



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα, 27/05/2022

Αριθμός απόφασης: 2000

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 27/1/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με, κατοίκου, κατά: α) της υπ' αριθ./2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, οικονομικού έτους 2014 β) της υπ' αριθ./2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικού έτους 2014, γ) της υπ' αριθ./2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικού έτους 2015, δ) της υπ' αριθ./2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικού έτους 2016, ε) της υπ' αριθμ./2021

οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικού έτους 2017, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 22/12/2021 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ. /2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, οικονομικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 2.836,30 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 436,20 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **3.272,50 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 του ν.4509/2017.

β) Με την υπ' αριθ. /2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 5.487,41 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 1.646,22 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 829,85 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **7.963,48 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του ν.4174/2013.

γ) Με την υπ' αριθ. /2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 4.070,76 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 2.035,38 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 697,57 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **6.803,71 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του ν.4174/2013.

δ) Με την υπ' αριθ. /2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 2.244,96 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 1.122,48 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 650,79 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **4.018,23 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του ν.4174/2013.

ε) Με την υπ' αριθμ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 2.406,08 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 1.203,04 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 332,67 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **3.941,79 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του ν.4174/2013.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 22/12/2021 οικείας έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, η οποία συντάχθηκε βάσει των υπ' αριθ./23-04-2021 και/23-04-2021 εντολών μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. Η έκθεση βασίστηκε στην πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ η οποία, αφού έλαβε υπόψη της το υπ' αριθ./2019 Πληροφοριακό Δελτίο της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, και μετά την επεξεργασία του συνόλου της περιουσίας, των τραπεζικών κινήσεων και των υπομνημάτων της προσφεύγουσας προσδιόρισε για τα έτη 2013 – 2017 τα ακόλουθα:

ΧΡΗΣΗ 2013

Διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας σε λογαριασμό της αλλοδαπής και συγκεκριμένα στον που τηρούσε η προσφεύγουσα με τη κόρη της στην, ύψους 26.627,00 ευρώ. Η εν λόγω πίστωση, καθώς είναι σε κοινό λογαριασμό, επιμερίστηκε ισομερώς στην προσφεύγουσα και στην κόρη της, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 5638/1932 περί κοινών λογαριασμών και τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1228/15-10-2014.

ΤΡΑΠΕΖΑ	Λ/ΣΜΟΣ	ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΣ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ	ΑΡ. ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ	ΠΟΣΟ	ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟ
.....		κτ1	1	26.627,00	13.313,50
ΣΥΝΟΛΟ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 2013			1	26.627,00	13.313,50
Μείον Καθαρό Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά					-7.290,66
Σύνολο αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης αγνώστου πηγής					6.019,09

Επιπλέον η απόδοση του χαρτοφυλακίου ανέρχεται στο ποσό των 17.000,00 ευρώ, η οποία επίσης επιμερίστηκε ισομερώς σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 5638/1932 περί κοινών λογαριασμών και τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1228/15-10-2014, καθώς η σύμβαση είναι κοινή με την κόρη της.

Αρά ποσό απόδοσης χαρτοφυλακίου που αντιστοιχεί στην προσφεύγουσα είναι: 8.500,00 ευρώ

ΧΡΗΣΗ 2014

Διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας σε λογαριασμό της αλλοδαπής και συγκεκριμένα στον που τηρούσε η προσφεύγουσα με την κόρη της στην, ύψους 41.160,50 ευρώ. Η εν λόγω πίστωση, καθώς είναι σε κοινό λογαριασμό με την κόρη της, επιμερίστηκε ισομερώς, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 5638/1932 περί κοινών λογαριασμών και τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1228/15-10-2014.

ΤΡΑΠΕΖΑ	Λ/ΣΜΟΣ	ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΣ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ	ΑΡ. ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ	ΠΟΣΟ	ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟ
.....		κτ1	1	41.160,50	20.580,25
ΣΥΝΟΛΟ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 2014			1	41.160,50	20.580,25
Μείον Καθαρό Εισόδημα από συντάξεις					-7.517,99
Σύνολο αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης αγνώστου πηγής					13.062,26

Επιπλέον η απόδοση του χαρτοφυλακίου ανέρχεται στο ποσό των 41.824,30 ευρώ, η οποία επίσης επιμερίστηκε ισομερώς σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 5638/1932 περί κοινών λογαριασμών και τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1228/15-10-2014.

Αρά ποσό απόδοσης χαρτοφυλακίου που αντιστοιχεί στην προσφεύγουσα: 20.912,15 ευρώ

ΧΡΗΣΗ 2015

Οι αδιευκρίνιστες πιστώσεις που δεν αιτιολογήθηκαν από την προσφεύγουσα στη χρήση 2015 εμφανίζονται στον κάτωθι πίνακα:

Α/Α	Τράπεζα	Αριθμ. λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Είδος Κίνησης
94			6/2/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	12.100,00	Π
ΣΥΝΟΛΟ ΑΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΤΩΝ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ 2015							12.100,00

Η εν λόγω πίστωση επιμερίστηκε ισομερώς, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 5638/1932 περί κοινών λογαριασμών και τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1228/15-10-2014, καθώς είναι σε κοινό λογαριασμό με την κόρη της

ΤΡΑΠΕΖΑ	Λ/ΣΜΟΣ	ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΣ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ	ΑΡ.ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ	ΠΟΣΟ	ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟ
.....		κτ2	1	12.100,00	6.050,00
ΣΥΝΟΛΟ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 2015			1	12.100,00	6.050,00
Μείον Καθαρό Εισόδημα από συντάξεις					-7.739,62
Σύνολο αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης αγνώστου πηγής					0,00

Επιπλέον η απόδοση του χαρτοφυλακίου ανέρχεται στο ποσό των 54.276,80 ευρώ, η οποία επίσης επιμερίστηκε ισομερώς σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 5638/1932 περί κοινών λογαριασμών και τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1228/15-10-2014, καθώς η σύμβαση είναι κοινή με την μητέρα της.

Αρά ποσό απόδοσης χαρτοφυλακίου που αντιστοιχεί στην προσφεύγουσα: 27.138,40 ευρώ

ΧΡΗΣΗ 2016

Η απόδοση του χαρτοφυλακίου ανέρχεται στο ποσό των 44.899,25 ευρώ, η οποία επιμερίστηκε ισομερώς σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 5638/1932 περί κοινών λογαριασμών και τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1228/15-10-2014, καθώς η σύμβαση είναι κοινή με την κόρη της.

Αρά ποσό απόδοσης χαρτοφυλακίου που αντιστοιχεί στην προσφεύγουσα: 22.449,62 ευρώ

ΧΡΗΣΗ 2017

Η απόδοση του χαρτοφυλακίου ανέρχεται στο ποσό των 32.081,05 ευρώ, η οποία επιμερίστηκε ισομερώς σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 5638/1932 περί κοινών λογαριασμών και τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1228/15-10-2014, καθώς η σύμβαση είναι κοινή με την κόρη της.

Αρά ποσό απόδοσης χαρτοφυλακίου που αντιστοιχεί στην προσφεύγουσα: 16.040,52€

Με βάση τα ανωτέρω προέκυψαν για την προσφεύγουσα εισοδήματα αγνώστου πηγής ή προελεύσεως προς φορολόγηση για τα έτη 2013 και 2014, καθώς και απόδοση χαρτοφυλακίου σε όλα τα ελεγχόμενα έτη 2013-2017 και εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παράνομη έκδοση των καταλογιστικών πράξεων που αφορούν τις χρήσεις 2013 και 2014, διότι έχουν υποπέσει σε παραγραφή.
- Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «προσαυξήσεως περιουσίας και απόδοσης χαρτοφυλακίου» ελλείπει αιτιολογίας και αοριστίας της έκθεσης ελέγχου.
- Παράνομος καταλογισμός του φόρου και προστίμου λόγω πρόδλης έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης.

Επειδή στην παρ. 11 εδάφιο 1^ο του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 και 4 περ. β' του ν. 2238/1994:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της

δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας

.....

4. Το δικαίωμα του δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, **παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας**. Εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α).....

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέχονται στον Προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη έτος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994, όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006 και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του ν.3522/2006 και μετά, όπως ίσχυε:

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών – Μελών της Ε.Ε ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.».

Επειδή στην ΠΟΛ. 1194/2017 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζεται:

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

στο νόμο.

2. Επιπλέον, με τις παραπάνω αποφάσεις του ΣτΕ κρίθηκε ότι, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος είναι και η εξέταση του υπολοίπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή. Συνεπώς, στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της, κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

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

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει για τη χρήση 2014:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

.....

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,

.....»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 05/11/2020 πληροφοριακή έκθεση εισοδήματος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της από 22/12/2021 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα δυνάμει του με αριθμ./2019 Πληροφοριακού Δελτίου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, το οποίο απεστάλη στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής λόγω αρμοδιότητας, προς εξακρίβωση τυχόν διάπραξης φορολογικών παραβάσεων ή και εγκλημάτων φοροδιαφυγής, καθώς, σύμφωνα με το εν λόγω πληροφοριακό δελτίο, σε έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στην εταιρεία «..... με ΑΦΜ» ανευρέθηκαν και κατασχέθηκαν συμβάσεις διαχείρισης χαρτοφυλακίου ορισμένου χρόνου για τα έτη 2013 έως και 2017 μεταξύ της προσφεύγουσας και της κόρης της, με την εν λόγω εταιρεία. Στα πλαίσια του ελέγχου, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής προέβη στις κάτωθι ενέργειες:

- Απέστειλε το υπ' αριθμ πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΕΞ 2020 ΕΜΠ. στην Διεύθυνση Υπηρεσιών Δεδομένων (Δ.ΥΠΗ.ΔΕΔ), προκειμένου να λάβει γνώση για τυχόν τόκους αλλοδαπής, αριθμ. λογαριασμού και χρηματοπιστωτικά ιδρύματα του εξωτερικού.

Η Διεύθυνση Υπηρεσιών Δεδομένων (Δ.ΥΠΗ.ΔΕΔ) με το υπ' αριθμ πρωτ. ΔΥΠΗΔΕΔ Ε ΕΞ 2020 απάντησε ότι η προσφεύγουσα έχει λογαριασμό στο εξωτερικό και συγκεκριμένα στην

- Απέστειλε το υπ' αριθμ πρωτ. ΥΕΔΔΕΕΞ 2020 ΕΜΠ αίτημα στην Διεύθυνση Οικονομικών Σχέσεων της Α.Α.Δ.Ε. για ανταλλαγή πληροφοριών προς τις φορολογικές αρχές της, προκειμένου να αποσταλούν οι κινήσεις των λογαριασμών του εξωτερικού.

Η Διεύθυνση Οικονομικών Σχέσεων με το υπ' αριθμ πρωτ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2020 έγγραφο απέστειλε τις τραπεζικές κινήσεις των λογαριασμών που τηρούνται από την προσφεύγουσα στην τράπεζα

- Απέστειλε το υπ' αριθμ πρωτ. ΥΕΔΔΕ/23-09-2020 ΕΜΠ έγγραφο στην ΥΕΔΕΕ Θεσσαλονίκης, προκειμένου να της αποστείλει το πληροφοριακό έγγραφο της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, βάσει του οποίου πραγματοποιήθηκε η συνδρομή της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης για έλεγχο στην εταιρεία στην

Η ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης με το υπ' αριθμ πρωτ. ΥΕΔΔΕ/07-10-2020 απέστειλε το πληροφοριακό δελτίο και το αίτημα της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς που αφορούσε την συνδρομή σε φορολογικό έλεγχο για την εταιρεία καθώς και εκτυπώσεις από την ιστοσελίδα της εν λόγω εταιρείας.

- Τέλος, ο έλεγχος απέστειλε το με αριθμ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ/25-09-2020 Αίτημα Παροχής του άρθρου 15 στο Περιφερειακό Γραφείο Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς Θεσσαλονίκης, προκειμένου να της γνωρίσει τα είδη των συμβάσεων που είχε συνάψει η προσφεύγουσα με την εταιρεία, το είδος των υπηρεσιών που είχε λάβει από την εν λόγω επιχείρηση, τον τρόπο διαχείρισης κεφαλαίων των επενδυτών (λογ. Κατάθεσης & απόδοσης κεφαλαίου και κέρδος), καθώς και όποια άλλη

πληροφορία διαθέτει για την (π.χ. ύπαρξη λογαριασμών μέσω των οποίων διαχειρίζονταν τα επενδυτικά κεφάλαια).

Το Περιφερειακό Γραφείο Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ/27-10-2020 έγγραφο, γνωστοποίησε το ιστορικό του πραγματοποιηθέντος ελέγχου για την εταιρεία

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος έλαβε γνώση των κρίσιμων πληροφοριών για τον καταλογισμό των προσβαλλόμενων πράξεων το έτος 2020 με το ως άνω έγγραφο από το Περιφερειακό Γραφείο Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς Θεσσαλονίκης, το οποίο αφορούσε την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία Τις πληροφορίες που περιείχε το εν λόγω έγγραφο αποδεδειγμένα δεν είχε και δικαιολογημένα δεν μπορούσε να τις έχει υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική πενταετή προθεσμία παραγραφής, και συνεπώς το έγγραφο αυτό αποτέλεσε νέο στοιχείο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994, για τη χρήση 2013. Περαιτέρω, όσον αφορά τη χρήση 2014, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι στο έτος 2020 ζητήθηκε συνδρομή και πληροφορίες από τις φορολογικές αρχές της Ελβετίας, προκειμένου να αποσταλούν οι κινήσεις των λογαριασμών της προσφεύγουσας στο εξωτερικό, γεγονός που σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 οδηγεί σε παράταση της πενταετούς παραγραφής. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να καταλογίζει φόρο για τις χρήσεις 2013 και 2014 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στο άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994, όπως το τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 48 προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175/30-9-2010) και σύμφωνα με το άρθρο 20 του ιδίου νόμου ισχύει από 30/9/2010 και μετά, ορίζεται:

«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.».

Επειδή στην παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

Επειδή στο άρθρο 39 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.».

Επειδή στην εγκύκλιο του Υπ. Οικ. **ΠΟΛ 1095/2011** ορίζεται, μεταξύ άλλων:

«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 άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ.

5. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες.

.....

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

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του ΚΦΕ.

9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010...

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

12. Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος.»

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«.....

Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξή της.

.....

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.»

Επειδή, εν προκειμένω, στο πλαίσιο των υπ' αριθμ./23-04-2021 και/23-04-2021 εντολών μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και λαμβάνοντας υπόψη τα όσα αναφέρονται στην από 05/11/2020 πληροφοριακή έκθεση εισοδήματος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, ο έλεγχος, καταλόγισε προσαύξηση περιουσίας από τις συμβάσεις που σύναψε η προσφεύγουσα με την εταιρεία «.....» συν την απόδοση χαρτοφυλακίου ανά έτος για τις χρήσεις 2013-2017. Ειδικότερα, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, η προσφεύγουσα και η κόρη της αποδεδειγμένα απέστειλαν έμβασμα στο εξωτερικό το έτος 2011 (150.000,00 ευρώ). Σύναψαν σύμβαση με την ύψους 137.500,00 ευρώ, ποσό το οποίο καλύφθηκε και δικαιολογήθηκε από τα εμβάσματα των 150.000,00 ευρώ. Στη συνέχεια, και σύμφωνα με το πληροφοριακό δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, σε έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στην εταιρεία «..... με ΑΦΜ:» ανευρέθηκαν οι κάτωθι συμβάσεις διαχείρισης χαρτοφυλακίου ορισμένου χρόνου για τα έτη 2013 έως και 2017 μεταξύ της προσφεύγουσας και της κόρης της με την εταιρεία «.....»:

1. Η από 17/06/2013 σύμβαση διαχείρισης χαρτοφυλακίου ορισμένου χρόνου ύψους 170.000,00 ευρώ ετήσιας διάρκειας και επίτευξης απόδοσης τουλάχιστον 20%.
2. Η από 17/06/2014 σύμβαση διαχείρισης χαρτοφυλακίου ορισμένου χρόνου ύψους 233.750,00 ευρώ ετήσιας διάρκειας και επίτευξης απόδοσης τουλάχιστον 20%.
3. Η από 02/06/2015 σύμβαση διαχείρισης χαρτοφυλακίου ορισμένου χρόνου ύψους 294.525,00 ευρώ ετήσιας διάρκειας και επίτευξης απόδοσης τουλάχιστον 20%.
4. Η από 02/06/2016 σύμβαση διαχείρισης χαρτοφυλακίου ορισμένου χρόνου ύψους 308.935,00 ευρώ ετήσιας διάρκειας και επίτευξης απόδοσης τουλάχιστον 10%.
5. Η από 02/06/2017 σύμβαση διαχείρισης χαρτοφυλακίου ορισμένου χρόνου ύψους 332.686,00 ευρώ ετήσιας διάρκειας και επίτευξης απόδοσης τουλάχιστον 10%.

Από τα κατασχεμένα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών της εταιρείας διαχείρισης προς την προσφεύγουσα προέκυψε ότι τα έτη 2014-2017 κατεβλήθησαν ποσά, μέσω της μεταφοράς μετοχών από το λογαριασμό της προσφεύγουσας στο λογαριασμό της διαχειρίστριας, για παροχή συμβουλευτικών και νομικών υπηρεσιών συνολικού ύψους 119.356,00 ευρώ. Επίσης, σύμφωνα με τις κατασχεμένες συμβάσεις και συγκεκριμένα στην τελευταία σύμβαση του 2017, οι επενδύτριες δήλωναν ότι με την υπογραφή της παρούσας είναι κατανοητό, τα δύο μέρη συμφωνούν, ότι έχουν ικανοποιηθεί πλήρως. Από τον εν λόγω όρο της τελευταίας σύμβασης (ο οποίος δεν αναγράφονταν στις συμβάσεις 2015-2016), ο έλεγχος θεώρησε ότι αποδεικνύεται αναμφισβήτητα ότι όλες οι συμβάσεις είχαν πραγματοποιηθεί και οι δυο πλευρές είχαν ικανοποιηθεί πλήρως σύμφωνα με τους όρους που είχαν υπογραφεί.

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος θεώρησε ως αιτιολογημένο το ποσό του χαρτοφυλακίου για το έτος 2011. Στη συνέχεια, λόγισε με ποσό 20% την απόδοση, όπως αυτή αναγράφεται στη σύμβαση, η οποία είναι ετήσια και θα έπρεπε να έχει συμπεριληφθεί στην οικεία δήλωση εισοδήματος και επί της οποίας

θα καταλογιζόταν ειδική εισφορά αλληλεγγύης, η οποία (απόδοση) επιπλέον αποτελεί διαθέσιμο κεφάλαιο για την επόμενη χρονιά. Ως εκ τούτου, την επόμενη χρονιά, ο έλεγχος λόγισε ως διαθέσιμο χρηματικό κεφάλαιο το ποσό της νέας σύμβασης, συν τα χρήματα για φόρο και διαχειριστικά έξοδα που αναλογούν (καθώς αυτά μοιράζονται σε δύο έτη Ιούνιο του ενός έτους έως Ιούνιο του επόμενου έτους) και συνέκρινε αυτό το ποσό με το διαθέσιμο κεφάλαιο της προηγούμενης χρήσης, από το οποίο έχει βεβαίως αφαιρεθεί το ποσό φόρου /εξόδων. Εφόσον προέκυψε διαφορά, αυτή λογίστηκε ως προσαύξηση. Επί του χαρτοφυλακίου υπολογίστηκε η απόδοση, όση αναγράφεται στην εκάστοτε σύμβαση για το νέο έτος. Τέλος, αφού αφαιρέθηκαν οι φόροι και τα έξοδα που αντιστοιχούν στο έτος αυτό, προέκυψε το νέο διαθέσιμο κεφάλαιο της χρήσης, το οποίο είναι το ποσό της σύμβασης συν το ποσό της απόδοσης συν την προσαύξησης της προηγούμενης χρονιάς. Σημειώνεται ότι η απόδοση υπολογίστηκε σε ετήσια βάση επί του μέγιστου κεφαλαίου του έτους. Άρα τεκμαίρεται ότι όταν υπάρχουν περισσότερες από μια συμβάσεις ή αποτιμήσεις ανά έτος, τα κλιμακούμενα ποσά που αναγράφονται σε αυτές, συμπεριλαμβάνονται στο μέγιστο κεφάλαιο της χρήσης (δηλαδή επανεπενδύονται έως ότου φτάνουν το μέγιστο κεφάλαιο χρήσης). Σημειώνεται επίσης ότι το ποσό της απόδοσης χαρτοφυλακίου, το οποίο λήφθηκε υπόψη για τον υπολογισμό του νέου διαθέσιμου κεφαλαίου για την επόμενη χρονιά είναι η απόδοση της σύμβασης της συμφωνίας, ήτοι από την έναρξη της σύμβασης μέχρι την λήξη της. Ενώ για την απόδοση χαρτοφυλακίου του φορολογικού έτους λήφθηκε αποκλειστικά το ημερολογιακό έτος (1/1/-31/12) για τον υπολογισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.

Βάσει των ανωτέρω παραδοχών, ο έλεγχος καταλόγισε εισοδήματα αγνώστου πηγής ή προελεύσεως προς φορολόγηση για τα έτη 2013 και 2014 καθώς και απόδοση χαρτοφυλακίου σε όλα τα ελεγχόμενα έτη 2013-2017, ως ακολούθως:

Χρήση	Ποσό προσαύξησης	Απόδοση Χαρτοφυλακίου που αντιστοιχεί στην χρήση	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ βάση δήλωσης	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ βάση έλεγχου
2013	6.019,09	8.500,00	7.290,66	21.809,66
2014	13.062,26	20.912,15	7.517,99	41.492,40
2015	-	27.138,40	7.740,27	34.878,67
2016	-	22.449,62	7.046,16	29.495,78
2017	-	16.040,52	6.842,88	22.883,40

Επειδή στο άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική

Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή στο άρθρο 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 17 εδάφια 1 και 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζεται:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

Σύμφωνα δε με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της έκθεσης ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής. (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα πορίσματα της φορολογικής αρχής είναι κατ' ουσία αβάσιμα και πλημμελή, ενώ τα επιχειρήματα που επικαλείται ο έλεγχος πόρρω απέχουν από τις απαιτήσεις περί πληρότητας της αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, ο έλεγχος καταλογίζει φόρο για αναπαισιολογήτη προσαύξηση περιουσίας και αποδόσεις χαρτοφυλακίου στηριζόμενος αποκλειστικά στις υπογραφείσες συμβάσεις διαχείρισης χαρτοφυλακίου μεταξύ της προσφεύγουσας και της κόρης της με την εταιρεία «.....» και το λεκτικό αυτών, χωρίς να τεκμηριώνει την κρίση του με αποδεικτικά τραπεζικά στοιχεία. Ειδικότερα, ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τις αναλυτικές κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών και την αναλυτική κίνηση του χαρτοφυλακίου της προσφεύγουσας στην αλλοδαπή (αναλυτική κίνηση που παρουσιάζει το χαρτοφυλάκιο και για έκαστο από τα επενδυτικά προϊόντα που συμπεριλαμβάνονται σε αυτό, και όχι απλώς τις απογραφικές καταστάσεις που περιλαμβάνουν πληροφορίες με τα υπόλοιπα τέλους έτους που προσκομίζει η προσφεύγουσα), από τις οποίες να προκύπτει, αφενός ότι κατά τα ελεγχόμενα έτη πραγματοποιήθηκαν κινήσεις εισροής κεφαλαίων, που να δικαιολογούν τον καταλογισμό της προσαύξησης περιουσίας, αφετέρου το ποσό των δεδουλευμένων ανά έτος τόκων και της απόδοσης των επενδύσεων που πρέπει να φορολογηθεί ως εισόδημα από κινητές αξίες.

Επειδή ο έλεγχος δεν αξιοποίησε στοιχεία σχετικά με τους τραπεζικούς και επενδυτικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας (πιστώσεις, αγορές, πωλήσεις, τόκοι, μερίσματα, αποδόσεις κλπ.), προκειμένου να προκύψει αναλυτικά με συγκεκριμένα, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία η διαπίστωση της προσαύξησης περιουσίας και της ανακριβούς δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, αλλά προέβη σε μια θεωρητική παραδοχή προσαύξησης της περιουσίας της προσφεύγουσας, χωρίς να τεκμηριώνει και να αιτιολογεί το συμπέρασμά του στηριζόμενος σε πραγματικά δεδομένα και τραπεζικές κινήσεις.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, η κρίση του φορολογικού ελέγχου, όπως αυτή αποτυπώνεται στην από 22/12/2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, που αποτελεί την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, καταλείπει κενά και αμφιβολίες ως προς την ορθότητά της, με αποτέλεσμα οι προσβαλλόμενες πράξεις να κρίνονται **τυπικά πλημμελείς**.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περίπτωση γ' του ν.4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) ...,

β) ...,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 27/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ, και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω τυπικής πλημμέλειας.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.