



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Καλλιθέα 12-12-2016

Αριθμός απόφασης: 4245

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604553
ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Την από 13-7-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή καθώς και τα με Α.Π. ΔΕΔ, ΔΕΔ Υπομνήματα και την από 5-12-2016 Ακρόαση (προφορική) του, με Α.Φ.Μ. της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς & της, με Α.Φ.Μ. της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, κατοίκων Κηφισιάς, οδός κατά:

- Της υπ' αριθμ. .../13-06-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2001 με την οποία καταλογίζονται διαφορές ποσού φόρου 732.034,02€, πλέον πρόσθετων φόρων των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997 ποσού 878.440,82€, μείον διαφορά συμψηφισμού 45,33€, συνολικού ποσού 1.610.429,51€ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.
- Της υπ' αριθμ. .../13-06-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2002 με την οποία καταλογίζονται διαφορές ποσού φόρου 101.147,18€, πλέον πρόσθετων φόρων των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997 ποσού 121.376,61€, συνολικού ποσού 222.523,79€ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.
- Της υπ' αριθμ. .../13-06-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2003 με την οποία καταλογίζονται διαφορές ποσού φόρου 50.842,03€, πλέον πρόσθετων φόρων των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997 ποσού 61.010,44€, συνολικού ποσού 111.852,46€ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.
- Της υπ' αριθμ. .../13-06-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 με την οποία καταλογίζονται διαφορές ποσού φόρου 59.272,83€, πλέον πρόσθετων φόρων των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997 ποσού 71.127,40€, συνολικού ποσού 130.400,23€ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.
- Της υπ' αριθμ. .../13-06-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 με την οποία καταλογίζονται διαφορές ποσού φόρου 63.202,81€, πλέον πρόσθετων φόρων των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997 ποσού 75.843,37€ μείον διαφορά συμψηφισμού 10,52€, συνολικού ποσού 139.023,04€ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.
- Της υπ' αριθμ. .../13-06-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 με την οποία καταλογίζονται διαφορές καταλογισθέντος ποσού φόρου 34.600,00€, πλέον πρόσθετων

φόρων των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997 ποσού 41.520,00€, συνολικού ποσού 76.120,00€ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

- Της υπ' αριθμ. .../13-06-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 με την οποία καταλογίζονται διαφορές ποσού φόρου 66.847,16€, πλέον πρόσθετων φόρων των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997 ποσού 80.216,59€, συνολικού ποσού 147.063,75€ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.
- Της υπ' αριθμ. .../13-06-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 με την οποία καταλογίζονται διαφορές ποσού φόρου 64.651,55€, πλέον πρόσθετων φόρων των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997 ποσού 77.581,86€, συνολικού ποσού 142.233,41€ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.
- Της υπ' αριθμ. .../13-06-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 με την οποία καταλογίζονται διαφορές ποσού φόρου 59.290,01€, πλέον πρόσθετων φόρων των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997 ποσού 71.148,01€, συνολικού ποσού 130.438,02€ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.
- Της υπ' αριθμ. .../13-06-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 με την οποία καταλογίζονται διαφορές ποσού φόρου 41.108,54€, πλέον πρόσθετων φόρων των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997 ποσού 49.330,25€, μείον διαφορά συμψηφισμού 49,19€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 1403,48€, συνολικού ποσού 91.793,08€ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.
- Της υπ' αριθμ. .../13-06-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, με την οποία καταλογίζονται διαφορές ποσού φόρου 354.969,08€, πλέον πρόσθετων φόρων των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997 ποσού 425.962,89€, πλέον διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 ν.3986/2011 ποσού 33.780,34€, συνολικού ποσού 814.712,31€ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

4. Τις παραπάνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 13.06.2016 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
 6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του 5^{ου} τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.
-

Επί της από 13-7-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ. & της, με Α.Φ.Μ. η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοιν/ση 13-06-2016), επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Οι προσφεύγοντες με την ενδικοφανή προσφυγή τους ζητούν την ακύρωση – τροποποίηση των παραπάνω πράξεων ισχυριζόμενοι τα εξής:

1^{ος} Λόγος Ακύρωσης : Οι προσβαλλόμενες πράξεις στο σύνολο τους, όσο και η από 13-6-2016 έκθεση ελέγχου, επί της οποίας ερείδεται είναι ανυπόστατες ή άλλως έχουν εκδοθεί κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

«Ειδικότερα: Στα ακριβή αντίγραφα των εν λόγω πράξεων που μας κοινοποιήθηκαν, τόσο η από 13-6-2016 έκθεση ελέγχου, όσο και οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν έχουν υπογραφή, ούτε του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς, ούτε και των λοιπών ελεγκτών. Από την ανάγνωση επομένως, του όλου κειμένου της εκθέσεως ελέγχου προκύπτει ότι «η έκθεση ελέγχου αυτή ουδέποτε ολοκληρώθηκε», αφού αυτή φέρεται να μην έχει την υπογραφή και συνεπώς και την έγκριση τόσο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς, όσο και του υποδιευθυντή και επόπτη, το όνομα των οποίων, απλώς αναγράφεται επί του σώματος της εκθέσεως ελέγχου, χωρίς ωστόσο να υπάρχει επί αυτής υπογραφή τούτου αυτών.

..... Η παράλειψη ωστόσο, αυτή των εξωτερικών τυπικών γνωρισμάτων, που ένα δημόσιο έγγραφο πρέπει να φέρει καθιστά την πράξη ανυπόστατη και την εκδοθείσα βάσει αυτής προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ παράνομες κι ακυρωτές.

2^{ος} λόγος ακύρωσης: Παράβαση δεδικασμένου που απορρέει από την υπ' αριθμ./2015 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών- παράβαση νόμου κατ' ουσία (διάταξης άρθρου 67 ν. 2238/1944) άλλως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

1.Όπως αναφέρεται στην από 13/6/2016 έκθεση προσωρινού ελέγχου της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς, οι ως άνω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (εφεξής: πράξεις), συνιστούν αποτέλεσμα επανάληψης ελέγχου, που είχε διενεργηθεί σε βάρος μας, τόσο από το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος, όσο και από την ίδια Δ.Ο.Υ Κηφισιάς, ο οποίος είχε οδηγήσει στην έκδοση των ως άνω φύλλων ελέγχου και αντίστοιχων πράξεων επιβολής έκτακτης εισφοράς εισοδήματος.

.....

3. Το Δικαστήριο, με δεδομένα, ότι α) «το ΣΔΟΕ μπορούσε να διενεργήσει μόνο προσωρινό έλεγχο, ενώ κατ' άρθρο 67 παρ. 1 του ν. 2238 /1994, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου (4-10-2012 έως 29-10-2013), προσωρινός έλεγχος χωρούσε μόνο στις περιοριστικά αναφερόμενες περιπτώσεις των επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών κι όχι των μισθωτών και των αποκτώντων εισόδημα από ακίνητα», όπως είμαστε εμείς, και β) ότι ουδεμία συνέπεια είχε το γεγονός, ότι η από

19/12/2013 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς, στην οποία ερείδονταν τα εκεί προσβαλλόμενα φύλλα ελέγχου, εκδόθηκε σε χρονικό σημείο τέτοιο που μετά την τροποποίηση της διάταξης του άρθρου 67 παρ.1 του ν. 2238/1994, επιτράπη η διενέργεια προσωρινού ελέγχου και στα λοιπά φυσικά πρόσωπα, έκρινε ότι μη νομίμως διενεργήθηκε από το ΣΔΟΕ «προσωρινός έλεγχος» επί μη επιτηδευματιών ήτοι ημών. Ως εκ τούτου μη νομίμως συντάχθηκε η πληροφοριακή έκθεση του, η οποία αποτελεί έκθεση προσωρινού φορολογικού ελέγχου με αποτέλεσμα τα φύλλα ελέγχου που ερείδονταν στην έκθεση αυτή, να στερούνται νόμιμης βάσης και για τον λόγο αυτό να είναι ακυρωτέα. Κρίνοντας αυτά, το Δικαστήριο, ακύρωσε τα φύλλα ελέγχου και ανέπεμψε στη Δ.Ο.Υ Κηφισιάς να πράξει τα νόμιμα.

4. Πλην όμως, η Δ.Ο.Υ Κηφισιάς, λαμβάνοντας εκ νέου υπόψη της την ως άνω πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εισοδήματος του ΣΔΟΕ (από 29/10/2013) όπως αναφέρει στην σελ. 2 (αλλά και 5 αυτής) της από 13/6/2016 έκθεσης ελέγχου της, δυνάμει της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες, διέπραξε την ίδια ακριβώς παράβαση την οποία διέγνωσε η υπ' αριθμ./2015 απόφαση του Διοικητικού εφετείου, τούτο προκύπτει από το γεγονός, ότι ως προς το σύνολο των πράξεων κατέληξε στα ίδια αποτελέσματα, με μόνη διαφοροποίηση την όλως αυθαίρετη απόδοση σε βάρος μας αιτίαση περί αδικαιολόγητης προσαύξησης της περιουσίας της β' από εμάς ποσού ύψους 688.474,82 ευρώ, το οποίο όμως και πάλι προέκυψε από τα στοιχεία εκείνα που είχαν τεθεί υπόψη του ΣΔΟΕ στο πλαίσιο του αρχικού ελέγχου.

.....
.....
Συνεπώς ο ίδιος ο έλεγχος ομολογεί ότι νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων είναι το πόρισμα του προσωρινού ελέγχου που κατά παράβαση του άρθρου 67 του ν. 2238/1994, ως ίσχυε κατά τη διενέργεια του εκ μέρους του ΣΔΟΕ (19/10/2013), ήταν μη επιτρεπτό να διενεργηθεί σε μη επιτηδευματίες, λόγος οποίος εξάλλου οδήγησε, οδηγήθηκε στην ακύρωση των αρχικώς εκδοθέντων φύλλων ελέγχου από την υπ' αριθμ./2015 απόφαση του ΔΕφ Αθ.

.....
II. ΟΙ ΑΠΟΔΙΔΟΜΕΝΕΣ ΣΕ ΒΑΡΟΣ ΜΑΣ ΑΙΤΙΑΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΣΕ ΔΗΘΕΝ ΑΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΗ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΜΑΣ ΒΑΣΕΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΩΝ ΗΜΕΡΗΣΙΩΝ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΜΑΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΣΤΕΡΟΥΝΤΑΙ ΝΟΜΙΜΗΣ ΒΑΣΗΣ ΚΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ. ΕΙΔΙΚΟΤΕΡΑ:

3ος λόγος Ακύρωσης: Εσφαλμένη εφαρμογή του δεύτερου εδαφίου της παρ. 3 του άρθρου 48, του Ν.2238/1994, (που προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 ΦΕΚ -Α'175/30.9.2010 και ισχύει από 30.9.2010 και εφεξής) δεν έχει νόμιμο έρεισμα, καθόσον η διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48, άρχισε να ισχύει από 30.9.2010 και εφεξής.

«1.Η προσαύξηση του δηλωθέντος εισοδήματος καθενός μας κατά τις χρήσεις 2000 έως και 2009, με την προσθήκη των ανωτέρω τραπεζικών καταθέσεών μας, σε ελληνικές και αλλοδαπές τράπεζες, ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, κατ' εφαρμογή του δεύτερου εδαφίου της παρ. 3 του άρθρου 48, του Ν.2238/1994, (που προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 ΦΕΚ -Α'175/30.9.2010 και ισχύει από 30.9.2010 και εφεξής) δεν έχει νόμιμο έρεισμα, καθόσον η διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48, άρχισε να ισχύει από 30.9.2010 και εφεξής. Επομένως, η ως άνω διάταξη δεν καταλαμβάνει τα διαχειριστικά έτη από 2000 έως 2009.

2. Υπό την έννοια αυτή και η ΠΟΛ 1905/29.4.2011, στην παρ.10 της οποίας ορίζεται ότι η επίμαχη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 3 του άρθρου 48 Ν.2238/1994, εφαρμόζεται και για τα διαχειριστικά έτη πριν από την 30.9.2010, δηλαδή πριν από την ισχύ της ως άνω διάταξης, είναι μη νόμιμη κι ανίσχυρη κατά το μέρος της αυτό, καθόσον πρόκειται για «ψευδοερμηνευτική» εγκύκλιο που αλλοιώνει το χρόνο έναρξης εφαρμογής του ανωτέρω νόμου (άρθρο 15 παρ.3 του Ν.3888/2010, ΦΕΚ Α'175/30.9.2010) και η οποία άλλωστε εμπεριέχει απλώς οδηγίες και κατευθύνσεις του Υπουργείου Οικονομικών προς τις Ελεγκτικές Αρχές, ενώ δεν έχει καμία ισχύ νόμου.»

4^{ος} Λόγος Ακύρωσης: Παράνομη και εσφαλμένη απόρριψη της επικλήσεως μη αναλωθέντων κεφαλαίων προηγούμενων ετών ως μεθόδου αιτιολογήσεως της φερομένης ως «προσαυξήσεως περιουσίας»- Εσφαλμένη ερμηνεία κι εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 17 και 19 και 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994, εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών δεδομένων και ανεπαρκή αιτιολογία

«..... 2. Στο άρθρο 48 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Ν.2238/1994), στην παρ.3 του οποίου προστέθηκε δεύτερο εδάφιο, με την παράγραφο 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 (ΦΕΚ Α'175/30.9.2010, που ισχύει από τη δημοσίευσή του, δηλαδή από τις 30.9.2010 και εφεξής), ορίζεται ότι: «1.Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου κλπ.2..3.Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α έως Ζ της παραγράφου 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή αιτία 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.».

3. Κατά την έννοια της ως άνω διατάξεως, αναφορικά με το οποιοδήποτε «Εισόδημα» που προσαυξάνει την περιουσία του φορολογουμένου και προέρχεται

από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, αυτός μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής του, 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 επαγγελμάτων της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση. Υπό την έννοια αυτή, οι τραπεζικές καταθέσεις που πραγματοποιεί ό ίδιος ο καταθέτης σε τραπεζικούς του λογαριασμούς, μέσα στα πλαίσια της αποταμίευσης ή απλώς διαχείρισης των διαθέσιμων δηλωθέντων και φορολογηθέντων εισοδημάτων του και ενόψει ότι από καμία διάταξη νόμου δεν απαιτείται η αιτιολόγηση της προέλευσής τους, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να θεωρηθούν «άνευ ετέρου» ως εισόδημα, που προσαυξάνει την περιουσία του. Εκτός αν η Φορολογική Αρχή αποδείξει το αντίθετο. Επομένως, στην περίπτωση αυτή το βάρος της αποδείξεως περί του αντιθέτου το φέρει η Φορολογική Αρχή (ΣΤΕ 884/2016).

4. Περαιτέρω, ανεξαρτήτως της νομιμότητας – σε σχέση με όσα αναλύθηκαν ανωτέρω της ΠΟΛ 1095/2011, επισημαίνεται ότι, στις ερμηνευτικές της ως άνω διάταξης εγκύκλιες διαταγές του Υπουργείου Οικονομικών ΠΟΛ. 1095/2011 και ΠΟΛ. 1033/2013 ορίζονται τα ακόλουθα : «οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.». «Όπως έχει γίνει δεκτό με το υπ' αριθμ. 1087172/1642/Α0012/25.10.2005 έγγραφο της Δ/σης φορολογίας εισοδήματος, τα έτη που επικαλείται ο φορολογούμενος για ανάλωση κεφαλαίου, πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φθάνουν μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους».

Από τις ανωτέρω διατάξεις καθίσταται σαφές ότι ο φορολογούμενος προκειμένου να αποδείξει την πηγή προέλευσης της διαπιστωθείσας φερόμενης ως προσαύξηση περιουσίας, δύναται μεταξύ άλλων να επικαλεστεί ανάλωση κεφαλαίων προηγούμενων ετών που αποδεικνύεται.

5. Εν προκειμένω, με το υπ' αριθμ. πρωτ. 27.5.2013 Απαντητικό Υπόμνημά μου επικαλέστηκα, μεταξύ άλλων, και τα διαθέσιμα εις χείρας μου αποταμιευθέντα κεφάλαια, όπως αυτά αποτυπώνονταν στον οικείο Πίνακα Αναλώσεως Κεφαλαίου, στηριζόμενο στα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεών μου φορολογίας εισοδήματος των προηγούμενων του ελέγχου οικονομικών ετών, τον οποίο προσκόμισα στη Φορολογική Αρχή και προσκομίζω και επικαλούμαι και ενώπιον Υμών (ΣΧΕΤΙΚΟ 1). Επομένως, με τον ανωτέρω τρόπο αιτιολόγησα καθ' όλα νομίμως τα ποσά φερομένων ως «πρωτογενών» καταθέσεων, που είτε έφεραν το όνομά μου. είτε ήταν ανώνυμες, ήτοι δεν συνδέονταν με το οποιοδήποτε τρίτο πρόσωπο.

Ωστόσο, όπως συνάγεται από την Έκθεση Ελέγχου, οι ανωτέρω ισχυρισμοί μου ουδόλως έγιναν δεκτοί, χωρίς καν να επεξηγούνται οι λόγοι απορρίψεώς τους.

.....

Από τον παρακάτω συγκεντρωτικό πίνακα, που συντάχθηκε με βάση τα δηλωθέντα ποσά στις φορολογικές δηλώσεις, κατά την τελευταία δεκαετία 2000-2010, τα καθαρά οικογενειακά μου εισοδήματα ανέρχονται σε 1.636.000 Ευρώ. Επίσης στην εν λόγω δεκαετία έλαβα δάνεια από Τράπεζες συνολικού ποσού 265.000 Ευρώ, τα δε εισοδήματά μου από πωλήσεις ακινήτων ανήλθαν σε 804.000 Ευρώ. Ήτοι είχα σύνολο εισοδημάτων (την δεκαετία 2000-2010) ποσού 2.705.000 Ευρώ.

.....

Κατ' ακολουθία, από τη σύγκριση των πιο πάνω πινάκων για τα δηλωθέντα εισοδήματα κεφάλαια και τις αναλώσεις της περιόδου 2000-2010 προκύπτει ότι απέμεινε πλεόνασμα εισοδήματος στη δεκαετία αυτή συνολικού ποσού 1.305.000 Ευρώ. Κι αυτό χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το σωρευμένο σημαντικό εισόδημα - κεφάλαιο που είχε σχηματισθεί τα προηγούμενα έτη από την εργασία μου (.... κλπ.). Όπως προαναφέρθηκε στη φορολογική δήλωση του έτους 2000 είχα δηλώσει (και είχα υποβάλει αναλυτικό πίνακα) συνολικού ποσού ως ανάλωση κεφαλαίου που σχηματίστηκε σε προηγούμενες χρήσης 381.030 Ευρώ.

Είναι αυτονόητο ότι μέρος του σχηματισθέντος κεφαλαίου το διατηρούσα για λόγους ασφαλείας και ευχέρειας στις συναλλαγές στο χρηματοκιβώτιο της κατοικίας μου και κατά διαστήματα διέθετα για συναλλαγές, αγορές κλπ. ή κατέθετα στους τραπεζικούς λογαριασμούς μας διάφορα ποσά.

Από όλα τα παραπάνω προκύπτει κατά τρόπο σαφή ότι όλες ανεξαιρέτως οι καταθέσεις και αναλήψεις και γενικά οι κινήσεις των αναφερομένων στην κλήση λογαριασμών, καθώς και οι γένει συναλλαγές μου είναι απολύτως δικαιολογημένες και αιτιολογημένες με βάση τα δηλωθέντα και φορολογηθέντα εισοδήματα - κεφάλαια της ελεγχόμενης δεκαετούς περιόδου.

Σημειώνεται ότι ο κοινός λογαριασμός Νο της ALPHA BANK ήταν και λειτουργούσε ουσιαστικά ως λογαριασμός πληρωμών που τροφοδοτείτο - πιστώνετο περιοδικά με ποσά που αναλαμβάνονταν από τους άλλους καταθετικούς λογαριασμούς και τις δηλωθείσες πηγές εσόδων μου (στοιχείο, το οποίο είχε δεχθεί και το ΣΔΟΕ στην αρχική έκθεση του).

6. Συνεπώς, οι ως άνω επίμαχες τραπεζικές καταθέσεις που έγιναν από τον καθέναν μας, εντός των οικονομικών ετών (2001-2011) καλύπτονται εξ'ολοκλήρου αφενός από τα δηλωθέντα και φορολογηθέντα εισοδήματά μας κατά τα αντίστοιχα οικονομικά έτη, και αφετέρου από το διαθέσιμο συσσωρευμένο φορολογηθέν εισόδημά μας από προηγούμενα, οικονομικά έτη (1990-2000).

.....

7. Περαιτέρω, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, τυχόν διαφορά μεταξύ τραπεζικών καταθέσεων του φορολογουμένου και του δηλωθέντος εισοδήματός του, μπορεί να θεωρηθεί ως εισόδημα κατά την έννοια των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν.2234/1994 (που προστέθηκε με την παρ.3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010), οσάκις, το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων που έγιναν εντός συγκεκριμένου οικονομικού έτους υπερβαίνει το ύψος του διαθέσιμου

δηλωθέντος και φορολογηθέντος εισοδήματος (κεφαλαίου), του ιδίου οικονομικού έτους, στο οποίο συμποσούνται και το υπάρχον διαθέσιμο κάθε φορά εισοδηματικό πλεόνασμα των προηγούμενων οικονομικών ετών που προκύπτει, κατά την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 15 έως και 19 του Ν.2238/ 1994 (Κ.Φ.Ε.)ως ίσχυαν το κρίσιμο χρόνο.

8. Ειδικότερα, από τα ως άνω, προκύπτει ότι το δηλωθέν συνολικό οικογενειακό μας εισόδημα ανέρχονταν στο ποσό των 438.044,83, 260.897,00, 163.339,71, 520.464,00, 157.245,00, 167.011,00, 200.774,00, 214.420,00, 332.423,00, 164.609,00, και 86.918,00 ευρώ, κατά τις χρήσεις 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 και 2010 αντίστοιχα,

ΕΝΩ το σωρευτικό εισοδηματικό πλεόνασμα ανερχόταν κατά τα προηγούμενα διαχειριστικά έτη (1990-2000) σε 381.030,00 ευρώ, κατά, δε, τα ένδικα έτη σε 535.026,83, 710.573,83, 657.420,54, 879.666,54, 1.008.711,54, 1.103.229,54, 1.195.307,54, 1.319.667, 54, 1.483.739.54, 1.626.090, και 1.686.065,54, αντίστοιχα.

9. Επομένως, με βάση τα εισοδηματικά αυτά πλεονάσματα, οι επίμαχες ως άνω τραπεζικές καταθέσεις σε ελληνικές τράπεζες, ήτοι 335.292 (163.022 συν172.270), 247.206,76 (122.745,61 συν 124.461,15), 132.673,27, (80.841,30 συν 51.831,97), 161.410,26 (80.335 συν 81.075,26), 169.720 (117.710 συν 52.010), 99.500 (49.750 συν 49.750),180.117,90 (89.058,95 συν 91.058,95), 188.175,40 (93. 050,40 συν 95.125),188.295,04 (95.855,04 συν 92.440), 115. 142,13 (63.942,13 συν 61.200), και 105.552,39 (54.152,39 συν 51.400), ευρώ, υπερκαλύπτονται από τα ανωτέρω συσσωρευμένα εισοδηματικά πλεονάσματα.

10.

11. Συνεπώς, με ανεπαρκή αιτιολογία και κατ' εσφαλμένη ερμηνεία κι εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 17 και 19 και 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994, όλως αυθαίρετως ο έλεγχος ουδεμία αναφορά κάνει στα στοιχεία αυτά. Στο σημείο αυτό, προκειμένου να καταδειχθεί η παντελής έλλειψη αιτιολογίας εκ μέρους του ελέγχου, αρκεί μία αντιπαραβολή προς την από 19-12-2013 έκθεση ελέγχου της ίδιας αρχής, η οποία, παρόλο που εσφαλμένα δεν είχε κάνει δεκτούς τους ισχυρισμούς μας, πλην όμως περιέχει εκτενή αναφορά σε αυτούς και στους λόγους που για κάθε μία χρήση θεωρεί ότι δεν ευσταθούν (βλ. σελ. της από 19-12-2013 της έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς αλλά και σελ. της από 29/10/2013 έκθεσης του ΣΔΟΕ (ΣΧΕΤΙΚΑ 5 και 6). Αντιθέτως, η υπό κρίση έκθεση ελέγχου, η οποία συνιστά και το νόμιμο έρεισμα των προσβαλλόμενων πράξεων, αρκείται σε μία όλως συνοπτική παράθεση πινάκων των υπό κρίση χρήσεων στις σελ. 2-5 αυτές, χωρίς καμία εξήγηση, καμία αντίκρουση του γεγονότος, ότι από τα δηλωθέντα ετησίως εισοδήματα μας υπερκαλύπτονται οι «εσφαλμένα χαρακτηριζόμενες ως «πρωτογενείς» καταθέσεις, ενώ ουδεμία αιτιολογία λαμβάνεται σχετικά με τους ισχυρισμούς μου περί διαχείρισης και προσμέτρησης στο ετήσιο εισόδημα μας και αυτό της μητέρας μου έως το έτος 2008 οπότε και απεβίωσε.»

5^{ος} Λόγος Ακύρωσης: Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν πρωτογενών καταθέσεων ποσών, που συνιστούν επανακαταθέσεις ποσών προγενεστέρως αναληφθέντων.

«1.Σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ.2 του ν.4174/2013 «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.»

2. Στο υπ' αριθμ. πρωτ.: ΔΕΑΦ/05.11.2015 έγγραφο του Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» και, συγκεκριμένα, στην παράγραφο 8 αυτού αναφέρονται τα ακόλουθα: «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. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. 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.

.....

3. Εν προκειμένω, προσκομίζουμε και επικαλούμαστε, πίνακα τραπεζικών κινήσεων (σχετικό 3), ο οποίος προσαρτάται στην παρούσα και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα αυτής, εκ του οποίου αποδεικνύεται πλήρως ότι επιμέρους ελεγχόμενες καταθέσεις μας συνιστούν επανακαταθέσεις ποσών, που προέρχονται από προγενέστερες αναλήψεις μας.

Από τον ανωτέρω πίνακα προκύπτουν τα ακόλουθα:

Το 2000 ως πρωτογενείς καταθέσεις θεωρήθηκαν από την φορολογική αρχή το ποσό των 332.800,00€. Το ανωτέρω ποσό δικαιολογείται από αναλήψεις που πραγματοποιήθηκαν στην ίδια χρήση ύψους 211.574,00€, αλλά και από αναλήψεις του έτους 1999.

Το 2001 ως πρωτογενείς καταθέσεις θεωρήθηκαν από την φορολογική αρχή το ποσό των 248.922,00€. Το ανωτέρω ποσό δικαιολογείται από αναλήψεις που πραγματοποιήθηκαν στην ίδια χρήση ύψους 445.106,00€.

Το 2002 ως πρωτογενείς καταθέσεις θεωρήθηκαν από την φορολογική αρχή το ποσό των 128.664,00€. Το ανωτέρω ποσό δικαιολογείται από αναλήψεις που πραγματοποιήθηκαν στην ίδια χρήση ύψους 358.813,00€.

Το 2003 ως πρωτογενείς καταθέσεις θεωρήθηκαν από την φορολογική αρχή το ποσό των 157.150,00€. Το ανωτέρω ποσό δικαιολογείται από αναλήψεις που πραγματοποιήθηκαν στην ίδια χρήση ύψους 245.000,00€.

Το 2004 ως πρωτογενείς καταθέσεις θεωρήθηκαν από την φορολογική αρχή το ποσό των 169.720,00€. Το ανωτέρω ποσό δικαιολογείται από αναλήψεις που πραγματοποιήθηκαν στην ίδια χρήση ύψους 250.000,00€.

Το 2005 ως πρωτογενείς καταθέσεις θεωρήθηκαν από την φορολογική αρχή το ποσό των 99.500,00€. Το ανωτέρω ποσό δικαιολογείται από αναλήψεις που πραγματοποιήθηκαν στην ίδια χρήση ύψους 195.458,00€.

Το 2006 ως πρωτογενείς καταθέσεις θεωρήθηκαν από την φορολογική αρχή το ποσό των 180.117,90€. Το ανωτέρω ποσό δικαιολογείται από αναλήψεις που πραγματοποιήθηκαν στην ίδια χρήση ύψους 218.295,00€.

Το 2007 ως πρωτογενείς καταθέσεις θεωρήθηκαν από την φορολογική αρχή το ποσό των 188.175,00€. Το ανωτέρω ποσό δικαιολογείται από αναλήψεις που πραγματοποιήθηκαν στην ίδια χρήση ύψους 183.555,00€.

Το 2008 ως πρωτογενείς καταθέσεις θεωρήθηκαν από την φορολογική αρχή το ποσό των 188.295,00€. Το ανωτέρω ποσό δικαιολογείται από αναλήψεις που πραγματοποιήθηκαν στην ίδια χρήση ύψους 248.562,00€.

Το 2009 ως πρωτογενείς καταθέσεις θεωρήθηκαν από την φορολογική αρχή το ποσό των 121.142,00€. Το ανωτέρω ποσό δικαιολογείται από αναλήψεις που πραγματοποιήθηκαν στην ίδια χρήση ύψους 219.548,00€.

Το 2010 ως πρωτογενείς καταθέσεις θεωρήθηκαν από την φορολογική αρχή το ποσό των 105.552,00€. Το ανωτέρω ποσό δικαιολογείται από αναλήψεις που πραγματοποιήθηκαν στην ίδια χρήση ύψους 141.686,00€.

Προς επίρρωση, δε, του ως άνω ισχυρισμού μου, επάγομαι και τα ακόλουθα:

1. Οι εν λόγω τραπεζικές καταθέσεις δεν έχουν προέλθει από τα οποιαδήποτε τρίτα πρόσωπα, ώστε τυχόν να υποκρύπτουν την οποιαδήποτε συναλλαγή.
2. Το προμνημονευθέν έγγραφο ρητώς επιβάλλει στη Φορολογική Αρχή το βάρος αποδείξεως ότι τα αναληφέντα ποσά διατέθηκαν ή δαπανήθηκαν σε συγκεκριμένους σκοπούς ή αιτίες και, ως εκ τούτου, εξ αντικειμένου δεν είχε ο ελεγχόμενος τη δυνατότητα επανακαταθέσεώς τους.
3. Η Φορολογική Αρχή ήλεγξε το σύνολο της οικονομικής μου δραστηριότητας και της περιουσιακής μου κατάστασης κατά την ελεγχόμενη περίοδο, με αποτέλεσμα να διαθέτει πλήρη εικόνα των περιουσιακών στοιχείων, που τυχόν απέκτησα εντός αυτής. Εκ της εικόνας δε αυτής, ευχερώς αποδεικνύεται

ότι ουδόλως προέβην κατά την ελεγχόμενη αυτή περίοδο σε τέτοιες αποκτήσεις περιουσιακών στοιχείων, στις οποίες τυχόν αναλώθηκαν τα αναληφθέντα χρήματα.

4.Επιπλέον, ο έλεγχος ουδόλως αναφέρεται σε ποσά αναλήψεων κατά τη διάρκεια της κάθε χρήσης, ουδεμία αντιπαραβολή κάνει προς αυτά καθώς και προς τα ετησίως δηλωθέντα εισοδήματά μας και συνεπώς ουδόλως αποδεικνύεται στο υπό κρίση σημείωμα, ο ισχυρισμός περί «πρωτογενούς κατάθεσης» και περί αδικαιολόγητης «προσαύξησης της περιουσίας μας».

.....

5. Η βάση αυτή επί της οποίας ωστόσο, ο έλεγχος διαμορφώνει τα αποτελέσματα του είναι εσφαλμένη κι αυθαίρετη. Τούτο διότι,

Α) Αφενός δεν προκύπτει να έχει γίνει η επεξεργασία αυτή εκ μέρους του ελέγχου, αφού ουδόλως αναφέρεται έστω συγκεντρωτικά για την απόδειξη των ως άνω ισχυρισμών του, το συνολικό ποσό των αναλήψεων μας, ανά έτος, ούτως ώστε να αποδειχθεί, εάν αυτό πράγματι υπολείπεται ή όχι έναντι των καταθέσεων.

Β) Η κρίση ότι λαμβάνονται υπόψη μόνο οι αναλήψεις που διενεργήθηκαν την ίδια ή την προηγούμενη ημέρα, συνιστά απολύτως αυθαίρετο και άνευ νομίμου ερείσματος τρόπο υπολογισμού, αφού δεν ερείδεται σε καμία διάταξη νόμου, ενώ είναι αντίθετη και στην κοινή λογική, αλλά και στην οικονομική ελευθερία του μέσου πολίτη, ο οποίος δεν δύναται να εξαναγκάζεται να σπεύδει σε επανακατάθεση ποσού που έχει αναλάβει εντός αυτής της ημέρας ή της επόμενης.

Γ) Είναι απολύτως δικαιολογημένο στην περίπτωση μας σε κάθε περίπτωση, λόγω του φόρτου εργασίας και υποχρεώσεων που ο α' εξ ημών είχε εκείνο το διάστημα, ως μέλους της κυβέρνησης.

Δ) όπως προκύπτει από τους προσκομιζόμενους πίνακες αναλήψεων-καταθέσεων ανά χρήση, οι οποίοι συνιστούν ΝΕΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ για το κρινόμενο ζήτημα, προσκομιζόμενο ενώπιόν σας, τα ποσά των εν λόγω καταθέσεων καλύπτονται πλήρως από τις αντίστοιχες αναλήψεις.

6. Συμπερασματικά, οι προσβαλλόμενες προβαίνουν στον χαρακτηρισμό ύπαρξης αποκρουσίστας φορολογητέας ύλης, χωρίς εμπεριστατωμένη ειδική και πλήρη αιτιολογία και κατ'εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών κι ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.

.....

7. Επιπλέον, υπό την ως άνω ερμηνεία πάσχουν ακυρότητας οι προσβαλλόμενες, διότι, κατά παράβαση του άρθρου 48 παρ.3 του ν. 2238/1994, ως συμπληρώθηκε από το ν. 3888/2010 και παρά το γεγονός, ότι η φορολογική αρχή φέρνει κατά βάση το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση (ΣτΕ 884/2016, 4049/2014, 2442/2013, 886/2005), δεν παρατίθεται ανά χρήση στην συνοδεύουσα αυτές από 13-6-2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς, κατά τρόπο συγκεκριμένο

και πλήρη, τί έχει ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο κατά τον ως άνω χαρακτηρισμό των τραπεζικών καταθέσεων και πώς έχει εξαχθεί το συμπέρασμα, στο οποίο καταλήγει περί χαρακτηρισμού τους ως «πρωτογενείς καταθέσεις» και κατ' επέκταση ως «αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας μας», προερχόμενη από άγνωστη πηγή ή αιτία.

.....

8. Τον ως άνω ισχυρισμό μας, περί μη επαρκούς απόδειξης των αποδιδόμενων σε βάρος μας παραβάσεων, και του χαρακτηρισμού των υπό κρίση καταθέσεων ως προερχόμενων από άγνωστη πηγή ή αιτία, προϋπόθεση εφαρμογής του άρθρου 48 παρ.3 του ν. 2238/1994, απορρίπτει η φορολογική αρχή, επικαλούμενη το σκεπτικό της ΣτΕ 884/2016.

.....

9. Από το ως άνω σκεπτικό ωστόσο, καθώς και από τα πραγματικά και νομικά δεδομένα της υπόθεσης, συνάγονται, ότι δεν δύναται να τύχει εφαρμογής στην κρινόμενη περίπτωση, αναφορικά με τις υπό κρίση μεμονωμένες καταθέσεις στους λογαριασμούς μας, διότι:

α) η ως άνω υπόθεση αφορά σε έμβασμα προς το εξωτερικό προδήλως μεγάλου ποσού χρημάτων, ενώ ρητά σε πολλά σημεία αυτής, προσδιορίζεται ότι τα ανωτέρω ισχύουν «Σε υπόθεση, όπως η παρούσα, στην οποία (πρέπει να) αναζητείται αν τα επίμαχα μεγάλα ποσά τραπεζικών λογαριασμών (και συναφών εμβασμάτων) του φορολογούμενου, που υπερβαίνουν κατά πολύ τα δηλωθέντα εισοδήματά του, αντιστοιχούν, εν όλω ή εν μέρει, σε μη δηλωθείσα, διαφυγούσα το φόρο οικονομική ύλη..». Στην περίπτωση της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης, αντικείμενο ελέγχου που χαρακτηρίστηκε ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση (2010), σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, αποτέλεσε η διαφορά, ποσού 4.250.304,04 ευρώ, μεταξύ του ποσού του εμβάσματος στο εξωτερικό, έτους 2010, και του συνολικού διαθέσιμου κεφαλαίου κατά το έτος αυτό (4.955.643,41-705.339,37), δηλαδή ποσό εξαιρετικά μεγάλο, το οποίο πράγματι δεν δικαιολογείται ο φορολογούμενος να μη δύναται να εξηγήσει την προέλευση του, ή αντίστοιχα τον τρόπο σχηματισμού του, ενώ κρίσιμος χρόνος ήταν το έτος 2010, δηλαδή σχετικά πρόσφατα.

.....

10. Συμπερασματικά, στην κρινόμενη περίπτωση, ενόψει: α) του μεγάλου χρονικού διαστήματος, που έχει μεσολαβήσει από την διενέργεια των επίμαχων καταθέσεων, β) του γεγονότος, ότι μεμονωμένες οι εν λόγω καταθέσεις δεν συνιστούν ασυνήθιστα υψηλά ποσά, για τα οποία οφείλουμε, κατά τα κριθέντα από την ΣτΕ 884/2016, να αποδείξουμε επακριβώς την προέλευση και την δημιουργία τους, και γ) το ότι σε κάθε περίπτωση αυτές καλύπτονται στο σύνολο ή στο μεγαλύτερο μέρος τους από τα ετήσια δηλωθέντα εισοδήματά μας, δ) ότι καλύπτονται πλήρως από τις

αναλήψεις αντίστοιχων ποσών που είχαν γίνει εντός της ίδιας χρήσης από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς μας και ο έλεγχος αρνήθηκε να λάβει υπόψη του, επειδή δεν απείχαν μία τουλάχιστον ημέρα μεταξύ τους, καθίσταται πρόδηλο, ότι οι προσβαλλόμενες έχουν εκδοθεί κατά παράβαση των άρθρων 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 αλλά και με μη πλήρη κι επαρκή αιτιολογία. Τούτο διότι, η φορολογική αρχή, παρά το γεγονός ότι φέρει το κύριο βάρος απόδειξης, δεν αποδεικνύει επακριβώς κι εμπεριστατωμένα, ότι τα χρήματα αυτά εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της ως άνω διάταξης, ήτοι προέρχονται από άγνωστη πηγή. Είναι απορριπτέα δε όσα ισχυρίζεται ο έλεγχος απορρίπτοντας τον ισχυρισμό μας αυτόν, διότι η επικαλούμενη από αυτόν ΣτΕ 884/2016, διαφέρει ουσιωδώς ως προς τα πραγματικά δεδομένα, που εξετάζει, σε σχέση με τα κρινόμενα.»

6^{ος} Λόγος ακύρωσης: ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΝΑ ΕΠΙΔΩΣΕΙ ΤΙΣ ΥΠ'ΑΡΙΘΜ. ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., και .../13-06-2016 προσβαλλόμενες πράξεις «Όπως έχει κριθεί από τη νομολογία (ΔΕφΑθ 624/2014, ΔΕφΧανίων 24/2013), από τη γραμματική διατύπωση των διατάξεων του αρ.29 του ν.3697/08, του αρ.10 του ν.3790/09, του αρ.82 του ν. 3842/10, του αρ.12§7 του ν.3888/10, του αρ.18§2 του ν.4002/11 και του αρ.2 του ν.4098/12 προκύπτει ότι οι παρατάσεις αυτές αφορούν τις φορολογικές υποθέσεις, στις οποίες η προθεσμία παραγραφής έληγε πρωτογενώς στις 31-12-08, 31-12-09, 30-6-10, 31-12-10, 31-12-11 και 31-12- 12 και όχι και τις φορολογικές υποθέσεις, στις οποίες η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου έληγε στις ανωτέρω ημερομηνίες, μετά από την προηγηθείσα παράταση του αρ.11 του ν.3513/06. Αντίθετη ερμηνεία των τελευταίων αυτών διατάξεων, ότι, δηλαδή, οι περαιτέρω διαδοχικές (έξι) παρατάσεις της ως άνω προθεσμίας αφορούν όλες τις φορολογικές υποθέσεις, στις οποίες η εν λόγω προθεσμία έληγε όχι μόνο πρωτογενώς αλλά και κατά παράταση, θα ήταν ευθέως αντισυνταγματική, διότι θα παραβίαζε: 1) Το αρ.4 §1 του Συντ., 2) Το αρ.20§1 του Συντ. και το αρ.6§1 της ΕΣΔΑ, 3) Το αρ.78§2 του Συντ. και 4) Την αρχή του Κράτους δικαίου και ιδίως την, από τις διατάξεις των αρ.2§1 και 5§1 του Συντ., απορρέουσα αρχή της ασφαλείας του δικαίου και την ειδικότερη πτυχή αυτής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του πολίτη προς το Κράτος.

5. Περαιτέρω και σε κάθε περίπτωση, κρίθηκαν πλέον λίαν προσφάτως με την απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας υπ' αριθμ. 888/2016, ότι: «η αφορώσα παράταση παραγραφής μέχρι 31-12-2011 διάταξη της παρ. 7 του άρθρου 12 του ν. 3888/2010 ...αναφέρεται σε προθεσμία παραγραφής λήγουσα στις 31-12-2010, μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών. Ενόψει δε του γενικού τρόπου διατυπώσεώς της, η ανωτέρω διάταξη αφορά αδιακρίτως α) όλες τις υποθέσεις και όχι μόνον εκείνες που υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής της ρύθμισης

των άρθρων 1-12 του ίδιου ως άνω ν. 3888/2010 περί εκούσιας κατάργησης φορολογικών διαφορών, ..., β) τις προθεσμίες τόσο πενταετούς, κατά την παρ. 1, όσο και δεκαετούς, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., παραγραφής που έληγαν στις 31-12-2010 (πρβλ. ΣΕ 1117, 1124/1977). Ανεξαρτήτως, όμως, του κατά πόσον με τη διάταξη αυτή προβλέφθηκε κατά τρόπο σύμφωνο προς το απορρέον από το Σύνταγμα καθεστώς ιδιαίτερης ασφάλειας και προστασίας της εμπιστοσύνης, η παράταση των προθεσμιών παραγραφής που έληγαν στις 31-12-2010, λίγο μόλις χρόνο πριν από τη λήξη τους (30-9-2010), ενόψει του ότι ούτε από τη φύση του πράγματος προκύπτουν ούτε στις προπαρασκευαστικές εργασίες ψήφισης αυτής διαλαμβάνονται, πολύ δε περισσότερο τεκμηριώνονται ειδικώς, κατά τα εκτιθέμενα στη σκέψη 10, περιστάσεις περί του ευλόγου, ενόψει και του αρχικώς προβλεπομένου χρόνου παραγραφής, παρατάσεως αυτής, εν πάση περιπτώσει οι μεταγενέστερες διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 18 του ν. 4002/2011 και της παρ. 1 του δεύτερου άρθρου του ν. 4098/2012, στις προπαρασκευαστικές εργασίες ψήφισης των οποίων γίνεται, άλλωστε, απλώς επίκληση λόγων που αφορούν προβλήματα στην οργάνωση των αρμοδίων για τους ελέγχους υπηρεσιών δεν καταλαμβάνουν περίπτωση παραγραφής που είχε ήδη παραταθεί με προηγούμενο νόμο, όπως είναι η ένδικη περίπτωση, εφόσον δεν διευκρινίζεται σ' αυτές με σαφή και επαρκώς προβλέψιμο τρόπο ότι αφορούν όχι μόνον παραγραφές που έληγαν το πρώτον αλλά και περιπτώσεις προθεσμιών που είχαν ήδη παραταθεί».

.....

Συνεπώς, το σύνολο σχεδόν των ελεγχόμενων χρήσεων- από 2000 έως και 2008 (οικ. Έτη 2001 έως και 2009)- έχουν ήδη υποπέσει σε παραγραφή κι εσφαλμένα εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις που αφορούν στις χρήσεις αυτές (ήτοι οι υπ' αριθμ., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., και .../13-06-2013) προσβαλλόμενες πράξεις.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ ΣΕ ΒΑΡΟΣ ΤΗΣ Β' ΑΠΟ ΕΜΑΣ ΩΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΗΣ ΠΑΡ. 3 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 48 ΤΟΥ Ν. 2238/1994 ΑΠΟ ΤΟΥΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ ΤΗΣ ΕΛΒΕΤΙΚΗΣ HSBC ΤΟ ΠΟΣΟ ΤΩΝ 1.311.0000 ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ 2000 ΚΑΙ ΤΟ ΠΟΣΟ ΤΩΝ 708.474,82 ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ 2010»

7^{ος} Λόγος Ακύρωσης: Εσφαλμένη ερμηνεία κι εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 18 του ν. 3842/2010, και 48 παρ.3 του ν. 2238/1994 – μη νόμιμη αιτιολογία

«Α. Η ΔΙΑΤΑΞΗ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 18 Ν 3842/2010

1.Τα ως άνω ποσά, των 1.311.000 στη χρήση 2000 και 708.474,82 ευρώ στη χρήση 2010, εσφαλμένα ελέγχονται από τον κρινόμενο έλεγχο και χαρακτηρίζονται ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας της β' από εμάς, υπό την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, επιβάλλοντας μου με τις υπ' αριθμ. και .../13-6-2016 πράξεις της τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος.

Τούτο διότι, τα ποσά αυτά εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 18 ν. 3842/2010, όπως αναλυτικώς εξέθεσα τόσο στο από 25/11/2015 υπόμνημα μου όσο και στο από

2-6-2016 υπόμνημα μου ενώπιον της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς, τα οποία ωστόσο εσφαλμένα δεν έγιναν αποδεκτά από αυτή κι εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

.....

3. Από τη διάταξη του άρθρου 18 του ν. 3842/2010, προκύπτει ότι για τον επαναπατρισμό κεφαλαίων που είναι κατατεθειμένα στην αλλοδαπή απαιτείται: α) Η μεταφορά κεφαλαίων λαμβάνει χώρα από κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα, β) τα κεφάλαια να υπάρχουν στην αλλοδαπή κατά την 15.4.2010, δηλαδή κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος του άρθρου 18 του Ν.3842/2010, γ) να διατηρηθούν σε προθεσμιακό λογαριασμό κατάθεσης στην Ελλάδα διάρκειας τουλάχιστον ενός έτους, δ) να καταβληθεί φόρος με συντελεστή 5% επί της αξίας των καταθέσεων που μεταφέρει και ε) για τα κεφάλαια αυτά δεν ερευνάται, προκειμένου για την εφαρμογή των ισχυουσών φορολογικών διατάξεων, ο τρόπος απόκτησής τους και λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της διαφοράς μεταξύ της συνολικής δαπάνης που προκύπτει, σύμφωνα με το άρθρο 17 του Κ.Φ.Ε. από τη Φορολογούσα Αρχή.

Β. Η ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΣΤΗΝ ΑΛΛΟΔΑΠΗ.

4. Στην προκείμενη περίπτωση, τα επαναπατρισθέντα κεφάλαια βρίσκονταν στην αλλοδαπή και συγκεκριμένα στην Τράπεζα HSBC στη Γενεύη της Ελβετίας, αδιάλειπτα από το 2000 μέχρι τον επαναπατρισμό τους, στις 20.12.2010. Ειδικότερα:

α) Ο λογαριασμός, με αριθμό πελάτη (client number), ανοίχθηκε τον Απρίλιο του έτους 2000, με μοναδικό δικαιούχο τη δεύτερη από εμάς, με το συνολικό ποσό των 1.311.000 ευρώ (ήτοι με τρία εμβάσματα στις 2.5.2000, 4.8.2000 και 11.8. 2000 ύψους 585.000, 226.000, και 500.000 ευρώ αντίστοιχα).

β) Το ανωτέρω κεφάλαιο από τις 14.9.2001 μεταφέρθηκε στο σύνολό του (1.369.688.00 ευρώ) σε άλλο λογαριασμό στην HSBC, κατηγορίας «Asset-Management)», στο όνομά μου και πάλι, με αριθμό πελάτη, και παρέμεινε εκεί μέχρι και τον Φεβρουάριο του 2008. Στη συνέχεια, από τις αρχές Φλεβάρη ένα μέρος του όλου κεφαλαίου, ύψους 615.000,00 ευρώ, μεταφέρθηκε σε άλλο λογαριασμό, «.....», στο όνομά μου, με αριθμό πελάτη και παρέμεινε εκεί μέχρι και τις 20.2.2008.

γ) Από τις 20.2.2008, που οι δύο γιοί μου, ... και, είχαν ήδη ενηλικιωθεί, το σύνολο του κεφαλαίου, ύψους 1.421.658,75 ευρώ, μεταφέρθηκε στον επενδυτικό λογαριασμό -καταπίστευμα της HSBC, με το όνομα “.....”, με αριθμό πελάτη, και συνδικαιούχους τους ως άνω γιούς μου, παρέμεινε δε εκεί μέχρι και τις 15.12.2010.

δ) Από τις 15.12.2010 το σύνολο του κεφαλαίου ύψους 1.473.867,00 ευρώ, μέχρι και τις 16.12.2010 μεταφέρθηκε στον επενδυτικό λογαριασμό της HSBC με αριθμό, με αριθμό πελάτη, με μόνους συνδικαιούχους τους γιούς της β' από εμάς, και Ενώ από τις 16.12.2010 ολόκληρο το ποσό 1.473.867,00, μέχρι και τις 17.12.2010, οπότε και επαναπατρίστηκε, μεταφέρθηκε στο λογαριασμό «.....»

της HSBC, με αριθμό και με αριθμό πελάτη, με μόνους και πάλι συνδικαιούχους τους ως άνω γιούς της β' από εμάς.

Γ. Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΠΑΝΑΠΑΤΡΙΣΜΟΥ.

Γ.1.Οι συνδικαιούχοι του ως άνω καταπιστεύματος στην HSBC “.....”, γιόι μου, και, στις 23.11.2010 με έγγραφη εντολή «Δήλωση -Εξουσιοδότηση εισαγωγής κεφαλαίων (άρθρο 18 ν.3842/2010)», από το λογαριασμό HC..... της Τράπεζας HSBC της Ελβετίας μεταφέρθηκε στις 20.12.2010 κεφάλαιο 1.473.836,51 ευρώ στο λογαριασμότης Τράπεζας EFG Eurobank Ergasias. Στη συνέχεια, στις 23.12.2010 εκδόθηκε από την τελευταία «ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ-ΜΟΝΑΔΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΗΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΣ ΚΑΤ'ΑΡΘΡΟ 18 ΤΟΥ Ν.-3842/2010», με κωδικούς και, για τον και αντίστοιχα. Ειδικότερα, από τις βεβαιώσεις αυτές προκύπτει ότι το ποσό που τελικά εμβάστηκε ανέρχεται σε 736.918,25 και 736. 918,25 ευρώ για καθένα των συνδικαιούχων, ενώ παρακρατήθηκε ο ανάλογος φόρος 36.845, 91 και 36.845,91 ευρώ αντίστοιχα. Για την επιβεβαίωση της ως άνω διαδικασίας, η Τράπεζα EFG Eurobank εξέδωσε: α) το με ημερομηνία 23.12.2010 αντίγραφο λογιστικού δελτίου της τράπεζας με αιτιολογία «φόρος 5% επαναπατρ. κεφ.», β) την με ημερομηνία 23.12.2010 «απόδειξη προθεσμιακής κατάθεσης», όπου φαίνεται η μηνιαία καταβολή τόκων μέχρι και την 23.11.2011 και γ) το με ημερομηνία 23.12. 2010 «παραστατικό δέσμευσης ποσού» για το ποσό των 1.400. 136,68 ευρώ.

.....

Δ. ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΚΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 18 ΤΟΥ Ν. 3842/2010- ΜΗ ΝΟΜΙΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ

Δ.1 Ο έλεγχος απορρίπτει τον εν λόγω ισχυρισμό μου (στη σελ. 82 σε συνδυασμό με σελ. 38επ της από 13-6-2016 έκθεσης ελέγχου) επικαλούμενος ότι: α) δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 18 του ν. 3842/2010 καθόσον, οι επαναπατρίσαντες τα κεφάλαια αυτά, και, ήταν πράγματι οι αποκλειστικοί δικαιούχοι του λογαριασμού, στην Τράπεζα HSBC της Γενεύης, με IBAN CH....., από τον οποίο έγινε ο επαναπατρισμός των κεφαλαίων, πλην όμως τα κεφάλαια αυτά στις 15.4.2010 δεν ανήκαν σε αυτούς, αλλά στη μητέρα τους

.....

.....

Δ.2 Η κρίση, όμως, αυτή του Φορολογικού Ελέγχου, είναι νόμω αβάσιμη, για τους εξής λόγους:

Δ.2.1 Τα επαναπατρισθέντα κεφάλαια, σύμφωνα με τις προηγούμενες διατάξεις, αρκεί που υπήρχαν στην αλλοδαπή στις 15.4.2010, και τούτο, ανεξάρτητα από τον δικαιούχο τούτων, καθώς, το άρθρο 18 του ν. 3842/2010 περιέχει πραγματοπαγούς χαρακτήρα ρύθμιση.

Όπως καταδείχθηκε ανωτέρω, η διάταξη του άρθρου 18 του ν. 3842/2010, ως ίσχυε την επίμαχη περίοδο, δεν κάνει αναφορά σε κάποια “διηνηκή ταύτιση” του προσώπου που κατείχε τα κεφάλαια στην αλλοδαπή, μ' αυτό που τα επαναπατρίζει: ταύτιση

απαιτείται μόνον ανάμεσα σ' αυτόν που τα επαναπατρίζει και σ' αυτόν που πιστώνεται το επαναπατριζόμενο ποσό στην Ελλάδα κατά το χρονικό σημείο του επαναπατρισμού -και μόνο- και όχι προηγουμένως, όπως τούτο ορίζεται ρητά με την υπ' αρ. 10733/Β0012/ ΠΟΛ.1059-14/5/2010 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά την οποία :

«... δ) Ο τραπεζικός λογαριασμός της αλλοδαπής, καθώς και ο λογαριασμός της ημεδαπής πρέπει να ανήκει στο ... πρόσωπο που εισάγει τα κεφάλαια».

Συνεπώς, το αντικείμενο της ρύθμισης του Ν. 3842/2010 είναι πραγματοπαγές κι όχι προσωποπαγές : κρίσιμη έννοια για την εφαρμογή των οικείων διατάξεων είναι η έννοια των κεφαλαίων, των ποσών, δηλαδή, που αποτελούν αντικείμενο του επαναπατρισμού. Ουδόλως τίθεται στον νόμο περιορισμός, ότι θα έπρεπε να υπάρχει, τάχα, διηνεκής ταύτιση του φυσικού ή νομικού προσώπου που κατείχε, προηγουμένως, τα κεφάλαια στην αλλοδαπή, με αυτό που τα επαναπατρίζει. Μόνος περιορισμός που τάσσεται είναι να προϋπήρχαν τα κεφάλαια στην αλλοδαπή, πριν την έναρξη ισχύος του νόμου, κάτι το οποίο συντρέχει, βέβαια, στην κρινόμενη περίπτωση.

Τούτο επιβεβαιώνεται και από το σκοπό του νόμου, όπως αυτός διατυπώνεται στην αιτιολογική του έκθεση, όπου αναφέρεται, μεταξύ των άλλων, ότι με την εν λόγω διάταξη : «αποσκοπείται ο επαναπατρισμός στη χώρα μας των κεφαλαίων, τα οποία διαθέτουν φυσικά ή νομικά πρόσωπα που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα σε οποιαδήποτε τρίτη χώρα», αναφέροντας, περαιτέρω, ότι με τη ρύθμιση αυτή : «προσδοκάται η εισαγωγή κεφαλαίων από το εξωτερικό, η οποία αναμένεται να φέρει πολλαπλά οφέλη για την ελληνική οικονομία, όπως αύξηση ρευστότητας τραπεζών, ενίσχυση επενδύσεων και δημιουργία νέων θέσεων εργασίας κλπ».

.....

Συνεπώς, μοναδική προϋπόθεση, πέραν της προ του Απριλίου 2010 ύπαρξης κεφαλαίων στην αλλοδαπή, είναι η ταύτιση του επαναπατριζόντος προσώπου (φυσικού ή νομικού) κατά το χρόνο και μόνο του επαναπατρισμού, προϋπόθεση, μάλιστα, η οποία δεν προκύπτει ευθέως από τις διατάξεις του Ν. 3842/2010, αλλά ετέθη για πρώτη φορά από την “κατ’ εξουσιοδότηση νόμου” εκδοθείσα υπουργική απόφαση.

Εξάλλου, τ' ανωτέρω επιβεβαιώνονται τόσο από την ΠΟΛ 1135/2010, κατά την οποία: «Ως επαναπατρισμός των κεφαλαίων της αλλοδαπής νοείται η εισαγωγή στη χώρα μας των κεφαλαίων που είναι κατατεθειμένα σε τραπεζικούς λογαριασμούς στην αλλοδαπή, ανεξάρτητα αν τα κεφάλαια αυτά είχαν εξαχθεί στην αλλοδαπή ή παρέμεναν εξ' αρχής στην αλλοδαπή χωρίς να έχουν εισαχθεί καθόλου στη χώρα μας. Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού, δεν εξετάζεται ούτε ο τρόπος ούτε ο τόπος απόκτησης των κεφαλαίων αυτών, πλην όμως θα πρέπει να επισημανθεί ότι τα εισαγόμενα κεφάλαια θα πρέπει να υπήρχαν στην αλλοδαπή κατά την 15η Απριλίου 2010, σύμφωνα με την περ. κ' της παρ. 1 του άρθρου 92 του ν. 3842/2010», όσο κι από την ΠΟΛ 1059/2010, κατά την οποία : «... υποβάλλεται «δήλωση - εξουσιοδότηση» του ενδιαφερόμενου φυσικού ή νομικού προσώπου προς το πιστωτικό ίδρυμα ... Ο τραπεζικός λογαριασμός της αλλοδαπής, καθώς και ο λογαριασμός της ημεδαπής πρέπει να ανήκει στο φυσικό ή

νομικό πρόσωπο που εισάγει τα κεφάλαια. Όταν ο λογαριασμός που τηρείται στην αλλοδαπή είναι κοινός, η δήλωση - εξουσιοδότηση μπορεί να υποβληθεί και από έναν μόνο δικαιούχο του λογαριασμού ...».

Συνεπώς, εφόσον αρκεί κι ο ένας εκ των συνδικαιούχων του λογαριασμού να ζητήσει την εισαγωγή των κεφαλαίων και να δηλώσει αυτά, για να υπαχθεί το υπό κρίση ποσό στις διατάξεις του Ν. 3842/2010, κρίσιμη για την υπαγωγή στην εν λόγω διάταξη είναι η έννοια του κεφαλαίου κι όχι εκείνη του προσώπου.

.....
Δ.2.3 Εσφαλμένη ερμηνεία ως προς τον χαρακτηρισμό ότι ηήταν αποκλειστικά συμφερόντων της ελεγχόμενης ήτοι της θ' από εμάς.

Εξάλλου - και όλως επικουρικά προς τα παραπάνω - η φορολογική αρχή διαλαμβάνει όλως εσφαλμένα ότι τα τέκνα της 2^{ης} από εμάς (από τον α' γάμο μου) δεν κατείχαν το επαναπατρισθέν ποσό την 15/4/2010, αλλά ότι αυτό ανήκε στο "ανακλητό καταπίστευμα", του οποίου εγώ θα ήμουν, δηθεν, η μοναδική δικαιούχος (σελ. 39 από 13-6-2016 έκθεσης ελέγχου).

Τούτο διότι, πράγματι πριν την μεταφορά και πίστωση του κεφαλαίου στο λογαριασμό των τέκνων μου στην Ελβετία, το υπό κρίση ποσό συνιστούσε καταπίστευμα, δικαιούχοι (beneficiaries) του οποίου είχε οριστεί να είναι, σε ποσοστό κατά το ήμισυ, τα δύο τέκνα μου, τα οποία και τελικά το επαναπάτρισαν.

Κατά τη σύσταση του καταπιστεύματος (.....), θεσμού του αγγλικού δικαίου, ο διαθέτης (settlor) - συστήνων το καταπίστευμα, δεν είναι όμως πλέον δικαιούχος των χρημάτων, -υπό την έννοια που διαλαμβάνει η φορολογική αρχή- εκτός αν, για κάποιο λόγο, ταυτίζεται το πρόσωπό του με τον beneficiary, ήτοι εκείνον υπέρ του οποίου συστήνεται το καταπίστευμα, κάτι το οποίο δεν συνέβη στην κρινόμενη περίπτωση.

Ειδικότερα, με το καταπίστευμα, τόσο ο καταπιστευματοδόχος, ήτοι, εν προκειμένω, η Τράπεζα HSBC, στην οποία και ετηρείτο το καταπίστευμα, όσο και ο ωφελούμενος είναι κύριοι της περιουσίας, αλλά με διαφορετική έννοια. Ο μεν καταπιστευματοδόχος έχει την εκ του νόμου ή τυπική κυριότητα, ενώ ο ωφελούμενος την ουσιαστική κυριότητα ή δικαίωμα εξ επιείκειας. Η κυριότητα εκ του νόμου συνιστά τον τρόπο με τον οποίο εξηγείται το γεγονός, ότι ο καταπιστευματοδόχος μπορεί να ενεργεί ως κύριος της περιουσίας, απολαμβάνοντας ευρείες εξουσίες εκποίησης και διαθέσεως.

Αντίστοιχα το δικαίωμα εξ' επιείκειας ή "επωφελεία κυριότητας" του δικαιούχου συνιστά τον τρόπο με τον οποίο εξηγείται το γεγονός ότι ο δικαιούχος (beneficiary) έχει την απόλαυση της περιουσίας του καταπιστεύματος, δηλαδή τη χρήση και την κατοχή της, μπορώντας να αντλήσει και εισόδημα απ' αυτήν (βλ. Χ. Δεληγιάννη - Δημητράκου : και καταπίστευση, 1998, Α. Γιαννόπουλου: Εμπίστευμα (.....) και Civil Law, ΕΛΔ 40.988, ΜΠρΑθ7436/2011).

..... Δ.3.1 Κατά τον χρόνο επαναπατρισμού, δεν υπήρχε τέτοια πρόβλεψη στο ν. 3842/2010. Αυτή εισήχθη αργότερα με το ν. 3943/2011

Εν προκειμένω, όμως, οι οικείες διατάξεις δεν καθόριζαν ούτε συγκεκριμένο τρόπο ρευστοποίησης, ούτε συγκεκριμένη τρόπο υπολογισμού της συναφούς φορολογητέας αξίας - όπως και έγινε μόνο με τον Ν. 3943/2011, με έναρξη ισχύος από 31/3/2011.

Στην προκειμένη περίπτωση, η HSBC - όπως είχε, άλλωστε, υποχρέωση -προέβη η ίδια στην ρευστοποίηση τίτλων, συνολικής αξίας 269.930,00 ευρώ, δια της προκαταβολής του οικείου ποσού σε μετρητά (ώστε να επαναπατριστεί), το οποίο και εισέπραξε η ίδια ακολούθως - στις 17/1/2011 (ως αποκλειστική, πλέον, δικαιούχος των οικείων τίτλων). Πρόκειται, συνεπώς, για παντελώς νόμιμο τρόπο ρευστοποίησης, σε αξία που δεν καθοριζόταν ακόμη (στις 17/12/2010), από τον Νόμο, με ειδικότερο τρόπο.

Έτι ειδικότερα, σε κανένα σημείο του άρθρου 18 του Ν. 3842/2010, ως ίσχυε κατά το χρόνο που έλαβε χώρα ο επαναπατρισμός (ήτοι πριν την τροποποίηση του από τον Ν. 3943/2011) δεν αναφερόταν ότι επιβάλλεται, πριν την ολοκλήρωση της διαδικασίας, να προηγηθεί η ρευστοποίηση του επενδυτικού λογαριασμού της αλλοδαπής !

Αντίθετα, ο όρος αυτός τέθηκε στο κείμενο του νόμου, για πρώτη φορά, την 31/3/2011, με τη θέση σε ισχύ του Ν. 3943/2011, με το άρθρο 21 παρ. 19 του οποίου τροποποιήθηκε το άρθρο 18 του Ν. 3842/2010. Με τη νέα αυτή διάταξη, προσδιορίστηκε για πρώτη φορά τι νοείται υπό την έννοια “κεφάλαια”, καταλαμβάνοντας τόσο τους καταθετικούς, όσο και τους επενδυτικούς λογαριασμούς και προσδιορίζοντας, το πρώτον, το φορολογητέο αντικείμενο, στην περίπτωση των επενδυτικών λογαριασμών.

Το γεγονός, μάλιστα, ότι ο Ν. 3842/2010 δεν απαιτούσε, ως προϋπόθεση νόμιμης εφαρμογής του 18^{ου} άρθρου του, την προηγούμενη ρευστοποίηση επενδυτικών λογαριασμών της αλλοδαπής, προκύπτει σαφώς και από την αιτιολογική έκθεση της διάταξης του άρθρου 21 του Ν. 3943/ 2011, όπου, ρητά, ο νομοθέτης αποδέχεται ότι διευρύνει την έννοια των κεφαλαίων, έτσι να συμπεριληφθούν και τα κεφάλαια τα προερχόμενα από άλλου είδους επενδύσεις που βρίσκονταν στην αλλοδαπή, διευρύνοντας, αντίστοιχα και το αντικείμενο της φορολογητέας ύλης.

Δ.2.4 Ορθώς συνεπώς επαναπατρίστηκαν τα εν λόγω κεφάλαια με τις διατάξεις του άρθρου 18 του ν. 3842/2010.

Αντιθέτως εσφαλμένα ο έλεγχος, επικαλείται ως στοιχείο που επιρρωνύει τον συλλογισμό του, το γεγονός, ότι δήθεν η τράπεζα EUROBANK, σε απάντηση της σε σχετικό ερώτημα απευθυνόμενο σε αυτή από το ΣΔΟΕ, «αποφεύγει να τοποθετηθεί για το αν τα κεφάλαια βρίσκονταν κατά την κρίσιμη ημερομηνία (15-4-2010) σε λογαριασμό που τηρούσαν οι εντολείς {οι επαναπατρίσαντες το κεφάλαιο γιού της β' από εμάς}» καθώς και ότι η ίδια δηλώνει ότι «δε γνωρίζει αν τα επαναπατρισθέντα κεφάλαια προέρχονται από επενδυτικό λογαριασμό ή καταθετικό και αν για την πρώτη περίπτωση έχει προηγηθεί ρευστοποίηση των σχετικών περιουσιακών στοιχείων».

Από το με αρ. πρωτοκ./3-7-2013 έγγραφο, όπως τουλάχιστον παρατίθεται στην κρινόμενη έκθεση ελέγχου, προκύπτει ότι ορθώς η τράπεζα παρέχει τις κρίσιμες εκείνες

πληροφορίες και μόνο που απαιτούνται σχετικώς, ότι δηλαδή, τα χρήματα εμβάστηκαν από λογαριασμούς της αλλοδαπής με ίδιους δικαιούχους, όπως απαιτεί ο νόμος, ότι υπήρχαν στην αλλοδαπή από 15-4-2010, κατ' επίκληση σχετικού από 28-12-2010 επιστολής της HSBC (ΣΧΕΤΙΚΟ 8) κι ότι θεθαίως δεν ενδιέφερε για την εφαρμογή της εν λόγω διάταξης εάν το ποσό των 1.071.254, στο οποίο αναφέρεται ο έλεγχος (σελ. 39 έκθεσης ελέγχου) προερχόταν από επενδυτικό ή καταθετικό λογαριασμό, αφού το μόνο κρίσιμο στοιχείο, ήταν τα χρήματα αυτά, ως κεφάλαιο, να βρίσκονταν στην αλλοδαπή κατά τον Απρίλιο του 2010, στοιχείο το οποίο δεν αμφισβητεί ουδείς. Η ερμηνεία αυτή εξάλλου είναι και η μόνη σύμφωνη ως ελέχθη με το γράμμα αλλά και το σκοπό της διάταξης του άρθρου 18 του ν. 3842/2010.»

8^{ος} Λόγος Ακύρωσης: εσφαλμένη εκτίμηση του αποδεικτικού υλικού – μη νόμιμη αιτιολογία σχετικά με τη δημιουργία του ποσού των 1.311.000 ευρώ στην αλλοδαπή. «Σε κάθε περίπτωση κι όλως επικουρικώς, ανεξαρτήτως της εφαρμογής της διάταξης εν προκειμένω του άρθρου 18 του ν. 3842/2016 και του γεγονότος ότι σε κάθε περίπτωση, το δικαίωμα του Δημοσίου να διενεργήσει έλεγχο για την υπό κρίση χρήση, έχει υποπέσει σε παραγραφή, προσκόμισα στην φορολογική αρχή, τα στοιχεία εκείνα από τα οποία προκύπτει, ότι το ποσό των 1.311.000, το οποίο μου καταλογίζει ως αδικαιολόγητη προσαύξηση της περιουσίας μου, δεν πληρεί τις προϋποθέσεις του νόμου για να χαρακτηριστεί ως τέτοιο, αλλά αντιθέτως δικαιολογείται πλήρως.

Προς απόδειξη του γεγονότος, ότι το ποσό αυτό δεν εμπίπτει στη διάταξη του άρθρου 48 παρ.3 του ν. 2238/1994, καθώς συνιστά εν μέρει προϊόν αποταμίευσης και εν μέρει ποσό, το οποίο είχα συγκεντρώσει επί σειρά ετών τμηματικά με αποκλειστικό σκοπό την αποκατάσταση των δυο γιών μου από τον πρώτο μου γάμο, προσκόμισα αντίγραφο του με αριθμ. πρωτοκ. ΕΜΠ .../27-5-2013 υπομνήματος μου προς παροχή εξηγήσεων ενώπιον του ΣΔΟΕ, με τα συνημμένα σε αυτό σχετικά έγγραφα, το οποίο επίσης βρίσκεται στο φάκελο της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς, και από το οποίο προκύπτουν τα ως άνω στοιχεία.»

9^{ος} Λόγος Ακύρωσης: Έλλειψης νόμιμης και ειδικής αιτιολογίας ως προς την μη νόμιμη και την μη συνεχή παρουσία των χρημάτων στην Αλλοδαπή και μέχρι τον επαναπατρισμό τους.

«1 Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): «.....Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Περαιτέρω, στο άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα εξής: «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.»,

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου, που συνιστά και την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Η ύπαρξη αιτιολογίας είναι αναγκαία για να μπορεί τόσο ο διοικούμενος να κατανοήσει όσο και το Δικαστήριο να ελέγξει αν η διοικητική πράξη είναι σύμφωνη και βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5. Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Σύμφωνα με πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (μεταξύ άλλων ΣτΕ 884/2016, 886/2016, 4049/2014, 2442/2013) « 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».

Από το πλέγμα των άνω διατάξεων καθίσταται σαφές ότι η φορολογική αρχή, πριν προβεί σε οποιοδήποτε καταλογισμό φόρου, υποχρεούται να αποδεικνύει την πηγή προέλευσης των εισοδημάτων τα οποία τα φορολογεί ως προερχόμενα από αφανή πηγή και να μην αρκείται στον ανατιολόγητο χαρακτηρισμό οιοδήποτε ποσού ως κατά πλάσμα φορολογητέου εισοδήματος. Περαιτέρω για να είναι αιτιολογημένη η κρίση της υποχρεούται να μνημονεύει τα συγκεκριμένα και εξειδικευμένα στοιχεία τα οποία έλαβε υπ' όψιν της, τις διατάξεις των νόμων που προβλέπουν και στοιχειοθετούν την κατά περίπτωση παράβαση, καθώς επίσης και τον αιτιώδη σύνδεσμο μεταξύ των στοιχείων αυτών και της παραβάσεως την οποία επικαλείται.

Ειδικότερα ως προς το ποσόν των ευρώ 758.235,49 € που μου καταλογίζεται ως εισόδημα της χρήσεως 2010

1. Το ποσό των 708.474,82€ προκύπτει ως ακολούθως:.

Στην σελ. 44 της εκθέσεως αναφέρεται ποσόν 20.000 € το οποίο φέρεται ως ανώνυμη πρωτογενής κατάθεση και το ποσόν των 688.474,82€ το οποίο κατά την έκθεση συνιστά διαφορά μεταξύ ποσών κινηθέντων από ατομικούς μου λογαριασμούς μου σε λογαριασμούς συμφερόντων μου, δηλαδή λογαριασμούς του, ήτοι συνολικά ποσόν 708.474,82€ (688.474,82 + 20.000).

2. Ως προς το ποσόν των 20.000€, η κρίση της φορολογικής αρχής ότι δήθεν συνιστά πρωτογενή κατάθεση, δεν αποδεικνύεται από τα προσκομισθέντα και αναφερόμενα στην έκθεση στοιχεία και δεν συνάγεται συμπερασματικώς από άλλα αποδεδειγμένα πραγματικά γεγονότα. Ειδικότερα αποδεικνύεται πλήρως ότι στους λογαριασμούς της β' από εμάς, που ανοίχθηκαν και λειτούργησαν υπό τον αριθμό πελάτη δεν εισήχθησαν άλλα χρήματα πέραν των αρχικώς κατατεθέντων το έτος 2000. Περαιτέρω απεδείχθη ότι υπήρξε πληθώρα κινήσεων μεταξύ των λογαριασμών

αυτών, αλλά και των λογαριασμών που ανοίχθηκαν και κινήθηκαν υπό τον αριθμό πελάτη, δηλαδή υπό το καταπίστευμα που ίδρυσα το 2008 με μοναδικούς δικαιούχους τα τότε ανήλικα τέκνα μου και Απεδείχθη από τα ίδια στοιχεία ότι τις περισσότερες φορές στις σχετικές κινήσεις αναφέρεται αορίστως «με εντολή ενός πελάτη» (by order of a client) χωρίς να αναφέρεται το όνομα, ακόμη και όταν πρόκειται για κινήσεις μεταξύ των λογαριασμών του ιδίου πελάτη. Υπό τα δεδομένα αυτά και σύμφωνα με τα διδάγματα της κοινής πείρας αλλά και τους κανόνες της λογικής που διέπουν την έμμεση απόδειξη καθίσταται προφανές ότι το ποσόν αυτό προέρχεται από κάποιον άλλον από τους λογαριασμούς μου και δεν συνιστά πρωτογενή κατάθεση. Ακόμη και αν δεν παρέχεται πλήρης άμεση απόδειξη γι' αυτό είναι το πιθανότερο να έχει συμβεί σύμφωνα με όσα αποδεικνύονται από τα έγγραφα και τα όσα κάνει δεκτά η φορολογική διοίκηση σε άλλα σημεία της εκθέσεως ελέγχου.

3. Ως προς το ποσόν των 688.474,82 €.

Εν προκειμένω, η έκθεση της φορολογικής αρχής στερείται οποιασδήποτε αιτιολογίας και δεν αποδεικνύει, ως οφείλει, την πηγή προέλευσης. Αντίθετα, στηρίζει την αιτιολογία της και αμφισβητεί το γεγονός ότι το ποσό των 688.474,82 είναι μέρος των αρχικών καταθέσεων που έλαβαν χώρα το έτος 2000 ισχυριζόμενη ότι η εικόνα είναι «θολή» !!!.

Στο σημείο αυτό αξίζει να σημειωθεί ότι η δήθεν θολότητα του τοπίου δεν υφίσταντο στην από 19.12.2013 έκθεσή ελέγχου της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς, η οποία αποδεχόταν το πόρισμά της από 28.10.2013 έκθεσης ελέγχου του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματός Αθηνών αποδεχόμενη τη συνεχή παρουσία στη αλλοδαπή και μέχρι τον επαναπατρισμό του στην Ελλάδα του συνολικού ποσού των 1.311.000 € ήτοι το ποσό των 1.437.867,72 €.

Η «θολότητα» αυτή ωστόσο, προέκυψε στην από 13.6.2016 επαναληπτικής έκθεσης της ίδιας ως άνω φορολογικής αρχής χωρίς τη «θολότητα» αυτή να την έχουν προκαλέσει νέα στοιχεία, αφού ο συνολικός έλεγχος βασίστηκε στα στοιχεία που προϋπήρχαν τόσο στον διενεργηθέντα έλεγχο από το ΣΔΟΕ Αττικής, όσο και από τη ίδια την Δ.Ο.Υ Κηφισιάς.

Ειδικότερα, η φορολογική αρχή (σελ. 44 της από 13.6.2016 έκθεσης ελέγχου) ισχυρίζεται ότι «Για το λογαριασμό του πελάτη (η), η εικόνα που έχει σχηματιστεί είναι αρκετά θολή, καθώς όλα τα προσκομισθέντα έγγραφα της HSBC έχουν ως σημείο αναφοράς τον πελάτη Από τις κινήσεις του πελάτη εμφανίζονται μόνο αυτές που επηρεάζουν τους λογαριασμούς του πελάτη Το μόνο στοιχείο που υπάρχει είναι ότι στις 15/12/2010 μεταφέρονται κεφάλαια ύψους 1.177.038,00€ από τον του πελάτη στον υπ' αρ. λογαριασμό του πελάτη με κωδικό, που δεν είναι άλλος από τα δύο τέκνα της ελεγχόμενης. Σύμφωνα με τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος, ο της εξωχώριας διέθετε το έτος 2008 το χαρτοφυλάκιο «της τάξεως των 800.000€» και ρευστά διαθέσιμα ύψους 21.393,13€, ενώ στις 13/8/2010 και στις 2/11/2010

μεταφέρονται από το λογαριασμό αυτόν στον λογαριασμό της ελεγχόμενης τα ποσά των 1.000,00 και 35.000,00€ αντίστοιχα. Δηλαδή, σύμφωνα με τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος, το λογιστικό υπόλοιπο του λογαριασμού του πελάτη, κατά τη μεταφορά του Δεκεμβρίου του έτους 2010, ήταν 785.393,00€ ($800.000 + 21.393 - 1.000 - 35.000$) και κατά συνέπεια σχετικά με την ανωτέρω μεταφορά υπάρχει ένα έλλειμμα της τάξεως των 391.645€ ($785.393 - 1.177.038$). Περαιτέρω, στις 20/12/2010 στα πλαίσια του επαναπατρισμού, μεταφέρεται στο λογαριασμό της Eurobank, το ποσό των 1.473.867,82€, από τον υπ' αρ. λογαριασμό του πελάτη Τα κεφάλαια αυτά είχαν μεταφερθεί, σύμφωνα με την HSBC, από το λογαριασμό της Για τον επαναπατρισμό δηλαδή μεταφέρθηκαν κεφάλαια συνολικού ύψους 1.473.867,82€ από τον λογαριασμό της Το ποσό λοιπόν για το οποίο δεν προσδιορίζεται η προέλευση είναι τουλάχιστον 688.474,82€ ($1.473.867,82 - 785.393$).

Οι συντάξαντες την έκθεση χρησιμοποιούν επιλεκτικά και αποσπασματικά στοιχεία και συγκρίνουν υπόλοιπα επενδυτικών λογαριασμών σε διαφορετικές χρονικές στιγμές, ενώ γνωρίζουν ότι οι λογαριασμοί αυτοί εμφανίζουν σημαντικές διακυμάνσεις αναλόγως της αξίας των επενδύσεων που γίνονται δι' αυτών.

Το συμπέρασμα, στο οποίο καταλήγει η φορολογική αρχή είναι εσφαλμένο. Το σφάλμα αυτό της φορολογικής αρχής προφανώς οφείλεται σε πλημμελή και απρόσεκτη ανάγνωση των έγγραφων της HSBC, τα οποία αποδέχεται και επικαλείται στην έκθεση ελέγχου. Ειδικότερα, αν και αποδέχεται ότι από τον υπ. αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό της μεταφέρθηκαν στον λογαριασμό του καταπιστεύματος αρχικώς 800.000€, με τη μορφή τίτλων, και στις 12.3.2008 ποσόν 21.393,13€, ωστόσο δεν αποδέχεται, αφού άλλωστε παραλείπει να αναφερθεί στο από 24.6.2013 έγγραφό της τράπεζας HSBC, ότι από τον ανωτέρω λογαριασμό σε ημερομηνία προγενέστερη της 12^{ης}.3.2008 μεταφέρθηκαν από τον λογαριασμό ποσά 500.000 € στις 20.2.2008 και 100.258,75 €, ήτοι συνολικά ποσό 600.258,75 €.

Συνεπώς, στον υπ' αριθμ. λογαριασμό υπήρχε στις 12.3.2008 συνολικό ποσό 1.421.651€ ή έστω αν θεωρήσουμε σωστό τον υπολογισμό της εκθέσεως 1.385.651,75 (δηλαδή 785.393,00€ που δέχεται ο έλεγχος + 500.000€ + 100.258,75€ τα δύο εμβάσματα που αγνοεί ο έλεγχος = 1.385.651,75€), οπότε το φερόμενο ως επί πλέον ποσόν και χαρακτηρισθέν αυθαιρέτως ως εισόδημα από αφανή πηγή διαμορφώνεται στο ποσόν των 88.216,07€, το οποίο όμως και πάλι δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας ούτε πρόσθετο επί πλέον ποσόν. Το ελάχιστο υφιστάμενο την 12-3-2008 ποσόν των 1.385.651,75€ επενδύόμενο μέχρι την 15-4-20010 με απόδοση 3% ετησίως δίδει αποτέλεσμα 1.470.037€, δηλαδή ποσόν ουσιαστικά ίδιο με το επαναπατρισθέν ποσόν των 1.473.867€. την 23.11.2010, ημέρα επαναπατρισμού.

Υπό τα δεδομένα αυτά αποδεικνύεται πλήρως ότι τόσο οι υπολογισμοί όσο και συλλογισμοί και τα συμπεράσματα της Εκθέσεως είναι εσφαλμένα και ότι ουσιαστικά το ποσόν το οποίο επαναπατρίστηκε συμπίπτει και ταυτίζεται με το αρχικώς

κατατεθέν από εμένα ποσόν το έτος 2000, πλέον των αποδόσεων των διαφόρων επενδύσεων που κατά καιρούς επέλεγε η διαχειρίστρια τράπεζα. Συνεπώς εξανεμίζεται πλήρως η φερομένη ως δήθεν διαφορά ποσού 688.474,82€, η οποία εσφαλμένως χαρακτηρίστηκε ως εισόδημα από αφανή πηγή του έτους 2010, ενώ αντιθέτως με βάση τα στοιχεία που έχουν προσκομιστεί και την λογική επεξεργασία τους, προς συμπλήρωση τυχόν ελλείψεων και κενών, αποδεικνύεται είτε αμέσως είτε εμμέσως, δια της συναγωγής συμπερασμάτων από όσα στοιχεία εγγράφως και πλήρως αποδεικνύονται και τα διδάγματα της κοινής πείρας, ότι το σύνολο του επαναπατρισθέντος ποσού και το εκάστοτε υπόλοιπο των λογαριασμών μου στην άνω αλλοδαπή τράπεζα ταυτίζονται και συμπίπτουν με το αρχικώς κατατεθέν ποσό το έτος 2000 πλέον των αποδόσεων των διαφόρων επενδύσεων που επέλεγε η διαχειρίστρια τράπεζα.

Σε αντίθεση με τα πλήρη στοιχεία που έθεσα ενώπιον της φορολογικής αρχής με την υποβολή τόσο του από 3/6/2016, όσο και του υπ'αριθμ. πρωτοκ. .../26-11-2015 υπομνήματος μου, από τα οποία στοιχειοθετείται ο εν λόγω ισχυρισμός μου, δεν γίνεται επίκληση εκ μέρους του ελέγχου συγκεκριμένων στοιχείων, από τα οποία να ισχύουν οι ως άνω αόριστες κατά τα λοιπά παραδοχές της φορολογικής αρχής, όπως αυτές διατυπώνονται στην έκθεση ελέγχου της από 13-6-2016 σελ. 44.

Αντιθέτως, εγώ προσκόμισα μεταξύ άλλων την από 24/6/2013 επιστολή της τράπεζας HSBC (ΣΧΕΤΙΚΟ 7), στην οποία απεικονίζεται το σύνολο της κίνησης του λογαριασμού, με αριθμό πελάτη από το χρονικό διάστημα 28 Απριλίου 2000 έως 24 Αυγούστου 2012, οπότε και τον έκλεισα. Απεικονίζεται ωστόσο εκεί η μεταφορά από το λογαριασμό μου ποσού ύψους 500.000 ευρώ και 100.258,75 την 20/2/2008, ημερομηνία δηλαδή, κατά την οποία είχε ήδη συσταθεί η (7/2/2008) στο λογαριασμό της οποίας και προφανώς μεταφέρθηκαν τα εν λόγω χρήματα. Από κανένα σημείο ωστόσο της εν λόγω επιστολής ή από άλλο στοιχείο δεν αποδεικνύεται ο ισχυρισμός του ελέγχου, ότι δηλαδή έλαβε χώρα οιαδήποτε πρωτογενής κατάθεση εντός 2010 και μάλιστα του ποσού των 688.474,82 ευρώ, που αυθαιρέτως ισχυρίζεται.

Στο σημείο αυτό, πρέπει να επισημανθεί, ότι το βάρος απόδειξης φέρει καταρχήν η φορολογική αρχή για την απόδειξη των πραγματικών δεδομένων που συνιστούν το αποδιδόμενο φορολογικό αδίκημα, ιδίως μάλιστα εν προκειμένω, που έχω προσκομίσει όλα τα απαραίτητα έγγραφα και μάλιστα ενώπιον τόσο του ΣΔΟΕ όσο και της ίδιας της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς και έχουν γίνει αποδεκτά. Πλην όμως, ο εν λόγω ισχυρισμός, περί δήθεν πρωτογενούς κατάθεσης και αδικαιολόγητης προσαύξησης του εισοδήματος της β'έξ ημών, ουδόλως αποδεικνύεται από τα στοιχεία που επικαλείται ο έλεγχος, αφού ουδόλως προκύπτει με βεβαιότητα, να έχει λάβει χώρα οιαδήποτε πρωτογενής κατάθεση χρημάτων (ρευστού ή διά εμβάσματος) ποσού ύψους 688.742,82 ευρώ το έτος 2010.

.....

2. Επιπλέον, η προσβαλλόμενη έχει εκδοθεί κατ'εσφαλμένη εκτίμηση του προσκομισθέντος ενώπιον της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς υλικού, δεδομένου ότι έχω ήδη επί του υπό κρίση ζητήματος προσκομίσει και βρίσκονται στο φάκελο της υπόθεσης: α) το από 3/7/2013 υπόμνημα μου με τα συνημμένα του έγγραφα, το οποίο είχε κατατεθεί ενώπιον του ΣΔΟΕ (με αριθμ. πρωτοκ./3-7-2013), στο πλαίσιο διενέργειας του εν λόγω αρχικού ελέγχου σε βάρος μου, β) το με αριθμ. πρωτοκ. .../26-11-2015 υπόμνημά μου, στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας, επί της με αρ.-18/11/2015 Κλήση της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς, κλήσης μου για το εν λόγω ζήτημα καθώς και το γ) το από 3-6-2016 υπόμνημα μου, επί του σημειώματος διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς, άπαντα με τα συνημμένα σε αυτά σχετικά έγγραφα από τα οποία προκύπτει ότι ουδεμία πρωτογενής υπήρξε κατάθεση το έτος 2010 στην αλλοδαπή.

3. Ειδικότερα, όχι μόνο το ΣΔΟΕ αλλά και η ίδια η εκδούσα την προσβαλλόμενη πράξη - υπηρεσία, κατόπιν μάλιστα ενδελεχούς ουσιαστικής διερεύνησης του εν λόγω ζητήματος έχουν κάνει δεκτά τα ανωτέρω.

Συγκεκριμένα, στην από 29/10/2013 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος του ΣΔΟΕ (σελ. 130) αναφέρει μεταξύ άλλων ρητά «όσον αφορά την αρχική κατάθεση, ο έλεγχος κάνει δεκτές τις αιτιάσεις της φορολογουμένης για το συνεχόμενο της παρουσίας του κεφαλαίου στην αλλοδαπή από το έτος δημιουργίας (το 2000) έως και το έτος επαναπατρισμού των κεφαλαίων το (2010) καθόσον και από την άρση του τραπεζικού απορρήτου στην Ελλάδα και από όσα έχουν τεθεί υπόψη του ελέγχου δεν προέκυψε σχετική κίνηση κεφαλαίων από το εξωτερικό. Οι θέσεις αυτές της συζύγου αναλυτικά εκτέθηκαν στο δεύτερο υπόμνημα της (...../3-7-2013 και περιληπτικά παρατέθηκαν στην ενότητα 2Β.3.3 της παρούσας έκθεσης) {αναφέρεται στο ως άνω υπόμνημα το οποίο και προσκομίζω και επαναλαμβάνω επίσης ενώπιον Σας, προς απάντηση της αναφοράς στο υπό κρίση σημείωμα περί πρωτογενούς κατάθεσης στην αλλοδαπή το έτος 2010}.

4. Περαιτέρω, η ίδια η Δ.Ο.Υ Κηφισιάς, στην από 19/12/2013 έκθεση ελέγχου της, επαναλαμβάνει την ως άνω παραδοχή στη σελ. 131 αυτής υιοθετώντας την πλήρως.

5. Ανεξαρτήτως της νομιμότητας του συνόλου των ως άνω εκθέσεων ελέγχου, την οποία κι έχω αμφισβητήσει ενώπιον των αρμοδίων δικαστηρίων, η διοίκηση έχει ήδη εκτιμήσει και μάλιστα ειδικώς διερευνήσει το εν λόγω θέμα κι έχει διατυπώσει σχετικά κρίση. Η διαφοροποίηση της με το υπό κρίση σημείωμα συνιστά ανεπίτρεπτη μεταβολή της νομικής βάσης κατόπιν εκτίμησης των ιδίων ακριβώς πραγματικών περιστατικών και δεν δικαιολογείται, ούτε από το συλλογισμό του σημειώματος, αλλά ούτε και από τα στοιχεία του φακέλου.

6. Συμπερασματικά, η αντίθετη παραδοχή, στην οποία προβαίνει ο έλεγχος, συνιστά όχι μόνο εσφαλμένη ερμηνεία των πραγματικών περιστατικών, αλλά κι ανεπίτρεπτη

μεταβολή του νομικού χαρακτηρισμού των ιδίων πραγματικών περιστατικών εκ μέρους της Διοίκησης.»

10^{ος} Λόγος προσφυγής :εσφαλμένη εκτίμηση αποδεικτικών στοιχείων.

«Σύμφωνα το άρθρο 186 του ν. 2717/1991, δικαστικά τεκμήρια, «Το δικαστήριο μπορεί να συνάγει συμπεράσματα για πραγματικά γεγονότα, από άλλα πραγματικά γεγονότα που έχουν ήδη αποδειχθεί.». Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 144 παρ. 3του ιδίου ως άνω νόμου « τα διδάγματα της κοινής πείρας λαμβάνονται υπόψη από το δικαστήριο, αυτεπαγγέλτως». Ως δικαστικά τεκμήρια νοούνται τα συμπεράσματα που συνάγει το δικαστήριο για πραγματικά γεγονότα που έχουν αποδειχθεί από άλλα πραγματικά γεγονότα. Ως διδάγματα κοινής πείρας θεωρούνται οι γενικές αρχές, κανόνες και αφηρημένες κρίσεις που συνάγονται επαγωγικώς από την καθ' ημέρα παρατήρηση της εμπειρικής πραγματικότητας, τη συμμετοχή στις συναλλαγές και τις γενικές τεχνικές ή επιστημονικές γνώσεις, οι οποίες έχουν γίνει κοινό κτήμα και κτήμα και χρησιμοποιούνται από το δικαστήριο για την εξειδίκευση των αόριστων νομικών εννοιών και την έμμεση απόδειξη κρίσιμων γεγονότων.

Με την υπ. αριθμ. 886/2016 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας εισήχθην το πρώτον η έννοια των δικαστικών τεκμηρίων σε επίπεδο διοικητικής αρχής. Συγκεκριμένα, με την ανωτέρω απόφαση τα δικαστικά τεκμήρια δύνανται να χρησιμοποιηθούν πλέον όχι μόνος από την δικαστική αλλά και την φορολογική αρχή. Ειδικότερα, σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση μπορεί να αποδείξει με έμμεσες αποδείξεις (άλλως τεκμήρια) την ύπαρξη ή μη φορολογητέας ύλης, ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980, 43/2006, 4134/2001,428/1996, 4026/1983,954/1982, 2046/1985, 2193/1958,2136/1958, 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985, 1404/2015, 2768/2015, 747/2015, 1351/2014, 2951/2013, 117/2005, 2780/2012, 1934/2013, 2365/2013,3103/2015)

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, η φορολογική αρχή οφείλει, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης πριν τον καταλογισμό οποιουδήποτε φόρου ή προστίμου, επιδεικνύοντας επιμέλεια κατά την διερεύνηση μια υπόθεσης να λάβει υπόψιν της κατά την εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών πέραν, από τις άμεσες αποδείξεις, ήτοι έγγραφα, να λάβει υπόψιν της και τα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής.

Εν προκειμένω, η φορολογική διοίκηση προβαίνει σε αυθαίρετη εξαγωγή συμπερασμάτων είτε χρησιμοποιώντας αποσπασματικά τα προσκομισθέντα στοιχεία, είτε αγνοώντας το αληθές περιεχόμενο τους είτε τέλος συγκρίνοντας μη συγκρίσιμα μεγέθη, όπως π.χ. υπόλοιπα λογαριασμών στα οποία περιλαμβάνονται και αποτιμήσεις επενδύσεως, σε διαφορετικούς χρόνους χωρίς να λαμβάνει υπ' όψιν

την κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας δικαιολογημένη προσαύξηση τους λόγω της αποδόσεως των επενδύσεων.

Από το σύνολο των εγγράφων και βεβαιώσεων της τράπεζας HSBC αποδεικνύεται πλήρως και πάντως δεν παρέχεται ουδεμία ένδειξη περί του αντιθέτου, ότι στους λογαριασμούς τόσο της κ. όσο και του όσο και των τέκνων δεν εμφανίζονται άλλες πρωτογενείς καταθέσεις πέραν αυτών που έγιναν το έτος 2000. Επίσης αποδεικνύεται ότι για λόγους που αφορούν στον τρόπο λειτουργίας της τράπεζας αυτής η αιτιολογία των κινήσεων συνηθίζεται αν είναι αόριστη, όπως π.χ. με εντολή ενός πελάτη, χωρίς περαιτέρω διευκρινίσεις.

Από τα ίδια έγγραφα αποδεικνύεται ότι πέραν των μετρητών μέρος των εκάστοτε διαθέσιμων κεφαλαίων επενδυετο σε τίτλους, ομόλογα κλπ με αποτέλεσμα να μην εμφανίζονται τα αντιστοιχούντα στις επενδύσεις ποσά και να μην φαίνεται χρεοπίστωση των λογαριασμών αφού οι τίτλοι, μετοχές κλπ μεταφέρονται από επενδυτικό λογαριασμό σε επενδυτικό λογαριασμό χωρίς να προηγηθεί ρευστοποίηση τους. Η φορολογική αρχή, παρά το γεγονός ότι τα ανωτέρω αποδεικνύονται πλήρως από τα προσκομισθέντα έγγραφα αντί να καταλήξει στο ορθό συμπέρασμα, βάσει των διδαγμάτων της κοινής πείρας αλλά και των γεγονότων που έχουν αμέσως αποδειχθεί, ότι οι εμφανιζόμενες ως διαφορές μεταξύ των υπολοίπων συγκεκριμένων χρονικών στιγμών οφείλεται ακριβώς στην ύπαρξη και επενδυτικών προϊόντων που δεν φαίνονται ή δεν φαίνονται πλήρως στις διάφορες κινήσεις, καταλήγει αυθαιρέτως στο συμπέρασμα ότι οι διαφορές αυτές συνιστούν δήθεν προσαύξηση περιουσίας.

Το γεγονός ότι τα αρχικώς κατατεθέντα ποσά ταυτίζονται πλήρως με τα τελικώς επαναπατρισθέντα αποδεικνύεται εκτός των άλλων και εμμέσως αν υπολογιστεί το αρχικό ποσό, ήτοι 1.311.000€, και οι ευλόγως προσδοκώμενες αποδόσεις αυτού από το 2000 μέχρι το 2010. Απλός υπολογισμός με συντελεστή απόδοσης 3% και επανεπένδυση των αποδόσεων δίδει αποτέλεσμα 1.437.867,72€

Το γεγονός αυτό σε συνδυασμό με την πλήρη απουσία οιασδήποτε αποδείξεως ή έστω ενδείξεως ότι προσετέθη οιοδήποτε ποσόν πρωτογενούς καταθέσεως στο αρχικώς κατατεθέν ποσό οδηγεί αφεύκτως στο συμπέρασμα ότι το αρχικό ποσό και το τελικώς επαναπατρισθέν ταυτίζονται και συμπίπτουν πλήρως. Οιαδήποτε άλλη προσέγγιση είναι αντίθετη και προς τους κανόνες της έμμεσης απόδειξης η οποία δεν συνίσταται σε εξαγωγή αυθαιρέτων συμπερασμάτων αλλά στην απόδειξη γεγονότων με βάση άλλα που έχουν αμέσως αποδειχθεί με τη χρήση κανόνων της λογικής και των διδαγμάτων της κοινής πείρας.»

11^{ος} λόγος προσφυγής: Παράβαση του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ.

«Όπως έχει νομολογηθεί από το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (βλ. την από 27.09.1997 απόφαση ΕΔΔΑ, Γαρυφάλλου ΑΕΒΕ κατά Ελλάδος, αρ. προσφυγής 18996/91) σε περιπτώσεις όπου το επιβαλλόμενο διοικητικό

πρόστιμο είναι ιδιαιτέρως και δυσανάλογα με τη διοικητική συμπεριφορά μεγάλο, η επιβολή αυτού αποτελεί οιοινεί ποινή και για την επιβολή του πρέπει να έχουν πληρωθεί οι όροι και οι προϋποθέσεις του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ. Βασικές προϋποθέσεις του άρθρου αυτού είναι να επιβληθεί η ποινή από ένα «δικαστήριο ή Αρχή», ένα όργανο δηλαδή που απολαύει προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας και σύμφωνα με μία διαδικασία που να επιτρέπει στον «κατηγορούμενο» να υπερασπιστεί όσο το δυνατόν καλύτερα τα συμφέροντά του. Τέλος, κατά την επιμέτρηση της «ποινής» πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλες οι πτυχές του «αδικήματος», ακόμα δηλαδή και η πρόθεση του δράστη.

Εν προκειμένω, το καταλογισμένο πρόστιμο προσθέτου φόρου, το οποίο ανέρχεται στο ποσοστό 100% επί του κυρίου φόρου και στο συνολικό των 1.953.558,24€, είναι υπερβολικά μεγάλο και επιβάλλεται εν είδει ποινής. Επομένως, ο καταλογισμός έπρεπε να γίνει από όργανο με λειτουργική και προσωπική ανεξαρτησία και, πάντως, βάσει διαδικασίας η οποία θα επέτρεπε σε μας να υπερασπιστεί τα συμφέροντά του και η οποία θα κατέληγε σε μία επιμέτρηση του προστίμου ανάλογη με την προφανή έλλειψη πρόθεσης μας να προβεί δήθεν στην επιλήψιμη πράξη που μας αποδίδεται. Ωστόσο, εν προκειμένω ο καταλογισμός του προστίμου έγινε από τα όργανα της διοίκησης, δηλαδή, από όργανο που δεν πληροί τις ως άνω εγγυήσεις. Κατά τούτο, ο εν λόγω καταλογισμός είναι παράνομος και ακυρωτέος.

Σε κάθε περίπτωση, οι νομοθετικές διατάξεις που προβλέπουν ότι η επιβολή των προστίμων γίνεται ανεξάρτητα και χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υποκειμενική διάσταση της παράβασης είναι αντίθετες με το περιεχόμενο του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ. Συγκεκριμένα, οι προμνησθείσες διατάξεις, όπως ισχύουν, οι οποίες ορίζουν ότι το πρόστιμο επιβάλλεται ανεξαρτήτως της πρόθεσης ή μη του διοικούμενου, είναι προδήλως αντίθετες με το άρθρο 6 της ΕΣΔΑ και το άρθρο 2 παρ. 1 του Συντάγματος, ενόψει και της αρχής της αναλογικότητας που επιβάλλει την αναλογία προστίμου και βαθμού υποκειμενικής ευθύνης. Και τούτο, διότι από το περιεχόμενο των διατάξεων αυτών προκύπτει ότι η αξία του ανθρώπου υπαγορεύει την (οιοινεί) τιμωρία του μόνο σε σχέση με την πρόθεσή του να παραβιάσει ή όχι την κείμενη νομοθεσία.

Κατά τούτο, και οι προσβαλλόμενες πράξεις ως προς τον καταλογισμό του προστίμου 100% που ανέρχεται στο ποσό των 1.953.558,24€, είναι προδήλως αντίθετες με το άρθρο 6 της ΕΣΔΑ και πρέπει να ακυρωθούν.»

Συνεπεία της υπ' αρ./2015 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (Τμήμα 11^ο Τριμελές), η οποία εκδόθηκε κατόπιν της άσκησης της με αρ. ΠΡΦ .../17-6-2014 Προσφυγής των προσφευγόντων και, ακυρώθηκαν τα υπ' αρ. προσωρινά φύλλα ελέγχου φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικον. ετών 2001-2011 και οι υπ' αρ. ..., και/2013 Πράξεις επιβολής έκτακτης εισφοράς του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς, ενώ αναπέμφθηκε η υπόθεση στη Δ.Ο.Υ Κηφισιάς προκειμένου να ενεργήσει τα νόμιμα.

Κατόπιν τούτου, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς εξέδωσε τις υπ' αρ. .../20-10-2015 και/20-10-2015 εντολές ελέγχου και διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος στους προσφεύγοντες για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994 και 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010, λαμβάνοντας υπόψη το διατακτικό της υπ' αρ./2015 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Κατά το διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του προσφεύγοντα και της συζύγου του, σε σχέση με αυτήν που προέκυπτε από τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος τους κατά τα οικ. έτη 2001-2011 και για το λόγο αυτό εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος.

Επί του 1^{ου} και 2^{ου} ισχυρισμού

Οι από 13-6-2016 Πράξεις Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς που κοινοποιήθηκαν στους προσφεύγοντες φέρουν επ' αυτών τη σήμανση ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ καθώς και τη σήμανση: «Ακριβές Αντίγραφο – Αυθμερόν». Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 11 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, η δημόσια αρχή επικυρώνει ένα έγγραφο που εκείνη εξέδωσε, το δε ακριβές αντίγραφο του πρωτοτύπου, αποτελεί «Πιστό Αντίγραφο του Πρωτοτύπου» και έχει την ίδια ισχύ με αυτό.

Επί των κοινοποιηθέντων πράξεων οι οποίες περιέχουν όλα τα τυπικά στοιχεία της Πράξης Προσδιορισμού φόρου, όπως προσδιορίζονται στο άρθρο 37 του ΚΦΔ και της έκθεσης ελέγχου έχει τεθεί η σήμανση «Ακριβές Αντίγραφο αυθμερόν». Ως εκ τούτου προκύπτει και ο ακριβής χρόνος σύνταξης του πρωτοτύπου ο οποίος συμπίπτει με αυτόν του αντιγράφου και το όμοιο περιεχόμενό του. Κατόπιν, των ανωτέρω, ουδεμία τυπική πλημμέλεια υπήρξε στις προσβαλλόμενες πράξεις και την έκθεση ελέγχου και ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων θα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, ενώ δεν προκύπτει καμία βλάβη που υπέστησαν οι προσφεύγοντες με την επίδοση αντιγράφων (κατά το σύνηθες) και όχι του πρωτοτύπου που τηρείται στη Δ.Ο.Υ.

Επιπλέον σύμφωνα με την από 13-6-2016 Έκθεση Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της υπηρεσίας μας, σελ. 2 : «Κατόπιν των ανωτέρω εντολών ελέγχου διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στις υποβληθείσες από τους ως άνω φορολογούμενους δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τη διακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994 και 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010, λαμβάνοντας υπόψη το διατακτικό της υπ' αρ./2015 απόφασης του 11^{ου} Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, ως επίσης και την από

29/10/2013 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εισοδήματος του ΣΔΟΕ και των συνημμένων της»

Ακόμα, σελ. 5: «Όπως προαναφέρθηκε, ο παρών έλεγχος έλαβε υπόψη του την από 29/10/2013 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΙΔΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ, Α ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ, Α' Τμήμα, Υποθέσεων Ευρωπαϊκής Ένωσης και κυρίως τα συνημμένα επ' αυτής, που περιήλθε στην Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς με το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ/30-10-2013 διαβιβαστικό έγγραφο. Στα πλαίσια του ελέγχου που διενεργήθηκε από το ΣΔΟΕ ζητήθηκαν και λήφθηκαν έγγραφα με πληροφορίες για τραπεζικά προϊόντα, κινήσεις τραπεζικών και χρηματιστηριακών λογαριασμών και παραστατικά συναλλαγών από τα τραπεζικά ιδρύματα που δραστηριοποιούνται εντός της ελληνικής επικράτειας. Τα έγγραφα αυτά που επεξεργάζονται εκ νέου από τον παρόντα έλεγχο και που αποτελούν τη μοναδική πηγή πληροφόρησης αναφορικά με τον προσδιορισμό των πρωτογενών καταθέσεων, όπως θα αναλυθούν κατωτέρω είναι τα εξής:.....»

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς δεν υπέπεσε στην ίδια τυπική πλημμέλεια για την οποία ακυρώθηκε η αρχική από 19-12-2013 Έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την αρ./2015 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, ήτοι δεν «αναπαρήγαγε εξ ολοκλήρου την Πληροφοριακή Έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ και επί των συμπερασμάτων της τελευταίας».

Αντιθέτως, ο παρών υπό κρίση έλεγχος έλαβε υπόψη του απλώς τα δεδομένα που χρησιμοποίησαν οι ελεγκτές του ΣΔΟΕ και κυρίως χρησιμοποίησε τα συνημμένα στην από 29/10/2013 Πληροφοριακή Έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ, τα οποία επεξεργάστηκε εκ νέου και μαζί με νέα στοιχεία που ζήτησε και πήρε από τους προσφεύγοντες, κατέληξε σε διαφορετικό πόρισμα από αυτό της Πληροφοριακής Έκθεσης Ελέγχου του ΣΔΟΕ (Σ.τ.Ε. 1623/2016).

Ως εκ τούτου, η από 13-6-2016 Έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, καθώς και οι υπ' αρ. ...-.... Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος δεν «ερείδονται στον διενεργηθέντα από τον ΣΔΟΕ έλεγχο».

Περαιτέρω δε, ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς είναι απαλλαγμένος από την τυπική πλημμέλεια για την οποία ακυρώθηκε η από 19-12-2013 Έκθεση Προσωρινού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και τα υπ' αρ. ...-.... Φύλλα ελέγχου φόρου εισοδήματος και οι υπ' αρ. ...-.... Προσωρινές Πράξεις Επιβολής Έκτακτης Εισφοράς, καθώς αυτός δε βρίσκει αποκλειστικό νόμιμο έρεισμα στην από 29/10/2013 Πληροφοριακή Έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ, αλλά απλώς χρησιμοποιεί τα δεδομένα που περιέχονται σε αυτήν, τις πληροφορίες για τα τραπεζικά προϊόντα, τις κινήσεις τραπεζικών και χρηματιστηριακών λογαριασμών και τα παραστατικά συναλλαγών από τα τραπεζικά ιδρύματα που δραστηριοποιούνται εντός της ελληνικής επικράτειας, τα οποία συνέλεξε το ΣΔΟΕ στα πλαίσια του ελέγχου του. Δηλαδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς χρησιμοποίησε τα στοιχεία που συνέλεξε το ΣΔΟΕ και

χρησιμοποίησε τα συνημμένα στην Πληροφοριακή Έκθεση του ΣΔΟΕ έγγραφα, προέβη, όμως, μετά νέα επεξεργασία αυτών καθώς επίσης και σε συλλογή νέων στοιχείων εξάγοντας κατά νόμο το αποτέλεσμα «πόρισμα» της οικείας έκθεσης ελέγχου το οποίο είναι νέο. Οι διενεργηθείσες αυτές ενέργειες κρίνονται ως σύμφωνες και σύμφωνα με το διατακτικό της υπ' αρ./2015 απόφασης του 11^{ου} Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Επί του 3^{ου} ισχυρισμού

Από τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/94 προβλέπεται ότι: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις υποκατηγορίες Α έως Ζ της παρ. 2 του άρθρου 4.»

Με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010 προστέθηκε δεύτερο εδάφιο στο άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2238/94 ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μη φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Περαιτέρω η ΠΟΛ 1095/2011 δίνει τις εξής οδηγίες επί του θέματος:1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Ν.2238/1994, ως εξής: « Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση. 2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από εισόδημα 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, κλπ.

5.....

6.

7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.....»

Επί του θέματος, η πρόσφατη υπ' αρ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ αναφέρει: «Επειδή ενόψει και των μνημονευόμενων στην αιτιολογική της έκθεση, η (προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010) διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ως προς το σκέλος της που αφορά σε προσαύξηση περιουσίας από τραπεζική κατάθεση σημαντικού χρηματικού ποσού «άγνωστης πηγής ή αιτίας», όπως η τελευταία αυτή έννοια ερμηνεύθηκε στη σκέχη 12, αποδίδει κατ' ουσίαν κανόνα που μπορούσε ήδη να συναχθεί κατά τρόπο αρκούντως σαφή και προβλέψιμο, από το ισχύον πριν από τη δημοσίευση του ν. 3888/2010 νομικό πλαίσιο σχετικά με τη δυνατότητα έμμεσης απόδειξης της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, λογιζόμενος, συνεπεία της άγνωστης προέλευσής του, ως εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα, σύμφωνα με όσα ερμηνευτικώς έγιναν δεκτά στις σκέψεις 7, 8 και 9. Συνεπώς, κατά το μέρος της αυτό η παραπάνω διάταξη, σύμφωνα με την αληθή έννοιά της, εφαρμόζεται και σε υπόθεση, όπως η επίδικη, όπου οι κινήσεις μεγάλων ποσών τραπεζικού λογαριασμού, που λαμβάνονται υπόψη από τη φορολογική αρχή για τη διαπίστωση διαφυγούσας φορολογητέας ύλης, πραγματοποιήθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της (30.9.2010). Εξάλλου, η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, με το προαναφερόμενο αντικείμενο και εννοιολογικό περιεχόμενο, δεν επιβάλλει φόρο (εισοδήματος), κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, όπως αυτή ερμηνεύθηκε στην προηγούμενη σκέψη και ειδικότερα δε θεσπίζει (και δη το πρώτον) νομοθετικό τεκμήριο εισοδήματος ίσου με τις πραγματοποιηθείσες δαπάνες διαβίωσης ή κτήσης περιουσιακών στοιχείων, πέραν των προβλεπόμενων στα άρθρα 16 και 17 του Κ.Φ.Ε.....»

Επομένως, το ζήτημα πλέον έχει κριθεί και νομολογιακά από το Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο της χώρας, το οποίο δέχθηκε ότι η επίμαχη διάταξη του

άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994 εφαρμόζεται και για διαχειριστικές χρήσεις πριν την 30^η-9-2010 και συνακόλουθα, ουδεμία παρανομία συνέτρεξε κατά την εφαρμογή της από τη Φορολογική Διοίκηση.

Επί του 4^{ου}, 8^{ου} και 5^{ου} ισχυρισμού

Η καταλογισθείσα ως φορολογητέα προσαύξηση περιουσίας προερχόμενη από πρωτογενείς καταθέσεις έχει την έννοια της φορολόγησης της «προσαύξησης» αυτής, όταν κατόπιν αναζήτησης της πηγής των κατατεθειμένων σε τραπεζικό λογαριασμό ποσών, για κάποια, η αιτία δεν είναι γνωστή, ούτε παρέχεται από τον φορολογούμενο με αποδεικτικά στοιχεία για το αληθές των ισχυρισμών του. Κατά τον έλεγχο αυτό αρχικά εξαιρούνται ποσά καταθέσεων των οποίων η αιτία είναι γνωστή (μισθοί, συντάξεις, ενοίκια κλπ) καθώς και ποσά τα οποία προέρχονται από μεταφορές λογαριασμών των οποίων το υπόλοιπο αποδεδειγμένα σχηματίστηκε από νομίμως κτηθέντα και κατατεθειμένα εισοδήματα ή που το υπόλοιπο του λογαριασμού προϋπάρχει της 31-12-1999 (λόγω παραγραφής). Για τα καταλογισθέντα ποσά, ουδεμία από τις παραπάνω προϋποθέσεις προέκυψε, και κατ' αυτόν τον τρόπο νομίμως κρίθηκαν ως διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας, το αρχικό κατατεθειμένο στην τράπεζα HSBC της Ελβετίας ποσό των 1.311.000€ (βλ. σελ. 33, 34 έκθεσης ελέγχου) από την προσφεύγουσα, καθώς και οι επιμέρους καταθέσεις σε όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις. Περαιτέρω όπως, είναι προφανές ότι μετά την επεξεργασία του ελέγχου, η υποχρέωση αιτιολόγησης της εκάστοτε «άγνωστου πηγής» κατάθεσης «μεγάλου ποσού» ανήκει στον φορολογούμενο (Σ.τ.Ε. 884/2016), ο οποίος γνωρίζει η οφείλει να γνωρίζει την πηγή της. Εν προκειμένω, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί περί «χρημάτων που είχαν συγκεντρωθεί από την συμπροσφεύγουσα και το οικογενειακό της περιβάλλον, τον, του «υπολοίπου κεφαλαίου» και «μετρητών στο σπίτι» που προέβαλλαν οι προσφεύγοντες δεν συνοδεύονται από αποδεικτικά στοιχεία και δεν είναι δυνατόν να αιτιολογήσουν ούτε την αρχική κατάθεση της στην τράπεζα HSBC της Ελβετίας ποσού 1.311.000€ ούτε την εν συνεχεία διαπιστωθείσα προσαύξηση –από επιμέρους καταθέσεις (όπως παρακάτω παρουσιάζονται), διότι δεν αποδεικνύεται η παραμονή του κεφαλαίου σε μετρητά, ενώ ο τρόπος σύνταξης του υπολοίπου έχει ήδη κριθεί ως μη σύννομος σύμφωνα με την έκθεση της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

Ως προς τις ισχυριζόμενες στον 5^ο λόγο αναλήψεις και επανακαταθέσεις ποσών από άλλους λογαριασμούς των προσφευγόντων, οι προσφεύγοντες κατέθεσαν το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ/ **5-12-2016** Υπόμνημα με συνημμένο πίνακα σύμφωνα με τα οποία οι παρακάτω πρωτογενείς καταθέσεις χρηματικών ποσών ανά έτος, δικαιολογούνται εν μέρει ή εν σύνολο από αναλήψεις χρηματικών ποσών από τους προσφεύγοντες. Ο ισχυρισμός αυτός προβάλλεται **το πρώτον με συγκεκριμένα στοιχεία καταθέσεων – αναλήψεων με το συγκεκριμένο υπόμνημα**. Συγκεκριμένα, προβάλλονται αναλήψεις ποσών για τη δικαιολόγηση των ποσών που θεωρήθηκαν:

Το 2000 ως πρωτογενείς καταθέσεις από την φορολογική αρχή το ποσό των 332.800,00€. Το ανωτέρω ποσό προβάλλεται ότι δικαιολογείται από αναλήψεις που πραγματοποιήθηκαν στην ίδια χρήση ύψους 211.574,00€, αλλά και από αναλήψεις του έτους 1999.

Το 2001 ως πρωτογενείς καταθέσεις από την φορολογική αρχή το ποσό των 248.922,00€. Το ανωτέρω ποσό προβάλλεται ότι δικαιολογείται από αναλήψεις που πραγματοποιήθηκαν στην ίδια χρήση ύψους 445.106,00€.

Το 2002 ως πρωτογενείς καταθέσεις από την φορολογική αρχή το ποσό των 128.664,00€. Το ανωτέρω ποσό προβάλλεται ότι δικαιολογείται από αναλήψεις που πραγματοποιήθηκαν στην ίδια χρήση ύψους 358.813,00€.

Το 2003 ως πρωτογενείς καταθέσεις από την φορολογική αρχή το ποσό των 157.150,00€. Το ανωτέρω ποσό προβάλλεται ότι δικαιολογείται από αναλήψεις που πραγματοποιήθηκαν στην ίδια χρήση ύψους 245.000,00€.

Το 2004 ως πρωτογενείς καταθέσεις από την φορολογική αρχή το ποσό των 169.720,00€. Το ανωτέρω ποσό προβάλλεται ότι δικαιολογείται από αναλήψεις που πραγματοποιήθηκαν στην ίδια χρήση ύψους 250.000,00€.

Το 2005 ως πρωτογενείς καταθέσεις από την φορολογική αρχή το ποσό των 99.500,00€. Το ανωτέρω ποσό προβάλλεται ότι δικαιολογείται από αναλήψεις που πραγματοποιήθηκαν στην ίδια χρήση ύψους 195.458,00€.

Το 2006 ως πρωτογενείς καταθέσεις από την φορολογική αρχή το ποσό των 180.117,90€. Το ανωτέρω ποσό προβάλλεται ότι δικαιολογείται από αναλήψεις που πραγματοποιήθηκαν στην ίδια χρήση ύψους 218.295,00€.

Το 2007 ως πρωτογενείς καταθέσεις από την φορολογική αρχή το ποσό των 188.175,00€. Το ανωτέρω ποσό προβάλλεται ότι δικαιολογείται από αναλήψεις που πραγματοποιήθηκαν στην ίδια χρήση ύψους 183.555,00€.

Το 2008 ως πρωτογενείς καταθέσεις από την φορολογική αρχή το ποσό των 188.295,00€. Το ανωτέρω ποσό προβάλλεται ότι δικαιολογείται από αναλήψεις που πραγματοποιήθηκαν στην ίδια χρήση ύψους 248.562,00€.

Το 2009 ως πρωτογενείς καταθέσεις από την φορολογική αρχή το ποσό των 121.142,00€. Το ανωτέρω ποσό προβάλλεται ότι δικαιολογείται από αναλήψεις που πραγματοποιήθηκαν στην ίδια χρήση ύψους 219.548,00€.

Το 2010 ως πρωτογενείς καταθέσεις από την φορολογική αρχή το ποσό των 105.552,00€. Το ανωτέρω ποσό προβάλλεται ότι δικαιολογείται από αναλήψεις που πραγματοποιήθηκαν στην ίδια χρήση ύψους 141.686,00€.

Επειδή η Διοίκηση και συνεπώς και η Υπηρεσία μας, δεσμευόμενη από τις αρχές της νομιμότητας και της χρηστής διοίκησης, ναι μεν υποχρεούται, αφενός να λάβει υπ' όψιν της και να αξιολογήσει κατά το δυνατόν το σύνολο των στοιχείων, πληροφοριών και πραγματικών και νομικών περιστατικών, παλαιών και νέων, που τέθηκαν υπ' όψιν της, στα πλαίσια εξέτασης της Ενδικοφανούς Προσφυγής.

Επειδή όμως οι προσφεύγοντες, με την προβολή του ισχυρισμού το πρώτο με την ενδικοφανή προσφυγή (χωρίς στοιχεία που να υποστηρίζουν τον ισχυρισμό) και εν συνεχεία με την προσκόμιση ανάλυσης και των στοιχείων αυτών μαζί με σχετικό πίνακα, **λίγες ημέρες πριν τη λήξη της, καθιστούν αντικειμενικά αδύνατη την εξέτασή τους στον χρόνο που μεσολαβεί από την υποβολή του υπομνήματος με αρ. πρωτ. ΔΕΔ/ 5-12-2016 μέχρι την λήξη της προθεσμίας έκδοσης απόφασης από την Υπηρεσία μας**, διότι η εξέταση των επιμέρους στοιχείων αναλήψεων, καταθέσεων, στοιχείων δαπανών, αγορών περιουσιακών στοιχείων κλπ απαιτεί να διενεργηθούν σωρεία ελεγκτικών επαληθεύσεων που στον χρόνο που απομένει μέχρι τον χρόνο εκπνοής της προθεσμίας εξέτασης (5 εργάσιμες ημέρες) δεν είναι αντικειμενικά εφικτό να διενεργηθούν προκειμένου να εξαχθεί ασφαλές συμπέρασμα για την ικανότητα των προσφευγόντων διενέργειας καθ' εκάστης κατάθεσης με βάση τις προηγούμενες μη αναλωθείσες αναλήψεις.

Συνεπώς, όσον αφορά τις καταλογισθείσες ως φορολογητέα προσαύξηση περιουσίας του ισχυρισμού αυτού επιμέρους πρωτογενείς καταθέσεις, δεν γίνονται δεκτές ως αιτιολογία-πηγή οι προηγούμενες αναλήψεις, διότι δεν δόθηκε η δυνατότητα στον έλεγχο να ερευνήσει τη δυνατότητα επανακατάθεσης τους ή εάν αυτά αναλώθηκαν σε άλλες αιτίες σύμφωνα με τα οριζόμενα στην την εγκύκλιο ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ/05.11.2015.

Επί του 6^{ου} ισχυρισμού

Επειδή σύμφωνα με την 1020145/5731/ΔΕ-Β/[ΠΟΛ.1100/10.4.2001](#) με ΘΕΜΑ: «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων.», η οποία εκδόθηκε στην συνέχεια της υπ' αριθ. 102/2001 γνωμοδότησης του Γ' Τμήματος του ΝΣΚ, με την οποία έγινε δεκτό μεταξύ των άλλων ότι: «...η έκδοση συμπληρωματικής πράξης προβλεπόμενης κατά νόμο δεν ισοδυναμεί με ανατροπή των αποτελεσμάτων αμετάκλητης δικαστικής απόφασης (Σ.τ.Ε.1426/2000). Τα παραπάνω εφαρμόζονται για την ταυτότητα του νομικού λόγου και επί πράξεων προσδιορισμού αποτελεσμάτων, διότι η πράξη αυτή επέχει από της ενδιαφερούσης απόψεως θέση φύλλου ελέγχου (ΣτΕ.1221/1982, 2250/1987, 876/1991, 14/1994, 1426/2000) και επί πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ (Σ.τ.Ε.1426/2000) και επί πράξεων επιβολής προστίμου κατά τη ρητή διάταξη της παρ. 4, εδάφιο β' του άρθρου 10 του Ν.[2753/1999](#). Ωσαύτως, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, "συμπληρωματικά" στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣτΕ.279/1992,

14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986). Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣτΕ.2985-88/1981).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 ν.2238/1994 που εν προκειμένω εφαρμόζονται 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή [κύριων] φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο ΔΕΚΑΕΤΙΑΣ, εφόσον η μη ενάσκηση αυτού, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται :

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου (η περίπτωση Β της παρ. 4 τέθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν.3522/2006)

Στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. προβλέπεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου αν «από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου» ή όταν “η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή”.

Επειδή για τις χρήσεις 2000 έως και 2005 (και τις επόμενες) που ήταν εκκρεμείς για έλεγχο με την ψήφιση της παρ. 6 του άρθρου 13 του ν.3522/2006 που αντικατέστησε την παρ. 4β του άρθρου 84 του ν.2238/1994, δεν απαιτείται η ύπαρξη αρχικού φύλλου ελέγχου προκειμένου τα στοιχεία να χαρακτηριστούν ως συμπληρωματικά και να υφίσταται δεκαετής παραγραφή για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου, συνεπώς υφίσταται δεκαετής παραγραφή των χρήσεων αυτών συνεπεία συμπληρωματικών στοιχείων, ήτοι από 31-12-2011 έως και 31-12-2016 αντίστοιχα, ενώ ακόμα και με τις γενικές περί παραγραφής διατάξεις το δικαίωμα έκδοσης και κοινοποίησης πράξεων για τις χρήσεις αυτές παραγράφονται την 31-12-2006 έως και 31-12-2011 αντίστοιχα.

Επειδή με το άρθρο 11 του ν. 3513/2006 (Φ.Ε.Κ. Α'265) που αναφέρεται στην παράταση των προθεσμιών παραγραφής, προβλέπεται ότι οι προθεσμίες παραγραφής για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών που λήγουν στις 31/12/2006 και 31/12/2007 παρατείνονται μέχρι 31/12/2008, δηλαδή για δύο και ένα έτη αντίστοιχα από την λήξη τους, επειδή ακολούθως με το

άρθρο 29 Ν. 3697/2008 (Φ.Ε.Κ. Α'194) η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2009, επειδή ακόμα με το άρθρο 10 Ν. 3790/2009 (Φ.Ε.Κ. Α'143) παρατάθηκαν μέχρι 30/6/2010 οι προθεσμίες παραγραφής που έληγαν την 31/12/2009. Έτσι, μεταξύ άλλων, παρατάθηκε η παραγραφή των χρήσεων 2000, 2001 και 2002, καθώς και της χρήσης 2003, για έξι μήνες και πλέον όλες αυτές οι χρήσεις παραγράφονται την 30/6/2010 (σχετ. εγκ. ΠΟΛ. 1114/09) και με το άρθρο 82 Ν. 3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58/2010) η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30/6/2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2010. Επειδή εν συνεχεία με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175/30.9.2010 ορίζονται τα εξής: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι 31.12.2011...», ακολούθως, με τη διάταξη του άρθρου 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011 ορίζονται τα εξής: «2. Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012....» ακολούθως, με τη διάταξη του Δεύτερου Άρθρου του Ν.4098/2012 (ΦΕΚ Α 249/20.12.2012) ορίζονται τα εξής: «1. Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.» και τέλος με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 ορίζονται τα εξής: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Ακόμα, επειδή σύμφωνα με παρ. 3 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 που ορίστηκε ότι: «Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. ... Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 36 του ν.4174/2013 «Παραγραφή» «3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 «Μεταβατικές διατάξεις (Πρώην άρθρο 66)» «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

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 σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,...»

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129) ορίζεται ότι «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.».

Εν προκειμένω επειδή ο έλεγχος διενεργήθηκε στους προσφεύγοντες κατόπιν της διαβιβάσεως της με το υπ' αρ./17.12.2010 Εισαγγελικής Παραγγελίας του Πρωτοδικείου Αθηνών, κι έτσι εκδόθηκαν οι υπ' αρ. ... και .../4-5-2011 εντολές ελέγχου, οι οποίες αντικαταστάθηκαν από τις υπ' αρ. ... και .../4-10-2012 εντολές του ΣΔΟΕ. Στη συνέχεια το έτος 2013 εκδόθηκαν τα αρχικά Φύλλα ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς, υπ' αρ.-.... και οι υπ' αρ.-.... πράξεις προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς, τα οποία ακυρώθηκαν για τυπικούς λόγους με την υπ' αρ./2015 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών η οποία επιδόθηκε στην Δ.Ο.Υ Κηφισιάς στις 15-6-2016, στη συνέχεια της οποίας διενεργήθηκε ο υπό κρίση έλεγχος. Σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994: «6. Αν φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο τη δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης».

Επειδή από συμπληρωματικά στοιχεία, **δηλαδή από μη αιτιολογημένες και μη συνάδουσες με το εισόδημα καταθέσεις των προσφευγόντων**, τα οποία δεν ήταν γνωστά, ούτε θα μπορούσαν να είναι γνωστά στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., καθώς δεν πρόκειται για επαγγελματικούς λογαριασμούς επιτηδευματία που τηρεί διπλογραφικά βιβλία και παρακολουθούνται σε λογιστικά βιβλία (και οι δύο προσφεύγοντες ήταν όλα τα έτη μη επιτηδευματίες) και συνεπώς δεν περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων για τα οποία προβλέπεται άνευ εταίρου ο έλεγχος αυτών (Βλ. ΠΟΛ. 1037/2005), κατόπιν ελέγχου στην συνέχεια της/17.12.2010 Εισαγγελικής Παραγγελίας του Πρωτοδικείου Αθηνών, **προέκυψε ότι οι δηλώσεις που υπέβαλλαν οι προσφεύγοντες ήταν ανακριβείς** για τις χρήσεις 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 και 2010, συνεπώς το δικαίωμα κοινοποίησης φύλλων ελέγχου για τα συμπληρωματικά στοιχεία αυτά παραγραφόταν αρχικά μετά δεκαετία ήτοι την 31-12-2011, την 31-12-2012, την 31-12-2013, την 31-12-2014, την 31-12-2015, την 31-12-2016,

την 31-12-2017, την 31-12-2018 την 31-12-2019, 31-12-2020 και 31-12-2021 αντίστοιχα, όπως αυτή εν συνεχεία παρατάθηκε.

Κατά συνέπεια, η παραγραφή του δικαιώματος για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου κατόπιν συμπληρωματικών στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2000 έληγε αρχικά την 31-12-2011 και με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 2 Ν. 4002/2011 (Φ.Ε.Κ. 180Α) και εν συνεχεία με το άρθρο 2 Ν. 4098/2012 (Φ.Ε.Κ. 249Α/20-12-2012) παρατάθηκε έως 31-12-2013 ενώ για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2001 που έληγε αρχικά την 31-12-2012, είχε επέλθει παράταση παραγραφής έως 31-12-2013, με το άρθρο 2 Ν. 4098/2012 (Φ.Ε.Κ. 249Α/20-12-2012). Περαιτέρω δε η αρχικής παραγραφής της διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2002, έληγε αρχικά την 31-12-2013. Επειδή κοινοποιήθηκαν τα υπ' αρ. Φύλλα ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς και οι υπ' αρ. πράξεις προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς το έτος 2013. Δεδομένης της κοινοποίησης αρχικών φύλλων ελέγχου το έτος 2013, και ακύρωσής τους για τυπικούς λόγους με την υπ' αρ./2015 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών η οποία επιδόθηκε στην Δ.Ο.Υ Κηφισιάς στις 15-6-2016, συνεπώς για τις διαχειριστικές περιόδους 01-01/31-12-2000, 01-01/31-12-2001, 01-01/31-12-2002, 01-01/31-12-2003, 01-01/31-12-2004 και 01-01/31-12-2005 υφίσταται νέα προθεσμία έκδοσης και κοινοποίησης οριστικών πράξεων μέχρι 15-6-2017. Για τις επόμενες διαχειριστικές περιόδους 01-01/31-12-2006 01-01/31-12-2007 01-01/31-12-2008, 01-01/31-12-2009 η παραγραφή λήγει συνεπεία συμπληρωματικών το πρώτο την 01-01/31-12-2017, 01-01/31-12-2018, 01-01/31-12-2019 και 01-01/31-12-2020 αντίστοιχα, ενώ για τις χρήσεις 01-01/31-12-2010 και επόμενες δεν έχει ακόμα παρέλθει η γενική προθεσμία πενταετούς παραγραφής

Ακόμα επειδή για τις παραπάνω χρήσεις για τις οποίες δεν είχε επέλθει παραγραφή του δικαιώματος κοινοποίησης πράξεων του Δημοσίου την 1-1-2014 (θέσης σε ισχύ του ν.4174/2013), εφόσον διαπιστώνεται φοροδιαφυγή κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 66 του ν.4174/2013, κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με την παρ. 11 του άρθρου 72 (πρώην 66) του ν.4174/2013, υφίσταται εικοσαετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου. Κατά συνέπεια νόμω αβάσιμα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση των προσβαλλομένων πράξεων φόρου εισοδήματος και εισφορών καθώς για καμία εξ' αυτών δεν έχει παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου.

Επί του 7^{ου} ισχυρισμού

Ως προς τον επαναπατρισμό κεφαλαίων με τις διατάξεις του άρθρου 18 του ν. 3842/2010.

Στην υπό κρίση περίπτωση, οι ευεργετικές διατάξεις του άρθρου 18 του ν. 3842/2010 δεν έχουν εφαρμογή στη συγκεκριμένη περίπτωση για τους λόγους που

αναλύονται διεξοδικά στο κεφάλαιο 2.2.4 της από 13-6-2016 Εκθέσεως ελέγχου. Συγκεκριμένα, η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς αναφέρει επί του θέματος: «Από το με αρ. πρωτ./20-5-2013 έγγραφο της Eurobank που επισυνάπτεται ως σχετικό 10 στην πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ προκύπτει ότι στις 23-11-2010, τα δύο τέκνα από τον πρώτο γάμο της ελεγχόμενης και, αιτήθηκαν από κοινού στην τράπεζα Eurobank, τον επαναπατρισμό, βάσει των διατάξεων του άρθρου 18 του ν. 3842/2010, κεφαλαίων ύψους 1.473.867,82€ από τον λογαριασμό με IBAN CH..... της HSBC Ελβετίας στο λογαριασμό GR της Eurobank. Εν συνεχεία στις 20-12-2010, η Eurobank προβαίνει στη μεταφορά του σχετικού ποσού και στις 23-12-2010, βάσει του άρθρου 18 του ν. 3842/2010, παρακρατά το 5% αυτού ήτοι το ποσό των 73.691,83€, για να το αποδώσει στο ελληνικό Δημόσιο. Το ποσό που απομένει- μειωμένο κατά οκτώ ευρώ, που αφορούν στην τραπεζική προμήθεια- ύψους 1.400.136,68€ μεταφέρεται την ίδια ημέρα (23-12-2010) στον υπ' αρ. προθεσμιακό λογαριασμό της Eurobank, από τον οποίο αποσύρονται ακριβώς ένα χρόνο αργότερα.

Από το ίδιο έγγραφο, και ειδικότερα από τη με ημερομηνία 16-12-2010 συνημμένη επιστολή της HSBC προς τα τέκνα της ελεγχόμενης, η οποία μεταφράστηκε από το μεταφραστικό τμήμα του Υπουργείου Οικονομικών, προκύπτουν τα εξής: Τα κεφάλαια που επαναπατρίστηκαν ανήκαν στον πελάτη υπ' αρ. της HSBC. Τα δύο τέκνα της ελεγχόμενης είναι οι πραγματικοί δικαιούχοι των λογαριασμών με αρ. πελάτη, σε έναν από τους οποίους και δη στον CH..... βρίσκονταν κατατεθειμένα τα περιουσιακά στοιχεία από τα οποία έγινε ο επαναπατρισμός. Τα περιουσιακά αυτά στοιχεία είχαν μεταφερθεί νωρίτερα από έναν λογαριασμό- ο οποίος δεν κατονομάζεται- που διατηρούσε η εταιρεία, με αρ. πελάτη, η οποία εταιρεία ανήκε στο ανακλητό καταπίστευμα του οποίου η συμπροσφεύγουσα ήταν η μοναδική πραγματική δικαιούχος. Ο τελευταίος αυτός λογαριασμός δημιουργήθηκε πριν τον Απρίλιο του 2010.

Το ΣΔΟΕ, στα πλαίσια του δικού του ελέγχου, απηύθυνε ερώτημα στην τράπεζα Eurobank, σχετικά με το αν ο τηρούμενος στην Ελβετία τραπεζικός λογαριασμός με IBAN CH..... είχε αποκλειστικούς δικαιούχους τα φυσικά πρόσωπα του λογαριασμού υποδοχής με IBAN GR, αν (ο ελβετικός λογαριασμός) υπήρχε πριν την έναρξη εφαρμογής του ν. 3842/2010 και αν η εισαγωγή των κεφαλαίων γίνεται αποκλειστικά από μεταφορά καταθέσεων ή και από επενδυτικούς λογαριασμούς αφού έχει προηγηθεί κάθε σχετική ρευστοποίηση επενδυτικών στοιχείων. Σημειώνεται ότι στην ΠΟΛ 1059/14-5-2010 που καθορίζει τη διαδικασία μεταφοράς των επαναπατριζόμενων κεφαλαίων την Ελλάδα, καθ' εξουσιοδότηση του άρθρου 18 του ν. 3842/2010, αναφέρεται μεταξύ άλλων:

«Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 18 του ν. 3842/2010, ορίζεται η ακόλουθη διαδικασία :

γ) Η εισαγωγή των κεφαλαίων γίνεται αποκλειστικά με μεταφορά καταθέσεων. Όταν τα εισαγόμενα κεφάλαια προέρχονται από επενδυτικούς λογαριασμούς,

προηγείται η ρευστοποίηση των λογαριασμών αυτών και στη συνέχεια, η κατάθεσή τους σε καταθετικό λογαριασμό του ημεδαπού πιστωτικού ιδρύματος.

δ) Ο τραπεζικός λογαριασμός της αλλοδαπής καθώς και ο λογαριασμός της ημεδαπής πρέπει να ανήκει στο φυσικό ή νομικό πρόσωπο που εισάγει τα κεφάλαια.....

ζ) τα εισαγόμενα κεφάλαια πρέπει να υπήρχαν στην αλλοδαπή κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος του ν. 3842/2010, **ήτοι κατά την 15^η Απριλίου 2010**»

Επίσης, στην ΠΟΛ 1135/4-10-2010 αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι:

«... Η εισαγωγή των κεφαλαίων μέσω των πιστωτικών ιδρυμάτων θα γίνεται αποκλειστικά με μεταφορά καταθέσεων, ανεξάρτητα αν αυτές τηρούνται σε ευρώ σε άλλο νόμισμα.

Κατά συνέπεια, σε περίπτωση τήρησης επενδυτικού λογαριασμού στην αλλοδαπή, θα πρέπει να γίνει πρώτα ρευστοποίηση των μέσων αυτών και στη συνέχεια η κατάθεση του προϊόντος που προκύπτει από τη ρευστοποίηση σε καταθετικό λογαριασμό του ημεδαπού πιστωτικού ιδρύματος....»

Στο με αρ. πρωτ./3-7-2013 έγγραφο , που επισυνάπτεται ως σχετικό 10 στην πληροφοριακή έκθεση του ΣΔΟΕ, ως απάντηση της Eurobank στα ανωτέρω ερωτήματα του ΣΔΟΕ, αναφέρονται τα εξής:

«... τα κεφάλαια τα οποία μεταφέρθηκαν από τον IBAN CH....., στην τράπεζά μας στον IBAN GR, εμβάστηκαν με εντολές τα ίδια φυσικά πρόσωπα που τηρούν σε μας το λογαριασμό πίστωσης, όπως αναγράφεται και στο πεδίο 50 της εκτύπωσης με τα στοιχεία του εμβάσματος το οποίο σας έχουμε κοινοποιήσει,

..... τα εισαχθέντα αυτά κεφάλαια υπήρχαν στην αλλοδαπή κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος του ν. 3842/2010, ήτοι 15-4-2010 όπως απαιτείτο από την ΠΟΛ 1059/14-5-2010 στοιχείο ζ (και το βεβαιώνει και η από 28-12-2010 επιστολή της HSBC), **στην τράπεζά μας δε μεταφέρθηκαν ως καταθέσεις με συνέπεια να μην είναι δυνατό να γνωρίζουμε αν πρόκειται για προηγούμενες ρευστοποιηθείσες επενδύσεις ή όχι**»

Κατά συνέπεια, η Eurobank επιβεβαιώνει ότι αυτοί που έδωσαν την εντολή για το έμβασμα ήταν τα φυσικά πρόσωπα που τηρούν το λογαριασμό υποδοχής, αλλά αποφεύγει να τοποθετηθεί για το αν τα κεφάλαια βρίσκονταν κατά την κρίσιμη ημερομηνία (15-4-2010) σε λογαριασμό που τηρούσαν οι εντολές. Επίσης, η τράπεζα δηλώνει ότι δε γνωρίζει αν τα επαναπατρισθέντα κεφάλαια προέρχονται από επενδυτικό λογαριασμό ή καταθετικό και αν για την πρώτη περίπτωση έχει προηγηθεί η ρευστοποίηση των σχετικών περιουσιακών στοιχείων, όπως ορίζουν οι ΠΟΛ 1059/14-5-2010 και 1135/4-10-2010.

Από την ανάλυση της προηγούμενης περιόδου αποδεικνύεται ότι ο υπ' αρ. λογαριασμός (με IBAN CH.....) που δημιουργήθηκε στις αρχές Δεκεμβρίου 2010, πιστώθηκε με 1.071.254,00€ στις 15-12-2010, λίγες ημέρες πριν δηλαδή τον επαναπατρισμό. Τα κεφάλαια αυτά προήλθαν από ένα λογαριασμό που ανήκε στην, **συμφερόντων αποκλειστικά της Κατά την**

κρίσιμη ημερομηνία (15-4-2010) τα κεφάλαια ήταν τοποθετημένα σε επενδυτικό λογαριασμό της προσφεύγουσας και όχι των τέκνων της που πραγματοποίησαν τον επαναπατρισμό. Κατά συνέπεια, δεν πληρείται η με στοιχείο δ σε συνδυασμό με τη στοιχείο ζ προϋπόθεση της ΠΟΛ 1059/14-5-2010.

Επιπλέον, από την ίδια ανάλυση προκύπτει ότι όταν έγινε ο επαναπατρισμός, μέρος των κεφαλαίων που επαναπατρίστηκαν, ήταν δεσμευμένα σε επενδυτικά προϊόντα **και η σχετική ρευστοποίηση πραγματοποιήθηκε σε μεταγενέστερο χρόνο** από αυτόν του επαναπατρισμού. Συγκεκριμένα, στις 16/12/2010 το υπόλοιπο του λογαριασμού CH.....του πελάτη (που είναι στην ουσία τα δύο τέκνα της ελεγχόμενης) με αρ. πελάτη

Από τα ανωτέρω γίνεται φανερό ότι κατά τον επαναπατρισμό δεν πληρούνταν οι προβλεπόμενες από το νόμο προϋποθέσεις και κατά συνέπεια, τα τέκνα της ελεγχόμενης δεν μπορούν να τύχουν των ευεργετικών διατάξεων του άρθρου 18 του ν. 3842/2010...»

Η κρίση αυτή της Δ.Ο.Υ. προκύπτει σύννομη και απολύτως αιτιολογημένη, και ο ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί.

Επί του 9^{ου} ισχυρισμού

Οι προσφεύγοντες με την προσφυγή τους και ακολούθως με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ/ 5-12-2016 Υπόμνημά τους, ισχυρίζονται ότι το μεταφερθέν στην Ελλάδα κεφάλαιο των 1.473.867,82€, προέρχεται από το αρχικό κεφάλαιο των 1.311.000€ στην τράπεζα HSBC της Ελβετίας. Συνεπώς ισχυρίζονται ότι ο καταλογισμός της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς στην χρήση 2010 για το ποσό 785.393€ ως νέα προσαύξηση περιουσίας είναι λανθασμένος.

Από την Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς (βλ. σε. 44 έκθεσης ελέγχου) διενεργήθηκε καταλογισμός επικαλούμενος ο έλεγχος τα εξής: «Για το σχηματισμό του υπολοίπου του λογαριασμού που εμφανίζεται στον πίνακα δεν έχουν ληφθεί υπ' όψη οι τόκοι και οι πιθανές χρεώσεις, αλλά το γεγονός αυτό δεν αλλοιώνει τη γενική εικόνα. Η μεταφορά, από άγνωστη πηγή, ποσού ύψους 20.000,00 € στις 30/11/2010 στο λογαριασμό καταλογίζεται ως πρωτογενής κατάθεση στο έτος 2010.

Για το λογαριασμό του πελάτη(η), η εικόνα που έχει σχηματιστεί είναι αρκετά θολή, καθώς όλα τα προσκομισθέντα έγγραφα της HSBC έχουν ως σημείο αναφοράς τον πελάτη Από τις κινήσεις του πελάτη εμφανίζονται μόνο αυτές που επηρεάζουν τους λογαριασμούς του πελάτη Το μόνο στοιχείο που υπάρχει είναι ότι στις 15/12/2010 μεταφέρονται κεφάλαια ύψους 1.177.038,00 € από τον του πελάτη στον υπ' αρ. λογαριασμό του πελάτη με κωδικό, που δεν είναι άλλος από τα δύο τέκνα της ελεγχόμενης. Συμφωνά με τα στοιχεία που έχει στη διάθεση του ο έλεγχος, ο της εξωχώριας διέθετε το έτος 2008 το χαρτοφυλάκιο «της τάξεως των 800.000 €» και ρευστά διαθέσιμα ύψους 21.393,13 € ενώ στις 13/8/2010 και στις 2/11/2010 μεταφέρονται από το λογαριασμό αυτό στον λογαριασμό της ελεγχόμενης τα

ποσά των 1.000,00 και 35.000,00 € αντίστοιχα. Δηλαδή, σύμφωνα με τα στοιχεία που έχει στη διάθεση του ο έλεγχος, το λογιστικό υπόλοιπο του λογαριασμού του πελάτη, κατά τη μεταφορά του Δεκεμβρίου του έτους 2010 ήταν 785.393,00 € ($800.000 + 21.393 - 1.000 - 35.000$) και κατά συνέπεια σχετικά με την ανωτέρω μεταφορά υπάρχει ένα έλλειμμα της τάξεως των 391.645 € ($785.393 - 1.177.038$). Περαιτέρω στις 20/12/2010 στα πλαίσια του επαναπατρισμού, μεταφέρεται στο λογαριασμό της Eurobank, το ποσό των 1.473.867,82 €, από τον υπ' αρ. λογαριασμό του πελάτη Τα κεφάλαια αυτά είχαν μεταφερθεί, σύμφωνα με την HSBC, από το λογαριασμό της Για τον επαναπατρισμό δηλαδή μεταφέρθηκαν κεφάλαια συνολικού ύψους 1.473.867,82 € από το λογαριασμό της Το ποσό λοιπόν για το οποίο δεν προσδιορίζεται η προέλευση είναι τουλάχιστον 688.474,82€ ($1.473.867,82 - 785.393$).»

Με το με αρ. ΔΕΔ/ 5-12-2016 Υπόμνημά τους οι προσφεύγοντες προσκόμισαν τραπεζικά έγγραφα της τράπεζας HSBC της Ελβετίας από τα οποία σε συνδυασμό με την από 14-6-2013 βεβαίωση της τράπεζας HSBC της Ελβετίας, προκύπτει η ανάληψη (χρέωση) του με αρ. λογαριασμού της (πελάτη) στις 20-2-2008 με τα ποσά των 500.000€ και 100.258,75€ και η κατάθεση (πίστωση) των ίδιων ποσών στο λογαριασμό πελάτη την ίδια ημέρα. Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός περί της προέλευσης του ποσού των 600.258,75€ εκ των μεταφερθέντων από το αρχικό κεφάλαιο των 1.311.000€ όπως προκύπτει από την έκθεση και τον πίνακα της σελίδας 41 σε συνδυασμό με την από 14-6-2013 βεβαίωση της τράπεζας HSBC της Ελβετίας προκύπτει βάσιμος και πρέπει το ποσό αυτό να μειώσει την διαφορά της διαπιστωθείσας προσαύξησης των 688.474,82€, ενώ επιπλέον προκύπτει ότι προγενέστερα της μεταφοράς στην Ελλάδα, κατά τον νέο υπολογισμό, το λογιστικό υπόλοιπο του λογαριασμού του πελάτη (.....), κατά τη μεταφορά του Δεκεμβρίου του έτους 2010 ήταν 785.393,00 € πλέον $600.258,75€ = 1.385.651,70€$

Περαιτέρω όμως ο ισχυρισμός ότι από την διαπιστωθείσα προσαύξηση του 2010 πρέπει να αφαιρεθεί ποσό τόκων, χωρίς ωστόσο το ποσό αυτό να προκύπτει από σχετική βεβαίωση της Τραπέζης HSBC της Ελβετίας, αλλά βάσει υποθετικού υπολογισμού, χωρίς αυτά τα ποσά να έχουν φορολογηθεί στην Ελλάδα, προκύπτει αναπόδεικτος και αβάσιμος και δεν μπορεί να γίνει δεκτός.

Ομοίως αναπόδεικτος και χωρίς προσκομιζόμενα δικαιολογητικά είναι ο ισχυρισμός για το ποσό των 20.000€ που κατά τους προσφεύγοντες μεταφέρθηκε από τον λογαριασμό πελάτη (29-11-2010) στον λογαριασμό πελάτη (30-11-2010) κατά το μέρος που ισχυρίζονται ότι «ανελήφθη την 29-11-2010, προφανώς διότι η τράπεζα γνώριζε την εντολή μεταφοράς και εκταμίευσε προς της λογιστικής εμφάνισης του εμβάσματος».

Κατά συνέπεια η διαπιστωθείσα προσαύξηση από τη παραπάνω αιτία της πρέπει να μειωθεί από το διαπιστωθέν ποσό των 688.474,82€ στο ποσό των 88.216,07€.

Επί του 10^{ου} ισχυρισμού

Ως προς τον ισχυρισμό ότι «Το γεγονός ότι τα αρχικώς κατατεθέντα ποσά ταυτίζονται πλήρως με τα τελικώς επαναπατρισθέντα αποδεικνύεται εκτός των άλλων και εμμέσως αν υπολογιστεί το αρχικό ποσό, ήτοι 1.311.000€, και οι ευλόγως προσδοκώμενες αποδόσεις αυτού από το 2000 μέχρι το 2010. Απλός υπολογισμός με συντελεστή απόδοσης 3% και επανεπένδυση των αποδόσεων δίδει αποτέλεσμα 1.437.867,72€. Το γεγονός αυτό σε συνδυασμό με την πλήρη απουσία οιασδήποτε αποδείξεως ή έστω ενδείξεως ότι προσετέθη οιοδήποτε ποσόν πρωτογενούς καταθέσεως στο αρχικώς κατατεθέν ποσό οδηγεί αφεύκτως στο συμπέρασμα ότι το αρχικό ποσό και το τελικώς επαναπατρισθέν ταυτίζονται και συμπίπτουν πλήρως. Οιαδήποτε άλλη προσέγγιση είναι αντίθετη και προς τους κανόνες της έμμεσης απόδειξης η οποία δεν συνίσταται σε εξαγωγή αυθαιρέτων συμπερασμάτων αλλά στην απόδειξη γεγονότων με βάση άλλα που έχουν αμέσως αποδειχθεί με τη χρήση κανόνων της λογικής και των διδαγμάτων της κοινής πείρας».

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση Σ.τ.Ε. 1282/2011 «Τα διδάγματα της κοινής πείρας δεν αποτελούν από μόνα τους αποδεικτικά μέσα και το δικαστήριο δεν καταφεύγει σε αυτά αν, προηγουμένως, ο διοικούμενος δεν έχει επιτύχει ν' αποδείξει τους ισχυρισμούς του», επειδή η Υπηρεσία μας μπορεί να κάνει δεκτούς ισχυρισμούς που αποδεικνύονται με έγγραφα αποδεικτικά μέσα (βλ. εξέταση 9^{ου} ισχυρισμού) **και μόνον επικουρικά** με τη χρήση των διδαγμάτων της κοινής πείρας, ο ισχυρισμός δεν είναι δυνατόν αν γίνει δεκτός.

Επί του 11^{ου} ισχυρισμού

Επειδή η προβολή λόγων ακυρωσίας των προσβαλλομένων πράξεων που αφορούν αντισυνταγματικότητα ή στην αντίθεση εφαρμοστέων νόμων Διεθνείς Συμβάσεις είναι απαράδεκτη κατά τη διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ν.4174/2013 ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., διότι, σύμφωνα με το Σύνταγμα, ο (κατασταλτικός) έλεγχος της συνταγματικότητας των νόμων διενεργείται αποκλειστικά από τη δικαστική εξουσία.

Για τους λόγους αυτούς

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από 13-7-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ. & της, με Α.Φ.Μ., και συγκεκριμένα την αποδοχή της ως προς τον μη καταλογισμό ποσού 600.258,75€ της συμπροσφεύγουσας, στη χρήση 2010, ως προσαύξησης περιουσίας συνεπεία της ταυτοποίησής του σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας και την απόρριψή της για όλους τους άλλους ισχυρισμούς και ποσά.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Συνεπεία των ως άνω αποφασισμένων:

A. Να Επικυρωθούν:

Η υπ' αριθμ. .../13-06-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς με την οποία καταλογίζονται διαφορές ποσού φόρου 732.034,02€, πλέον πρόσθετων φόρων των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997 ποσού 878.440,82€, μείον διαφορά συμψηφισμού 45,33€, συνολικού ποσού 1.610.429,51€.

Η υπ' αριθμ. .../13-06-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς με την οποία καταλογίζονται διαφορές ποσού φόρου 101.147,18€, πλέον πρόσθετων φόρων των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997 ποσού 121.376,61€, συνολικού ποσού 222.523,79€.

Η υπ' αριθμ. .../13-06-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς με την οποία καταλογίζονται διαφορές ποσού φόρου 50.842,03€, πλέον πρόσθετων φόρων των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997 ποσού 61.010,44€, συνολικού ποσού 111.852,46€.

Η υπ' αριθμ. .../13-06-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς με την οποία καταλογίζονται διαφορές ποσού φόρου 59.272,83€, πλέον πρόσθετων φόρων των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997 ποσού 71.127,40€, συνολικού ποσού 130.400,23€.

Η υπ' αριθμ. .../13-06-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς με την οποία καταλογίζονται διαφορές ποσού φόρου 63.202,81€, πλέον πρόσθετων φόρων των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997 ποσού 75.843,37€ μείον διαφορά συμψηφισμού 10,52€, συνολικού ποσού 139.023,04€.

Η υπ' αριθμ. .../13-06-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς με την οποία καταλογίζονται διαφορές καταλογισθέντος ποσού φόρου 34.600,00€, πλέον πρόσθετων φόρων των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997 ποσού 41.520,00€, συνολικού ποσού 76.120,00€.

Η υπ' αριθμ. .../13-06-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς με την οποία καταλογίζονται διαφορές ποσού φόρου 66.847,16€, πλέον πρόσθετων φόρων των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997 ποσού 80.216,59€, συνολικού ποσού 147.063,75€.

Η υπ' αριθμ. .../13-06-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς με την οποία καταλογίζονται διαφορές ποσού φόρου 64.651,55€, πλέον πρόσθετων φόρων των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997 ποσού 77.581,86€, συνολικού ποσού 142.233,41€.

Η υπ' αριθμ. .../13-06-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς με την οποία καταλογίζονται διαφορές ποσού φόρου 59.290,01€, πλέον πρόσθετων φόρων των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997 ποσού 71.148,01€, συνολικού ποσού 130.438,02€.

Η υπ' αριθμ. .../13-06-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς με την οποία καταλογίζονται διαφορές ποσού φόρου 41.108,54€, πλέον πρόσθετων φόρων των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997 ποσού 49.330,25€, μείον διαφορά συμψηφισμού 49,19€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 1403,48€, συνολικού ποσού 91.793,08€.

Β. Να μεταρρυθμιστεί η υπ' αριθμ. .../13-06-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (01-01/31-12-2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, ως εξής:

Η διαπιστωθείσα φορολογητέα προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 του παραμένει ως ο έλεγχος την προσδιόρισε στο ποσό των 54.152,39€ από καταθέσεις.

Η διαπιστωθείσα φορολογητέα προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 της προσδιορίζεται σε ποσό: α) από καταθέσεις 51.400,00 ευρώ (ως ο έλεγχος την προσδιόρισε), πλέον β) τη διαφορά του ποσού των 88.216,07€ (βλ εξέταση 9^{ου} λόγου), δηλαδή σύνολο 139.616,07€.

Συνεπεία των ανωτέρω:

Η Οριστική διαφορά Φόρου Εισοδήματος κλπ συμβεβαιουμένων ποσών οικονομικού έτους 2011 (01-01/31-12-2010) κατόπιν της παρούσης προσδιορίζεται σε: διαφορές ποσού φόρου **82.856,98€**, πλέον διαφορά πρόσθετων φόρων των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997 ποσού **99.428,38€** (ανώτατο 120% ως έλεγχος), πλέον διαφορά

ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 ν.3986/2011 ποσού **8.969,99€**, συνολικού ποσού **191.255.35€**.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υποχρέους.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).