάφορη είναι και η μεταξύ των καταθετών σχέση που οδήγησε σε κατάθεση σε κοινό λογαριασμό, η οποία μόνο ενοχικές αξιώσεις μπορεί να δημιουργήσει σε βάρος εκείνου από τους δικαιούχους του κοινού λογαριασμού που προέβη στην ανάληψη των χρημάτων.

Επειδή, περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1228/16-10-2014** της ΓΕΝΙΚΗΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ παρασχέθηκαν διευκρινήσεις σχετικές με την κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους. Στην παρ. 3 της ως άνω ΠΟΛ ορίζεται ότι: «Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εκδίδεται εντολή ελέγχου σε όλα τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού και εφόσον συμμετέχει ανήλικος έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν. Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του. Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπεριστατωμένη (σχετ. διατ. άρθρ. 28 και 64 ν. 4174/2013)».

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 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 στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων η από Έκθεση Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών, τα προσκομισθέντα στοιχεία από την προσφεύγουσα, προκύπτουν για τις χρήσεις 2011 και 2012, τα ακόλουθα:

Χρήση 2011

Ως προς την πίστωση ποσού 30.187,50 € που αφορά σε κατάθεση μετρητών με ημερομηνία κατάθεσης την 14-02-2011 στον αριθ. τραπεζικό λογαριασμό της ... από τη, καθώς και τη συναλλαγή ποσού 20.000€ που αφορά σε κατάθεση τραπεζικής επιταγής που εκδόθηκε από την ίδια, με ημερομηνία κατάθεσης την 14-02-2011 στον ίδιο ως άνω τραπεζικό λογαριασμό και βάσει των ισχυρισμών της προσφεύγουσας αφορά σε αποπληρωμή μέρους του προσωπικού δανείου του κου ..., το οποίο είχε λάβει από την προσφεύγουσα και το σύζυγο της το 2003 ύψους 60.000,00 € και το οποίο άρχισε σταδιακά να αποπληρώνει. Η επιστροφή δε κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας μέρους του ως άνω δανείου έγινε με κατάθεση μετρητών και με τραπεζική επιταγή (ημέρας) με αριθμό εκδόσεως της ... Τράπεζας, σε διαταγή της κας Προς επίρρωση δε των ισχυρισμών της προσκόμισε φωτοαντίγραφο της επιταγής και αντίγραφο δελτίου κατάθεσης συνοδευόμενα από υπεύθυνη δήλωση της κας

Δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκε ιδιωτικό συμφωνητικό, που να αποδεικνύει το αληθές του ως άνω ισχυρισμού στο οποίο να αποτυπώνεται η συμφωνία αυτή περί «δανεισμού» και συνακόλουθα η οφειλή του ως άνω ποσού προς την προσφεύγουσα και το σύζυγό της και δεν νοείται κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας, αλλά ούτε είναι σύνηθες σε συναλλαγή τέτοιου ύψους, να μην έχει εξασφαλίσει ο «δανειστής» όλα τα εχέγγυα και τα αποδεικτικά μέσα που να αποδεικνύουν την ύπαρξη και την έκταση του φερόμενου «δανείου» που χορήγησε προς τον «δανειστή», καθώς και τυχόν υποθήκες. Λαμβάνοντας υπόψη το λόγο και το σκοπό του επίμαχου «δανείου», το γεγονός αυτό δε συνάδει με τα συναλλακτικά ήθη. Επιπροσθέτως δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν εκταμιεύσεις ή μεταφορά αντίστοιχων ποσών σε λογαριασμούς του φερόμενου ως «δανειολήπτη». Σε κάθε περίπτωση για το ληφθέν δάνειο θα έπρεπε να καταβληθούν τέλη χαρτοσήμου, γεγονός που θα ενίσχυε τον ισχυρισμό της χορήγησης του.

Ακολούθως, κατά τον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (Κ.Φ.Δ.), μόνο οι μαρτυρίες που λαμβάνονται κατά τους ορισμούς των άρθρων 152 επ. του Κ.Φ.Δ. αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα. Μαρτυρίες με μορφή υπευθύνων δηλώσεων του ν.1599/1986, καθώς και ένορκες βεβαιώσεις

ενώπιον συμβολαιογράφου τρίτων προσώπων για πράγματα που ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης που διεξάγεται ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου δεν αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα και δεν επιτρέπεται να ληφθούν νομίμως υπόψη, ούτε για τη συναγωγή δικαστικών τεκμηρίων, διότι δεν τηρήθηκαν οι απαιτούμενες από τον Κ.Φ.Δ. διατυπώσεις για την εγκυρότητά τους, αποτελούν μαρτυρίες που λήφθηκαν κατά παράβαση των άρθρων 152 επ. του Κ.Φ.Δ. Σε περίπτωση όμως που η προαναφερόμενη υπεύθυνη δήλωση δεν έχει ληφθεί για να προσκομιστεί ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου, αλλά έχει ληφθεί κατά διοικητική διαδικασία ή αναφέρεται κατά περιεχόμενο στην έκθεση ελέγχου δεν υπόκειται στον πιο πάνω περιορισμό. (σχετ. άρθρα 123, 124, 152 επ. του Κ.Φ.Δ., Π.Δ. 331/1985 ΦΕΚ 116 Α').

Περαιτέρω η διάταξη του άρθρου 393 παρ. 1 του ΚΠολΔ ορίζει ότι «συμβάσεις δεν μπορούν να αποδειχθούν με μάρτυρες, εφόσον η αξία του αντικειμένου τους υπερβαίνει τις είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ». Ο λόγος θεσπίσεως της ανωτέρω διατάξεως έγκειται στο γεγονός ότι οι μαρτυρικές καταθέσεις που δίνονται στα πλαίσια μιας πολιτικής δίκης διακατέχονται πολλές φορές από πνεύμα αναξιοπιστίας, είναι δε ένα επισφαλές αποδεικτικό μέσο που δυσχεραίνει το έργο του εφαρμοστή του δικαίου οδηγώντας τον σε εσφαλμένες κρίσεις. Για αυτόν ακριβώς τον λόγο ο νομοθέτης περιόρισε το επιτρεπτό της μαρτυρικής εξέτασης σε συμβάσεις που το αντικείμενό τους ανέρχεται μέχρι του ποσού των είκοσι χιλιάδων ευρώ. Συνεπώς, συμβάσεις που το αντικείμενο τους υπερβαίνει το ποσό των είκοσι χιλιάδων ευρώ δε δύναται να αποδειχθούν με μάρτυρες για το λόγο ότι κλονίζεται η αξιοπιστία των συμβάσεων. Παράλληλα, ο ως άνω περιορισμός καταλαμβάνει πέρα από την εξέταση των μαρτύρων και το αποδεικτικό μέσο των ένορκων βεβαιώσεων. (Πολιτική Δικονομία, Νικόλαος Θ. Νίκας, σελ. 426 και 475 υποσημείωση υπ' αριθ. 16).

Επομένως η υπεύθυνη δήλωση της κας ... δεν δεσμεύει τη φορολογική αρχή, και δε λαμβάνεται υπόψη.

Ως προς την πίστωση, ποσού 2.500,00 ευρώ στις 18-11-2011 στον υπ' αριθ. λογαριασμό ... που τηρούσε η προσφεύγουσα στην Τράπεζα ... ως συνδικαιούχος με τον αδελφό της, με καταθέτη τον κο . . ., δεν προσκομίστηκαν επαρκή και ικανά στοιχεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, για τεκμηριώσουν τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί αγοράς τραπεζαρίας αντίκας που ανήκε στην προσφεύγουσα και τον αδελφό της και είχε περιέλθει στην ιδιοκτησία τους μετά το θάνατο της μητέρας τους.

Επειδή το ως άνω ποσό κατατέθηκε σε λογαριασμό που η προσφεύγουσα ήταν συνδικαιούχος και λόγω του ότι ο έλεγχος δεν μπόρεσε να το ταυτοποιήσει με τον πραγματικό δικαιούχο της πίστωσης, επιμερίζεται κατ' ισομοιρία στους δύο δικαιούχους και συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται εν μέρει αποδεκτός.

Χρήση 2012.

Ως προς την πίστωση, ποσού 5.777,90 € ευρώ στις 20-03-2012 στον υπ' αριθ. λογαριασμό ... που τηρούσε η προσφεύγουσα στην Τράπεζα ... ως συνδικαιούχος με το σύζυγό της και τον αδελφό της, με καταθέτη τον . . ., ως διαχειριστή της εταιρίας και ... για τη διευκόλυνση της

ταμειακής ρευστότητας της εταιρίας κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, δεν προσκομίστηκαν επαρκή και ικανά στοιχεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, όπως Τιμολόγια, Δελτία Αποστολής, επιταγές, αποδείξεις είσπραξης, κ.λ.π. που να τεκμηριώνουν τον ως άνω ισχυρισμό.

Επειδή το ως άνω ποσό κατατέθηκε σε λογαριασμό που η προσφεύγουσα ήταν συνδικαιούχος και λόγω του ότι ο έλεγχος δεν μπόρεσε να το ταυτοποιήσει με τον πραγματικό δικαιούχο της πίστωσης, επιμερίζεται κατ' ισομοιρία στους τρεις δικαιούχους και συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται εν μέρει αποδεκτός.

Ως προς την πίστωση, ποσού 7.680,00 ευρώ με μεταφορά μέσω web-banking στις 03-07-2012 από τον Λογαριασμό αριθ. και Δικαιούχους τους 1) ... και 2) ..., στον υπ' αριθ. λογαριασμό που τηρούσε η προσφεύγουσα στην Τράπεζα ... ως συνδικαιούχος με το σύζυγό της και τον αδελφό της. Ο ... είναι διαχειριστής της εταιρίας, η οποία χρησιμοποιούσε το λογαριασμό αυτό για εμπορικές συναλλαγές, όπως είχε εκτενώς αναλύσει προς την φορολογική της αρχή με τα υπομνήματά της. Στο χρόνο που ακολούθησε, μεταξύ της έκθεσης μερικού ελέγχου, έλαβε από την τράπεζα αντίγραφο της επιταγής ποσού 7.680,00 € εκδόσεως του πελάτη ... (επισυνάπτεται), η οποία κατ' εξαίρεση και προφανώς για κάποιο πρακτικό λόγο, εισπράχθηκε από τραπεζικό κατάστημα των Αθηνών και στη συνέχεια το ισόποσο κατατέθηκε διατραπεζικά στον εν τοις πράγμασι εταιρικό λογαριασμό.

Προς επίρρωση δε των ισχυρισμών της προσκόμισε φωτοαντίγραφο ισόποσης τραπεζικής επιταγής (με ημερομηνία έκδοσης την 30-06-2012) με αριθμό ... εκδόσεως του πελάτη ... της ... σε διαταγή της επιχείρησης με ημερομηνία πληρωμής την 03/07/2012, η οποία οπισθογραφήθηκε από τον ..., με την ιδιότητα του εκπροσώπου της ως άνω εταιρίας (εταιρική σφραγίδα) συνοδευόμενη από αντίγραφο μεταφοράς και τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία ισόποσης αξίας που επιβεβαιώνουν την ως άνω συναλλαγή.

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας κατά το ποσό των 7.680,00 €, που της καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας, γίνεται αποδεκτός.

Βάσει των ανωτέρω η προσαύξηση περιουσίας που καταλογίζεται για τα υπό κρίση έτη διαμορφώνεται ως ακολούθως:

Χρήση	Πρωτογενείς καταθέσεις βάσει Ελέγχου		Πρωτογενείς καταθέσεις βάσει Απόφασης	
	Σύζυγος	Προσφεύγουσα	Σύζυγος	Προσφεύγουσα
2011	25.093,75	27.593,75	25.093,75	26.343,75
2012	6.728,95	6.728,95	1.925,96	1.925,96

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.

5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

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:

«Άρθρο 58

Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

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. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ. .../.../...2017, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

– Η υπ' αριθμ. .../.../...2017, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012:

Διαφορά φόρου: **22.440,14 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	26.928,17€	11.220,07€	8.682,09€	19.902,16 €	19.902,16 €

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ. .../.../...2017, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

– Η υπ' αριθμ. .../.../...2017, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

οικ. έτους 2013:

Διαφορά φόρου: **2.613,53 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (108%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙ ΜΟ	2.822,61€	1.306,77€	1.011,17€	2.317,94 €	2.317,94 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από .../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανούς προσφυγής του «... του ..» – **Α.Φ.Μ. ...**, καθώς και:

A. Την τροποποίηση των παρακάτω πράξεων:

- 1) Της με αριθμό .../.../...-2017, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης, ως προς το ποσό των 1.250,00 € που καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας, λόγω επιμερισμού ποσού σε κοινό λογαριασμό κατ' ισομοιρία στους δικαιούχους και ως προς την εφαρμογή της ευνοϊκότερης διάταξης σχετικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων με βάση το σκεπτικό της παρούσας,
- 2) Της με αριθμό .../.../...-2017, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, ως προς το ποσό των 7.680,00 € που προέρχεται από νόμιμη πηγή και που καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας και ως προς το ποσό 1.925,96 € λόγω επιμερισμού ποσού σε κοινό λογαριασμό κατ' ισομοιρία στους δικαιούχους και ως προς την εφαρμογή της ευνοϊκότερης διάταξης σχετικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων με βάση το σκεπτικό της παρούσας.

B. Την ακύρωση των παρακάτω πράξεων:

- 1) Της με αριθμό .../.../...-2017, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης,
- 2) Της με αριθμό .../.../...-2017, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης,
- 3) Της με αριθμό/.../...-2017, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης,
- 3) Της με αριθμό .../.../...-2017, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης, λόγω απαλλαγής από τη φορολογία εισοδήματος των κερδών από την πώληση μετοχών, εισηγμένων σε αλλοδαπά χρηματιστήρια, των ιδιωτών με βάση το σκεπτικό της παρούσας.

Γ. Την επικύρωση της παρακάτω πράξης:

- 4) Της με αριθμό .../.../...-2017, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Εισοδήματα 01/01/2011– 31/12/2011		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολ/τέο εισόδημα	Ατομικό	19.476,13	53.279,54	53.279,54	33.803,41
	Της συζύγου	12.503,26	48.756,67	47.506,67	35.003,41
Φόρος	Χρεωστικό ποσό	2.308,27	25.223,41	24.748,41	22.440,14
Εισφορά αλληλεγγύης		1.152,20	3.459,58	3.271,43	2.119,23
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			27.498,17	0,00	0,00
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013				11.220,07	11.220,07
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013				8.682,09	8.682,09
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών		3.460,47	56.181,16	47.922,00	44.461,53
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση		44.461,53 €			

Εισοδήματα 01/01/2012– 31/12/2012		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολ/τέο εισόδημα	Ατομικό	20.243,53	30.517,19	25.714,20	5.470,67
	Της συζύγου	14.259,87	24.533,53	19.730,54	5.470,67
Φόρος	Χρεωστικό ποσό	2.884,14	8.903,40	5.497,67	2.613,53
Εισφορά αλληλεγγύης		1.381,63	1.959,72	1.458,67	77,04
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			9.081,47	0,00	0,00
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013				1.306,77	1.306,77
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013				1.011,17	1.011,17
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών		4.265,77	19.944,59	9.274,28	5.008,51
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση		5.008,51 €			

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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.